

UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CAMPUS PASSO FUNDO
TRABALHO CONCLUSÃO DE CURSO

MARTA GALLO

AUDITORIA DE TRIBUTOS: VERIFICAÇÃO DOS CÁLCULOS DE
CRÉDITOS DE ICMS ATIVO IMOBILIZADO DE UMA EMPRESA NO
SEGMENTO DE CEREAIS

PASSO FUNDO

2014

MARTA GALLO

AUDITORIA DE TRIBUTOS: VERIFICAÇÃO DOS CÁLCULOS DE
CRÉDITOS DE ICMS ATIVO IMOBILIZADO DE UMA EMPRESA NO
SEGMENTO DE CEREAIS

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, como parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.
Orientadora: Profª Esp. Evelise de Souza Auler

PASSO FUNDO

2014

MARTA GALLO

AUDITORIA DE TRIBUTOS: VERIFICAÇÃO DOS CÁLCULOS DE
CRÉDITOS DE ICMS ATIVO IMOBILIZADO DE UMA EMPRESA NO
SEGMENTO DE CEREAIS

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado em 04 de Dezembro de 2014, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis no Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Passo Fundo pela Banca Examinadora formada pelos professores:

Profª Esp. Evelise de Souza Auler
UPF – Orientadora

Profº Esp. Victorino Piccinini Rosso
UPF - Examinador

Profº Esp. Sérgio Piazza
UPF - Examinador

PASSO FUNDO

2014

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar a DEUS, mestre poderoso, que me trás toda a força necessária para me manter em pé, dia após dia e que nunca me abandonou, principalmente nas horas mais difíceis da minha vida.

Agradecimento especial aos meus pais LUIZ (in memorian) e IRMA, por quem sinto profundo orgulho e admiração, pessoas maravilhosas e exemplos de vida, que não mediram esforços para que eu chegasse até aqui.

Agradecimento especial ao meu namorado TIAGO, pessoa incrível, que sempre esteve ao meu lado em todos os momentos, que alegra a minha vida e me fortalece, meu fiel companheiro, obrigada por tudo.

Agradeço a minha orientadora EVELISE DE SOUZA AULER, por todo apoio, paciência, dedicação e compreensão prestados, atos que foram fundamentais para o desenvolvimento do trabalho.

Agradeço a minha amiga Neolir Lazarotto, por todo apoio, paciência, dedicação e compreensão prestados.

Agradeço as grandes colegas e amigas, que incansavelmente dispostas, me acompanharam lado a lado nesta caminhada, enfrentando juntas cada passo para chegar a tão sonhada formatura.

E por fim, agradeço a todos os PARENTES e AMIGOS, que colaboraram nas horas de impaciência, também quando não pude dar a atenção devida, pois saibam que jamais serão esquecidos.

A todos,
Muito Obrigada.

Dedico este trabalho, principalmente a DEUS porque sem ele nada seria ao meu PAI LUIZ (in memoriam) pela inspiração e força para seguir, ao meu namorado TIAGO pela infinita paciência e compreensão, a minha mãe IRMA. Enfim dedico a todos os meus amigos que me ajudaram de alguma forma para que este trabalho fosse concluído.

*“Não posso me dar ao luxo de ser
feliz, porém, sou orgulhoso demais
para ser um sofredor”.*

SÉRGIO VAZ.

RESUMO

GALLO, Marta **Auditoria de tributos:** Verificação dos cálculos de créditos de ICMS ativo imobilizado de uma empresa no segmento de cereais. Passo Fundo, 2014. 70 f. Trabalho de conclusão de curso (Curso de Ciências Contábeis), UPF, 2014.

A auditoria exerce grande importância nas organizações, pois precisam cada vez mais de um controle eficiente, para proteger seus ativos contra fraudes e irregularidades, e consequentemente manter suas atividades. O presente estudo se deu na área de auditoria de tributos em uma empresa no segmento de cereais - filial 3, e teve o objetivo de verificar a apuração de créditos incidentes ao ativo imobilizado da empresa. Para atingir os objetivos propostos, o estudo buscou identificar aspectos conceituais, estruturais e operacionais relacionados ao sistema tributário, por meio de um levantamento bibliográfico, de caráter aplicado, através de um estudo de caso caracterizado como qualitativo. Realizou-se também, a avaliação dos procedimentos de crédito de ICMS, através de questionário aplicado na empresa e a aplicação dos testes de auditoria. Conclui-se, portanto, que a empresa tem boa escrita fiscal, e busca adequar-se as leis tributárias estabelecidas. Sendo assim, a empresa em estudo, apesar de possuir um controle eficiente, necessita aprimorá-lo para obter um melhor resultado nas suas atividades e assim assegurar sua continuidade.

Palavras-chave: Auditoria. Crédito. ICMS.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Diagrama da logística na auditoria.....	23
Figura 2 – Organograma administrativo.....	51
Figura 3 – Modelo de nota fiscal de emissão para lançamento de crédito	57

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Notas fiscais analisadas	62
Tabela 2 - Demonstrativo janeiro 2014	63
Tabela 3 - Demonstrativo fevereiro 2014.....	63
Tabela 4 - Demonstrativo abril 2014.....	64
Tabela 5 - Demonstrativo maio 2014	64
Tabela 6 - Demonstrativo junho 2014.....	65

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Livro de apuração modelo C	53
Quadro 2 - Diferencial de alíquota	56
Quadro 3 - Escrituração Fiscal - Entradas	58
Quadro 4 - Procedimentos de Auditoria	60

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BACEN	Banco Central
CF	Constituição Federal
CFOP	Código Fiscal de Operações ou Prestações
CGC/TE	Cadastro Geral de Contribuinte do Estado do Rio Grande do Sul
CIAP	Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONAB	Companhia Nacional de Abastecimento
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores
FEPAM	Fundação Estadual de Proteção Ambiental
GIA	Guia de Informação e Apuração
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
INSS	Instituto de Seguridade Social
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
LO	Licença de Operação
PIS	Programa de Integração Social
RICMS	Regulamento do ICMS
SEFAZ	Secretaria de Estado da Fazenda
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
STN	Sistema Tributário Nacional
ton	Tonelada

SUMARIO

1	INTRODUÇÃO.....	14
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	14
1.2	IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA	15
1.3	OBJETIVOS	16
1.3.1	Objetivo geral.....	16
1.3.2	Objetivos específicos.....	16
2	FUNDAMENTAÇÃO TEORICA	17
2.1	CONTABILIDADE.....	17
2.1.1	Objetivos da contabilidade.....	18
2.2	AUDITORIA	18
2.2.1	Conceito e definições.....	19
2.2.2	Objetivos da auditoria.....	20
2.2.3	Forma de auditoria contábil	20
2.2.4	Auditoria externa e interna.....	22
2.3	AUDITORIA FISCAL	24
2.3.1	Conceito e objetivo da auditoria fiscal.....	24
2.3.2	Importância e aplicação da auditoria fiscal	25
2.3.3	Metodologia da auditoria fiscal	26
2.3.4	Plano de auditoria fiscal	27
2.4	SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	28
2.4.1	Definição	28
2.4.2	Princípios contitucionais	29
2.4.3	Competência tributária	30
2.4.4	Conceito de tributo	31
2.4.5	Espécie de tributo	32
2.4.6	Impostos.....	33
2.4.7	Taxas	34
2.4.8	Contribuição de melhoria	34

2.4.9	Empréstimos compulsórios	35
2.4.10	Contribuição social	36
2.5	CONCEITOS E DEFINIÇÕES ICMS	37
2.5.1	Fator gerador ou incidência	38
2.5.2	Base de cálculo	40
2.5.3	Alíquotas de ICMS	40
2.5.4	Alíquotas interestaduais	42
2.5.5	Prestação de serviço de transporte	42
2.5.6	Crédito do ICMS e o método não-cumulativo	43
2.5.7	Não cumulatividade na aquisição de bens para o ativo imobilizado	43
3	METODOLOGIA	45
3.1	CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA	45
3.2	VARIÁVEIS DO ESTUDO	47
3.3	PROCEDIMENTOS E TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS	47
3.4	ANÁLISE E TRATAMENTO DOS DADOS	48
4	APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	49
4.1	HISTÓRICO DA EMPRESA	49
4.1.2	Organograma geral administrativo	50
4.2	CRÉDITO DE ICMS SOBRE O ATIVO IMOBILIZADO	51
4.2.1	Livro CIAP	52
4.2.1.1	Demonstrativo inicial do livro	53
4.2.1.2	Demonstrativo da base para apropriação de crédito	54
4.2.1.3	Demonstrativo dos saldos a apropriar dos bens (em R\$)	54
4.2.1.4	Demonstrativo da apropriação mensal de crédito (em R\$)	54
4.2.2	Diferencial de alíquota	55
4.2.3	Nota fiscal - Emissão para lançamento do crédito	56
4.2.4	Escrituração fiscal - Livro registro de entradas	58
4.2.5	Procedimentos de auditoria	58
4.2.6	Testes de auditoria	61
4.2.7	Descrição e amostra do período revisado	61
4.2.7.1	Análise notas fiscais	61
4.2.8	Sugestões e Recomendações	66
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	Error! Bookmark not defined.

REFERÊNCIAS 69

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A Legislação tributária é muito complexa, exige que as organizações sejam cada vez mais cautelosas nas apurações dos tributos, devendo estar sempre a par das situações que ocorrem constantemente. As empresas têm gastos significativos com os cofres públicos devido à carga tributaria brasileira estar entre as mais altas do mundo.

É sabido por todos que muitas empresas chegam até a inviabilizar certos negócios, devido aos altos impostos. Neste contexto, surge a relevância da contabilidade tributária como ferramenta de controle gerencial, capaz de disponibilizar uma série de informações aos usuários, com finalidade de tomada de decisões que possibilitam economia legal de tributos.

Pelo instrumento de gestão, que engloba as varias informações de uma empresa a contabilidade mantém uma ligação com os sistemas de auditoria e visam avaliar às informações produzidas pela contabilidade fazendo com que sejam mais confiáveis e seguras. Para que uma empresa continue competindo no mercado tão globalizado, é preciso dar maior atenção à gestão tributária.

Segundo Oliveira et al. (2012, p. 10) gestão tributária é o ramo da administração responsável pelo gerenciamento de tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa adaptando ao dia a dia empresarial as obrigações tributaria, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais ou apurar o valor justo do tributo.

Para SÁ (2002) o objeto principal da auditoria fiscal é o de observar se a empresa cumpre todas as exigências da lei, em matéria tributaria, com o intuito de prevenir, orientar e verificar se as ações anteriores estão sendo cumpridas, para evitar assim erros ou fraudes, a auditoria visa a credibilidade as informações da entidade, é um trabalho que deve ser

executado de maneira permanente, acompanhado de órgãos competentes, revisando o planejamento e a execução do trabalho, ou seja, o objetivo maior da auditoria é examinar a veracidade e a correção das informações apresentadas pelas entidades, auxiliando os gestores a ter uma posição diante da situação da empresa.

Neste sentido, a auditoria fiscal surge para complementar à contabilidade verificando a eficiência e a eficácia do controle através exames de confiabilidade dos procedimentos fiscais e dos registros contábeis, sendo uma ferramenta que dá maior segurança quanto à regularidade no cumprimento de obrigações para a administração e aos sócios da empresa sendo de grande importância sua realização.

Inserido neste contexto, o presente estudo refere-se à auditoria tributária na área fiscal Imposto de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte e Comunicação (ICMS) em uma empresa cerealista (agroindustrial), localizada na região Norte do Estado do Rio Grande do Sul, a partir de análise de documentos na área fiscal, onde foram realizadas verificações na apuração dos créditos de ICMS do Ativo Imobilizado no ano de 2014.

1.2 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA

O presente estudo se justifica uma vez que a empresa tem muitas atividades, e como a legislação é muito complexa, para todas as atividades existem vários protocolos a serem atendidos, portanto, para estar de acordo com as leis vigentes, que mudam constantemente e cada estado tem um regulamento a seguir, sendo assim, a empresa precisa se adequar a cada sistema. Devido ao exposto, o setor contábil, observou a necessidade de se fazer uma verificação na apuração dos créditos de ICMS do ativo imobilizado, sendo este um dos principais incentivos fiscais da empresa tal verificação é importante para que não haja infrações nas leis.

Outro ponto a ser considerado neste estudo é demonstrar aos sócios administradores o quanto é importante fazer uma auditoria, tanto interna como externa tendo como objetivo repassar informações com mais confiabilidade para os usuários externos, como bancos, fornecedores, entre outros.

Neste contexto, esta pesquisa busca responder a seguinte pergunta: Os créditos referentes ao ativo imobilizado estão sendo apurados de forma correta?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral que norteia este estudo esta em: verificar se a apuração de créditos do ICMS referente ao ativo imobilizado da empresa no segmento de cereais está sendo apurado de forma correta.

1.3.2 Objetivos específicos

Os objetivos específicos que compõem este projeto consistem em:

- a) apresentar referencial teórico sobre contabilidade, auditoria, auditoria fiscal e sistema tributário nacional;
- b) fazer um levantamento dos dados documentais através de um exame de amostragem, quanto às operações e transações efetuadas no período.
- c) analisar se os créditos aproveitados estão condizentes com a legislação
- d) verificar se o cálculo foi realizado de forma correta como solicitado pelo órgão fiscalizador;
- e) apontar os pontos negativos da análise realizada;
- f) identificar os procedimentos a serem aplicados para a apuração correta;
- g) recomendar, se necessário, sugestões de melhorias para os procedimentos de apuração de créditos na empresa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEORICA

O presente estudo apresenta na sequência a revisão bibliográfica referente ao tema abordado nesta pesquisa envolvendo conceitos de contabilidade, Sistema Tributário Nacional, auditoria e auditoria fiscal, através de livros, artigos, entre outros.

2.1 CONTABILIDADE

A contabilidade “é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa”. (MARION, 2009, p. 28).

No conceito de Crepaldi (2004, p. 20), “a contabilidade é uma atividade fundamental na vida econômica, trata da coleta, apresentação e interpretação dos fatos econômicos”.

Na mesma visão Greco *et al* (2006, p. 1), a contabilidade compreende um “conjunto coordenado de conhecimentos, com objeto de estudo e finalidades definidos, obedecendo a preceitos e normas próprias, pode-se afirmar que contabilidade faz parte das ciências econômicas e administrativas”.

Dentre vários conceitos, Oliveira *et al* (2012, p. 3) complementa expondo que:

A contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro dos atos e fatos de uma administração econômica, servindo como ferramenta para gerenciamento da evolução do patrimônio de uma entidade e, principalmente, para a prestação de contas entre os sócios e demais usuários, entre os quais se destacam as autoridades responsáveis pela arrecadação dos tributos de uma nação ou região.

Conforme descrevem os autores, contabilidade é a ciência que estuda, interpreta e

registra os acontecimentos que afetam o patrimônio da entidade, com a finalidade de fornecer informações úteis na tomada de decisões, demonstrando para os proprietários e demais pessoas envolvidas com a entidade o resultado que a empresa está alcançando com as atividades desenvolvidas.

2.1.1 Objetivos da contabilidade

Oliveira e Nagatssuka (2000) destaca que um dos principais objetivos da contabilidade é permitir o controle administrativo e o fornecimento de informações precisas e atuais para os diversos usuários, tais como os acionistas ou cotistas investidores credores, funcionários e sindicatos e entidades fiscais.

Para Crepaldi “o grande objetivo da contabilidade é planejar e colocar em prática um sistema de informações para uma organização, com ou sem fins lucrativos.” (2004, p. 20).

Na visão de Greco *et al* (2006, p. 2) o objetivo “é o patrimônio, que ela estuda e controla, registrando as alterações ocorridas.”

Iudícibus (2010) ressalta que os objetivos de contabilidade podem ser descritos de duas maneiras distintas, considerando que o objeto de contabilidade é fornecer aos usuários, independente de sua natureza, um conjunto básico de informações que deveriam atender igualmente bem a todos os tipos de usuários ou a contabilidade deveria ser capaz e responsável pelo cadastro de informações totalmente diferente para cada tipo de usuário.

Portanto na ideia dos autores, o objetivo da contabilidade deve ser a satisfação das necessidades de cada usuário, a avaliação da situação econômica e financeira da empresa, visualizando as tendências futuras bem como dando ênfase para aquilo que o usuário considera importante para o processo decisório.

2.2 AUDITORIA

Neste tópico serão abordados assuntos relacionados à auditoria, como: conceito e aplicação da auditoria contábil, objetivos, limitações e as formas da auditoria contábil.

2.2.1 Conceito e definições

A auditoria contábil é uma opinião sobre a validade das informações da contabilidade, referente a um dado exercício de uma sociedade empresária, assegurando a credibilidade das informações contábeis e a integridade do patrimônio visando minimizar os riscos operacionais e dos demais setores através de técnica específicas. Todas as empresas que possuem auditoria acabam sendo apreciadas em suas relações com o mercado com mais segurança além da competência, gozar de credibilidade é o pressuposto básico para a sobrevivência de qualquer organização. (HOOG; CARLIN, 2012).

Em complemento Crepaldi (2000, p. 23) conceitua auditoria contábil como sendo “o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas, e das demonstrações financeiras de uma entidade”.

Na visão de Sá (2002, p. 25), a auditoria é caracterizada como:

Uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza aziendal, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.

No entendimento de Franco e Marra (2000), a auditoria compreende as inspeções de exames e livros, documentos e registros para ter a obtenção de informações e confirmações, internas e externas, envolvidas com o controle do patrimônio, visando mensurar a exatidão dos registros das demonstrações contábeis deles decorrentes, de acordo com as normas de auditoria os exames são efetuados e incluem os procedimentos que os auditores julgarem necessários, para obter elementos de convicção, com o objetivo de comprovar se seus registros contábeis foram executados de acordo com os princípios e normas de contabilidade e se as demonstrações contábeis refletem adequadamente a situação econômica financeira do patrimônio.

A partir das definições dos autores acima citados, conclui-se que a auditoria pode ser definida como uma técnica contábil, com características próprias, e tem por objetivo a emissão de uma opinião sustentada através de exames realizados nas demonstrações contábeis e controles internos da empresa examinada, visando determinar veracidade dos registros e demonstrações.

2.2.2 Objetivos da auditoria

A auditoria tem como fim confirmar os registros e as demonstrações contábeis, informando aos sócios, aos gerentes, ao fisco e aos demais interessados sobre sua adequação consoante aos Princípios e Normas Brasileiras de Contabilidade, refletindo assim a posição patrimonial e financeira da entidade em dado momento, considerando também suas variações ocorridas. (FRANCO; MARRA, 2001).

Hoog e Carlin (2012, p. 56) complementam expondo que o objetivo principal da auditoria é de “proporcionar credibilidade às informações divulgadas através dos balanços e demais peças contábeis pelas sociedades empresarias em geral, fazendo com que os bens, direitos e obrigações estejam demonstrados e valorizados dentro das praticas contábeis”.

Crepaldi (2000) segue na mesma linha de pensamento quando relata que o principal objetivo da auditoria é o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras é expressar uma opinião sobre a propriedade das mesmas e assegurar que elas representam a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes aos períodos examinados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.

Observa-se então que existe uma concordância entre os autores, no qual eles relatam que a auditoria tem como fim confirmar os registros e as demonstrações contábeis para assim poder demonstrar aos sócios, gerentes, ao fisco e a todos os interessados no assunto, uma reflexão sobre a posição patrimonial e financeira da entidade observando os princípios e normas brasileiras de contabilidade.

2.2.3 Forma de auditoria contábil

Na orientação de Sá (2002, p. 37), as classes de auditoria variam conforme o objeto da auditoria é tratado, as variáveis decorrem das mais diversas necessidades, podendo mudar de processos, não se admitindo como autonomia, mas sim como derivação de um mesmo método.

A auditoria contábil é apresentada através de diversas formas, sendo assim, Sá (2002,

p. 37) apresenta as mesmas na sequência:

- a) de acordo com a extensão do trabalho:
 - auditoria geral, apresenta todas as demonstrações contábeis, em conjunto;
 - auditoria parcial ou específica, apresenta uma ou algumas demonstrações ou itens patrimoniais;
 - revisão limitada, apresenta exames parciais, sem aplicação de todas as normas de auditoria.
- b) de acordo com a profundidade dos exames:
 - auditoria integral, apresenta uma revisão analítica de todos os registros contábeis;
 - auditoria por testes, aquela realizada por amostragem.
- c) de acordo com sua natureza:
 - auditoria permanente, que pode ser: contínua ou periódica;
 - auditoria eventual ou especial, que pode abranger todas as demonstrações contábeis de um exercício (auditoria geral), ou apenas uma ou algumas das demonstrações ou auditar aspectos isolados do estado patrimonial ou dos resultados como: bens, direitos ou obrigações; capitais reservas ou provisões; custos; receitas; resultados e atos de gestão;
 - auditoria de balanços com fins específicos.
- d) de acordo com os fins a que se destina:
 - a auditoria pode ser realizada com as seguintes finalidades:
 - acautelar interesses de acionistas e investidores;
 - permitir melhor controle administrativo;
 - apurar erros e fraudes;
 - julgar concessão de crédito;
 - apurar o valor real do patrimônio líquido da entidade;
 - dar cumprimento a obrigações fiscais;
 - atender a exigências legais;
 - confirmar a exatidão das demonstrações contábeis.
- e) de acordo com as relações do auditor com a entidade auditada:
 - auditoria externa;
 - auditoria interna.

Para Hoog e Carlin (2012), a auditoria se justifica através da aplicação dos trabalhos

do auditor independente e do empregado, de acordo com as necessidades dos clientes, pode se resumir os mesmos como sendo: auditoria externa e interna, as quais podem ser classificadas pela sua espécie.

2.2.4 Auditoria externa e interna

A auditoria externa ou independente surgiu como parte da evolução do sistema capitalista, onde as empresas pertenciam a grupos familiares, houve muitas mudanças devido à expansão e a concorrência de mercado, as empresas tiveram que aprimorar os procedimentos de suas empresas, pois, precisavam conhecer a situação patrimonial no qual houve a necessidade de informações, para que pudessem avaliar com segurança os futuros investimentos como medida de segurança, diante disso era preciso que as demonstrações contábeis fossem examinadas por um profissional com habilidades técnicas que emitisse uma opinião o auditor externo ou independente. (ALMEIDA, 2010).

A auditoria externa é conceituada por Hoog e Carlin (2012) como aquela em que o serviço é praticado por contadores que atuam por conta própria, credenciados pelos órgãos específicos como o Conselho Regional de Contabilidade (CRC), Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Banco Central (Bacen), entre outros, não havendo vínculo empregatício ou qualquer ligação pessoal ou comercial, somente o trabalho de auditoria e são conhecidos como auditores independentes, para expressar uma opinião sobre a adequação das demonstrações e demais procedimentos internos.

Crepaldi (2000, p. 41) conceitua auditoria externa como:

Conjunto de procedimentos técnicos que têm por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação com que representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do Patrimônio Líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada consoante as normas brasileiras de contabilidade.

Com pouco tempo para administrar e cuidar de todos os procedimentos internos das empresas, devido à expansão dos negócios, sendo necessária a implantação de novos procedimentos surge assim a auditoria interna, na qual passa a necessitar de um profissional interno, empregado da organização, para acompanhar as atividades da empresa dando mais

ênfase as normas contábeis. (ALMEIDA, 2010).

Crepaldi (2000, p. 41) expõe que, a “auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade”.

Na visão de Hoog e Carlin (2012), a auditoria interna é aquela em que o serviço é exercido por um funcionário da própria empresa, em caráter permanente, que são contratados para tal, a aplicação dos trabalhos tem fundamento na validação e avaliação dos controles internos e demais procedimentos, as empresas que possuem auditoria interna contratam serviços de auditoria externa, sendo que esta pode se apoiar se achar necessário nos trabalhos do auditor interno para melhor avaliar os sistemas de informações e procedimentos de controles internos.

Hoog e Carlin (2012, p. 79) apresenta na Figura 1 um exemplo de diagrama da logística na auditoria.

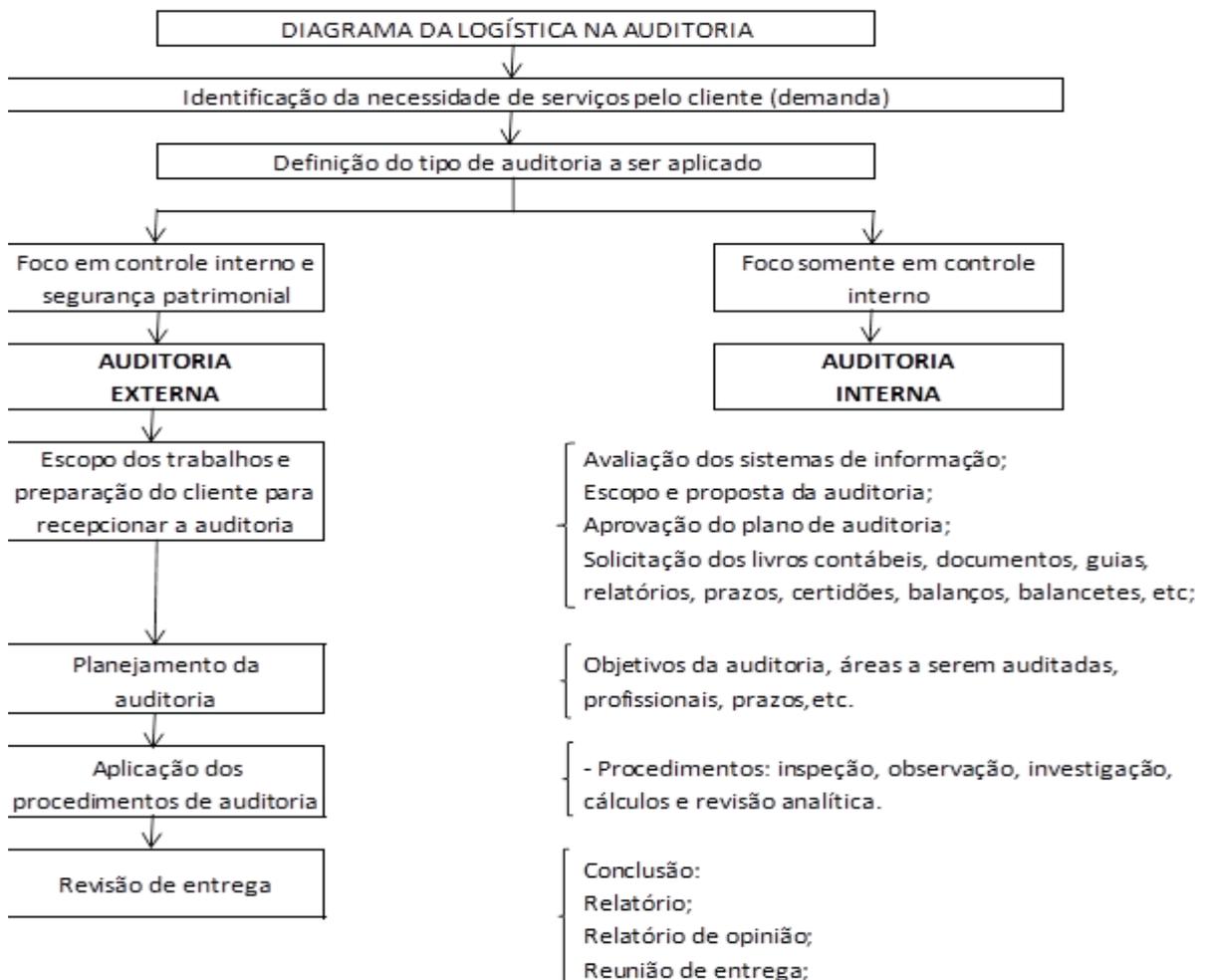


Figura 1 – Diagrama da logística na auditoria

Fonte: Hoog e Carlin (2012, p. 79)

Em análise a Figura 1 observa-se que a auditoria externa preocupa-se tanto com o controle interno como com a segurança patrimonial, abrange um todo da organização para demonstrar aos interessados (sócios, acionistas, agentes bancários) a real situação patrimonial e financeira, baseado em técnicas e procedimentos de auditoria. Enquanto que a auditoria interna possui seu foco direcionado ao controle interno, ou seja, voltada para melhorar as operações de uma organização, auxiliando a realizar os objetivos a partir de operações sistemáticas, avaliando assim os processos de gestão.

2.3 AUDITORIA FISCAL

Este tópico tem por objetivo conceituar a aplicação da auditoria fiscal e dispor sobre seus fundamentos e mecanismos dos quais as empresas e órgãos públicos se utilizam para suas finalidades, também será evidenciada a importância à metodologia e plano da auditoria fiscal.

2.3.1 Conceito e objetivo da auditoria fiscal

A auditoria tributária corresponde à avaliação dos métodos, procedimentos e critérios adotados pelas empresas nas áreas fiscais/tributárias, tendo como finalidade verificar se as normas e procedimentos adotados estão sendo cumpridos de forma correta, conforme estabelecido nas leis tributárias, evitando dessa forma que determinados créditos fiscais deixem de serem aproveitados, ou evitar possíveis erros nos procedimentos, o objetivo de uma revisão fiscal é com base em procedimentos que determinam todas as evidências de que os cálculos foram revisados, e realizados conforme os procedimentos legais relacionados aos tributos. (OLIVEIRA *et al* 2012).

“O objeto principal da auditoria fiscal é o de observar se a empresa cumpre todas as exigências da lei, em matéria tributária”. (SÁ, 2002, p. 462).

Segundo Recktenvald e Ávila (2002), a auditoria fiscal tem por finalidade verificar os registros contábeis, examinar documentos e procedimentos com o objetivo de observar se a

entidades cumprem as obrigações fiscais e identificar desvios de procedimentos não condizentes com as determinações da legislação tributária, no intuito de evitar a apuração, excedente ou insuficiente, dos tributos legalmente exigidos.

A significativa relevância da área de tributos no universo dos negócios vem exigindo da alta gerência das empresas uma eficaz gestão das obrigações tributárias.

Apresenta-se a auditoria de tributos como uma permanente, útil e necessária atividade empresarial que participa proativamente do processo de obtenção de um elevado índice de eficiência no adimplemento das obrigações principais e dos deveres instrumentais decorrentes das relações tributárias resultante dos negócios realizados. (BORGES, 2001, p. 15).

O objetivo de um trabalho de revisão fiscal conforme descrito por Oliveira *et al* (2012) é “permitir ao auditor declarar que, com base em procedimentos que não proporcionam todas as evidências, os cálculos, recolhimentos além do atendimento das formalidades legais relacionados aos tributos foram observados e realizados pelo contribuinte”.

2.3.2 Importância e aplicação da auditoria fiscal

A auditoria fiscal visa verificar se o contribuinte cumpriu com suas obrigações conforme determina a legislação, detectando possíveis erros.

Andrade Filho (2009, p. 1) complementa expondo que:

A finalidade de todo e qualquer processo de verificação, no campo contábil ou tributário, é a obtenção de um juízo de valor sobre ações ou omissões realizadas por uma pessoa em face de normas gerais ou específicas e princípios de índole contábil e jurídica - tributário. O juízo de valor, no caso, é, essencialmente, um juízo de adequação ou inadequação do procedimento adotado em face dos comandos normativos preexistentes e aplicáveis à pessoa e a suas atividades.

A auditoria fiscal compreende a revisão de cálculos em todos os aspectos e quanto ao cumprimento das obrigações acessórias e principais tributos indiretos (ICMS), visando obter a certificação de que os procedimentos adotados atendem a legislação, assim é de fundamental importância para o aumento da eficiência e eficácia dessas áreas a realização periódica de auditoria ou revisões fiscais de forma preventiva ou de natureza corretiva. (OLIVEIRA *et al* 2012).

2.3.3 Metodologia da auditoria fiscal

A metodologia aplicada na auditoria fiscal, segundo Sá (2002, p. 462) é semelhante àquela adotada para os outros casos, ou seja: planeja-se, executa-se, relata-se, conclui-se, o que altera é somente a forma de aplicação da mesma.

Sá (2002, p. 462) ainda complementa expondo que:

Os planos de fiscalização emanam, a área fazendária, de políticas fiscais ditadas pelos órgãos incumbidos de executá-los, na área de auditoria externa ou autônoma devem basear-se nos casos mais comuns de erros, na auditoria interna devem seguir um critério preferencial baseados em eventos relevantes. [...] como a legislação, no Brasil é muito complexa, igualmente complexo torna-se o exame; conspira, ainda, contra a tarefa, a extrema mobilidade e modificação de critérios fazendários.

No entendimento de Franco e Marra (2001, p. 298), “através de métodos, ou técnicas, apropriados, a auditoria verifica se o item existe, mensura-o, avalia-o, e em seguida, verifica se foi corretamente registrado, ou mensurado”.

Para complementar, Franco e Marra (2001, p. 298) ainda relatam que a metodologia usada na auditoria ainda inclui os seguintes procedimentos:

- a) confirmação externa;
- b) inspeção física;
- c) contagem dos itens físicos;
- d) exame, ou obtenção de comprovantes autênticos;
- e) revisão profunda dos critérios de avaliação e exame de sua conformidade com os princípio contábeis;
- f) exame de registros auxiliares e fiscais e sua repercussão nos registros contábeis principais;
- g) obtenção de informações de várias fontes fidedignas e cruzamento dessas informações;
- h) conferência de somas e cálculos;
- i) estudo dos métodos operacionais;
- j) avaliação dos controles internos.

Os métodos utilizados na auditoria se constituem de maneira técnica utilizando exames de campo a fim de embasar as conclusões obtidas no trabalho do auditor, a correta aplicação das técnicas de auditoria permite ao auditor obter provas ou evidências suficientes

fim de fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis abrangendo testes de observância que dizem respeito a segurança do controle e os testes substantivos que avaliam a qualidade dos dados contábeis. (HOOG; CARLIN, 2012).

Após a colocação dos autores entende-se que os métodos de auditoria fiscal são semelhantes aos demais casos de auditoria, o que altera são as particularidades da legislação fiscal, sendo a mesma muito complexa torna-se complexo também interpretar o conjunto de responsabilidades e procedimentos fiscais.

2.3.4 Plano de auditoria fiscal

Attie (2011, p. 27) cita que, o planejamento “pressupõe adequado nível de conhecimento sobre as atividades, os fatores econômicos, a legislação aplicável e as práticas operacionais da entidade e o nível geral de competência de sua administração”.

Para Andrade Filho (2009, p. 8), o plano de trabalho deve:

Abranger a natureza, a extensão e a finalidade dos exames, e deve contemplar, também, a natureza e a época da realização das tarefas a serem atribuídas a cada profissional envolvido. É imprescindível que os auditores sigam um roteiro predeterminado; que obedeçam a um programa de trabalho. Este programa, que pode ser geral ou detalhado, é sempre um mínimo acerca dos exames que serão realizados; é um importante instrumento porque só a correta observância de seus passos poderá dar certeza ao auditor de que o essencial foi visto.

O plano de trabalho para exame de área específica (fiscal) prevê procedimentos que deverão ser aplicados para que se possa alcançar o objetivo, o mesmo precisa ser amplo e flexível, permitir alterações durante o andamento das verificações, há casos em que os controles se revelam excelentes, dispensam aplicação de grande número de procedimentos, porém, o reverso também poderá acontecer aconselhando a aprofundar mais as verificações. (FRANCO; MARRA, 2001).

O auditor deve planejar o trabalho de revisão requerendo para tanto um prévio conhecimento da entidade, do campo de atuação, do sistema contábil das características operacionais a natureza dos ativos, passivos, receitas e despesas da empresa, enfim todas as variáveis possíveis, associadas à legislação tributária visando definir a extensão do planejamento. Algumas evidências são levadas em consideração quanto a natureza e época de

aplicação e extensão, verificar a forma de tributação, obter informações sobre as atividades e principais operações realizadas pela empresa, observar os pagamentos mensais entre muitos outros planos de trabalho necessários pra obter um trabalho com eficácia. (OLIVEIRA *et al* 2012).

Diante do exposto pelos autores observa-se que o processo de planejamento é indispensável no trabalho de auditoria, pois no mesmo deve ser definida a forma de distribuição de tarefas a serem desenvolvidas, como natureza, extensão e finalidades dos exames, visando estabelecer condições para a emissão de um parecer em relação ao trabalho que irá ser realizado.

2.4 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O presente tópico irá abordar o Sistema Tributário Nacional abrangendo sua definição, princípios constitucionais tributários, competência tributária, conceito dos tributos e suas espécies, impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuição social, conceito de ICMS, fato gerador de incidências, base de cálculo e alíquotas de ICMS, todos com base na legislação e autores do ramo tributário.

2.4.1 Definição

O Sistema Tributário Nacional (STN) está disposto entre os artigos 145 e 162 na Constituição Federal (CF) de 1988, tendo como finalidades instruir, arrecadar, e fiscalizar tributos.

Na visão de Machado (2008), o STN é o conjunto organizado de partes relacionadas entre si e interdependentes. No Brasil só se pode afirmar a existência, no plano constitucional, de um sistema tributário em sentido moderno, a partir da Emenda Constitucional n.18 de 1965.

O autor Harada (2006, p. 324) expõe sobre o Sistema Tributário Nacional, no qual o mesmo é considerado como:

Um conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

Na visão de *Oliveira et al.* (2012), o Sistema Tributário Nacional é definido como um conjunto de normas jurídicas vigentes num determinado país, regidos por normas obrigatórias que disciplinam as relações dos homens em sociedade, entre essas, destacam-se as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados ao Distrito Federal e aos Municípios, constituindo o Sistema Tributário Nacional, que disciplina a arrecadação e distribuição de rendas.

Dessa forma, entende-se que o STN é uma junção de princípios e normas, que tem como objetivo organizar as receitas necessárias para que os fins constitucionais sejam alcançados.

2.4.2 Princípios contitucionais

As regras e princípios jurídicos tributários consagrados na Carta Magna funcionam como poderoso obstáculo ao poder tributário, conforme descreve a autora Gusmão (2007, p. 4) “de fato, os modelos jurídicos elencados no texto da Carta Constitucional estabelecem, em prol dos contribuintes, limitações fundamentais ao exercício do poder tributário do Estado, razão pela qual representam importantes conquista político- jurídico dos contribuintes”.

O Sistema Constitucional Tributário está sujeito a uma série de princípios constitucionais, conforme descreve Machado (2011):

- a) princípio da legalidade: não pode ser exigido ou aumentado o tributo sem que haja estipulação de lei;
- b) princípio da isonomia: todos os contribuintes são iguais perante o fisco;
- c) princípio da anterioridade: proíbe a União, os Estados e os Municípios de cobrar tributos no mesmo exercício de sua instituição (ou seja, os impostos só podem ser cobrados no ano seguinte de sua aprovação em lei). As exceções para esse princípio são o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e os

impostos extraordinários;

- d) princípio da irretroatividade: proíbe a lei de retroagir, não podendo ser exigidos tributos sobre fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei;
- e) princípio da capacidade tributária: os impostos serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte;
- f) princípio da igualdade: todos são iguais perante a lei porém não fere o princípio da igualdade pois aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, só assim estará sendo igualmente tributado;
- g) princípio de vedação do confisco: concessão de mandado de segurança para proteger direito líquido e certo do contribuinte;
- h) princípio da competência: obriga que a entidade tributante se comporte nos limites de poder que lhe foi atribuída.

Machado (2008) complementa expondo que tais princípios existem para proteger o contribuinte contra os abusos do poder, utiliza-se a palavra princípio para também designar as normas dotadas de grande generalidade. O Direito é um instrumento de defesa contra o arbítrio, e a supremacia constitucional, que alberga os mais importantes princípios jurídicos, é por excelência um instrumento do cidadão contra o Estado, não podendo ser invocado pelo Estado contra o cidadão, sendo que, a finalidade nesses princípios é a efetiva proteção do contribuinte.

Diante do exposto pelos autores, entende-se que os princípios constitucionais são benefícios e garantias pertinentes a população, ou seja, é o direito de todo o cidadão brasileiro baseado em normas jurídicas fundamentais de conduta de um indivíduo mediante as leis já impostas.

2.4.3 Competência tributária

Para Gusmão (2007, p. 2), a competência tributária pode ser conceituada como “a atribuição do poder de tributar pela Constituição Federal aos diversos entes públicos, ou seja, o poder de instituir e arrecadar os tributos de exclusiva responsabilidade destes”.

Neste sentido, segundo o *site* da Presidência da República (1966) no art. 6º do Código Tributário Nacional (CTN) destaca que:

A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações constitucionais. Nos termos do art. 24 da Constituição, compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre o direito tributário e financeiro. O art. 30, referindo-se aos Municípios, dá-lhes competência para suplementar a legislação federal e estadual no que couber, e para instruir e arrecadar os tributos de sua competência.

Cada ente federativo recebe a titularidade de alguns tributos, desta forma o ente possui a competência tributária sobre determinado tributo, podendo instituir, legislar, fiscalizar e arrecadar. Como por exemplo, com o ICMS está também dando a estes plenas competências para legislar a respeito, mas devem ser respeitadas as limitações estabelecidas na Constituição Federal e nas Constituições dos estados, em caso do Distrito Federal ou de Municípios, devem ser também observadas às limitações contidas nas respectivas Leis Orgânicas. (MACHADO, 2008).

Conforme descrito acima pelos autores, competência tributária pode ser entendida como a aptidão para criar tributos da união, dos estados e do distrito federal, dentro de certos limites, todos têm o poder de criar determinados tributos e definir o seu alcance, obedecendo critérios estabelecidos pela constituição.

2.4.4 Conceito de tributo

“Os tributos são prestações pecuniárias compulsórias, que os Estado exige de seus súditos em virtude de seu poder de império”. (HARADA, 2006, p. 325).

As exações fiscais são receitas derivadas, arrecadadas pelo estado, para financiar a despesa pública. Conforme exposto no *site* da Presidência da República (1966), o art. 3º do CTN relata que o tributo é definido como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A autora Gusmão (2007, p. 27) também ressalta que essa definição pode ser dividida em seis elementos essenciais:

- a) prestação pecuniária: o tributo é pago em unidade de moeda corrente (no Brasil, atualmente, em reais);
- b) compulsório: o pagamento do tributo é obrigatório, não dependendo da vontade do contribuinte;

- c) em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir: pode ser expresso em moeda ou por meio de indexadores;
- d) que não constitua sanção de ato ilícito: não se incluem no conceito de tributo as penalidades pecuniárias ou multas;
- e) instituída por lei: a obrigação de recolher o tributo decorre de lei que estabeleça tal obrigação;
- f) cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: a autoridade tributária não gozando da liberdade para apreciar a conveniência ou oportunidade de cobrar o tributo, devendo ater-se à previsão legal expressa.

A orientação de Machado (2008) é de que não é função da lei conceituar, a mesma deve ter uma regra de comportamento. Entretanto, em face de controvérsias, às vezes deve a lei estabelecer conceitos, isso aconteceu com conceito de tributo, que é atualmente, no Brasil, legalmente determinado. O legislador, afastando as divergências da doutrina, conceitua tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Ainda sobre a qualificação da natureza jurídica do tributo, o *site* da Presidência da República (1966) expõe no art. 4º do CTN, que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- a) a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- b) a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Em síntese, para fazer frente às necessidades e exigências torna-se fundamental o conceito de tributo, que no entendimento dos autores acima é uma obrigação a pagar, impondo aos indivíduos o dever de entregar parte de suas rendas e patrimônio para a manutenção do estado, arrecadado para desenvolver os setores de saúde, educação, segurança, política econômica, entre outros.

2.4.5 Espécie de tributo

Para uma melhor caracterização de cada espécie tributária, é útil a classificação dos tributos quanto à vinculação com a atividade estatal. Latorraca (2000) explica que os tributos

dividem-se em vinculados – as taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições especiais Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) empréstimos compulsórios. E os não vinculados – os impostos (ICMS, IPI).

Harada descreve que o “tributo é gênero de que são espécie de tributo os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. É a clássica divisão tripartite.” (2006, p. 327).

Conforme art. 4º do CTN (apud GUSMÃO, 2007, p. 28) ostenta que:

A identificação da espécie tributária faz-se por meio da análise do fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para a determinação do tributo a denominação, as características formais e a destinação legal do produto da arrecadação de modo uma “taxa” instituída sem uma ação estatal correspondente (exercício do poder de polícia ou prestação de serviço específico e divisível) não pode ser considerado uma taxa, assim como “imposto”, cujo fato gerador refira-se a uma ação estatal, é em verdade, uma taxa ou contribuição de melhoria, a depender da ação estatal de que se trate.

Portanto, conforme descrito pelos autores, o conceito de tributos abrange as seguintes espécies: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios que serão especificamente descritos abaixo.

2.4.6 Impostos

Os impostos segundo, Machado (2008, p. 63) é “o tributo cuja obrigação tem o fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Para Latorraca, “o elemento essencial à conceituação do imposto é, pois, o seu caráter geral. O imposto é o tributo que se destina a cobrir as necessidades públicas gerais”. (2000, p. 27).

Os impostos são exigidos do contribuinte independente de qualquer contraprestação específica, ou seja, a cobrança desse tributo não está vinculada ou condicionada a benefícios específicos em relação ao contribuinte. (GUSMÃO, 2007, p. 30).

No entendimento de Oliveira *et al.* (2012, p. 3), os impostos “decorrem de situação geradora independente de qualquer contraprestação do estado em favor do contribuinte.”

Conforme destacam os autores pode-se entender imposto como uma imposição de um

encargo financeiro ou tributo sobre o contribuinte podendo ser esta pessoa física ou jurídica a partir da ocorrência de um fato gerador.

2.4.7 Taxas

Na concepção de Gusmão (2007), a taxa é uma espécie de tributo vinculado ao exercício regular do poder de polícia, ou à utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, de caráter administrativo, efetivamente prestado ou posto à disposição do contribuinte pelo Estado, cobrado compulsoriamente, em virtude de lei.

Conforme exposto por Machado (2008, p. 63) e estabelecido no art. 77 do CTN, taxa é “o tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte”.

Harada (2006) complementa conceituando a taxa como um tributo que surge da atuação estatal diretamente dirigida ao contribuinte, que pelo exercício do poder de polícia, pela prestação efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo difere necessariamente de qualquer imposto.

Latorraca (2000) explica que, poder de polícia considera-se uma atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando o direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente a segurança, a higiene, a ordem, aos costumes, disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do poder pública a tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e os direitos individuais e coletivos.

Desta forma, os autores ostentam o conceito de taxas como sendo uma quantia obrigatória paga em troca de serviço público, que se destinam à manutenção e desenvolvimento do próprio serviço prestado.

2.4.8 Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria está disposta no art. 145, Inciso III, da Constituição

Federal, na qual define que “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.

Explica Machado, que contribuição de melhoria, “é o tributo cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrentes de obra pública”. (2008, p. 63).

O conceito de Latorraca (2000, p. 27) é similar ao de Machado, no qual destaca que:

A contribuição de melhoria, por sua vez, é definida no CTN como tributo instituído pra fazer face ao custo de obras públicas que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo do valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

O art. 82 do CTN relatado no *site* da Presidência da República (1966, s/p), por sua vez, dispõe sobre os requisitos para a cobrança da contribuição de melhoria, na qual observa os seguintes requisitos mínimos:

- I - publicação prévia dos elementos:
 - memorial descritivo do projeto;
 - orçamento do custo da obra;
 - determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
 - delimitação da zona beneficiada;
 - determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;
- II - fixação de prazo não inferior a 30 dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;
- III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação o qual se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.
 - § 1º a contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis da zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização;
 - § 2º por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

Diante do exposto pelos autores entende-se que a contribuição de melhoria como tributo das obras públicas, ou valorização das obras, ocorre quando o governo realiza uma melhoria de mobilidade urbana, cuja obrigação é a valorização dos imóveis.

2.4.9 Empréstimos compulsórios

Gusmão (2007, p. 50) enfatiza que são duas as causas ou situações que autorizam a

União Federal a instituir os empréstimos compulsórios, sendo:

- a) para atender a despesas extraordinárias no casos de calamidade pública ou guerra externa (inclusive de sua iminência);
- b) investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

No caso de investimento público, deve ser respeitado o princípio da anterioridade tributária. Orienta Latorraca (2000) assim já não resta qualquer dúvida, como havia em relação à Constituição anterior, que a União não poderá cobrar os empréstimos compulsórios criados nessa hipótese, no mesmo exercício financeiro em que houver sido publicada a lei que os instituir.

Harada (2006, p. 332) acredita que “os empréstimos compulsórios são decretos privativamente pela União, e só podem ser instituídos por lei complementar para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública”.

2.4.10 Contribuição social

No entendimento de Harada (2000, p. 333), a contribuição social “é uma espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado. Tem como fato gerador uma atuação indireta do poder público mediatamente referido ao sujeito passivo da obrigação tributária”.

Nos termos do art.149 da CF, compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais. Neste sentido, Gusmão (2007), ressalta a instituição de contribuições previdenciárias para custeio dos sistemas de previdência e assistência social dos servidores do Estado, Distrito federal e Municípios. Essas contribuições podem ser de caráter parafiscal (contribuições para a seguridade social) ou extrafiscal (SIDE sobre combustíveis) dependendo da sua natureza jurídica, da destinação dos recursos auferidos e do órgão responsável por sua arrecadação.

Harada (2000, p. 333) comenta que:

A contribuição social caracteriza-se pelo fato de, no desenvolvimento pelo Estado de determinada atividade administrativa de interesse geral, acarretar maiores despesas em prol de certas pessoas (contribuintes), que passam a usufruir de benefícios diferenciados dos demais (não contribuintes) tem seu fundamento na maior despesa provocada pelo contribuinte e na particular vantagem a ele proporcionada pelo Estado.

Tem-se como exemplos de contribuições sociais, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Instituto de Seguridade Social (INSS) e as contribuições sindicais.

2.5 Conceitos e definições ICMS

O imposto sobre o ICMS é um imposto estadual, portanto somente quem tem competência para instituí-lo são os Governos dos Estados e do Distrito Federal, conforme previsão no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988.

Gusmão (2007, p. 36) destaca que, “o ICMS é um imposto não cumulativo e seletivo. O princípio da não-cumulatividade opera a compensação do tributo pago na entrada da mercadoria com o valor devido por ocasião da saída, evitando-se a sua cumulação”.

Machado (2008, p. 361) ainda complementa expondo que:

O ICMS é um tributo de função predominantemente fiscal. É fonte de receita bastante expressiva para os estados e para o Distrito Federal. Tem sido, todavia, utilizado também com função Extrafiscal, mas essa prática é desaconselhável, em virtude das práticas fraudulentas que o tratamento diferenciado pode estimular.

Conforme o art. 30 do Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997, o imposto sobre circulação de mercadoria é não cumulativo compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, com o montante cobrado nas anteriores por esta ou por outra unidade da Federação.

Segundo Oliveira *et al* (2012) toda entrada independentemente de sua destinação, ou matérias-primas, ou ainda de bens destinados ao ativo permanente, havendo destaque de ICMS, gera, em favor do adquirente, um crédito fiscal, que deverá ser compensado nas operações de saída posteriores. O aproveitamento de crédito não é aceito como na compra de materiais para uso ou consumo.

Diante dos argumentos acima se pode dizer que o ICMS é o imposto que cada Estado e o Distrito Federal podem instituir conforme determina a constituição federal, em cada etapa de circulação de mercadoria ou prestação de serviço sujeito ao ICMS deve haver emissão de documentos como notas fiscais ou cupons fiscais, os mesmos serão escriturados para que o

imposto possa ser calculado pelo contribuinte e arrecadado pelo Estado.

2.5.1 Fato gerador ou incidência

O âmbito do ICMS, ou área fática dentro da qual o legislador estadual pode definir o fator gerador do ICMS está assim definido, conforme os arts. 2º e 3º do regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 37.669 e exposto pelo Regulamento do ICMS do Rio Grande do Sul (RICMS/RS), no qual destaca que as circunstâncias em que existe a incidência do fato gerador são ressaltadas pela Secretaria de Estado da Fazenda (SEFAZ - 1997, s. p) da seguinte forma:

- I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
 - II – o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
 - III - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, e que está expressamente sujeito à incidência do imposto estadual, nos termos dos subitens 7.02, 7.05, 14.01, 14.03 e 17.11, da Lista de Serviços a que se refere o art. 1º da Lei Complementar nº 116, de 31/07/03;
 - IV- a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;
 - V – a entrada no território deste Estado, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrente de operações interestaduais.
- Parágrafo único - Considera-se ocorrida operação relativa à circulação de mercadoria quando se constatar omissão de registro referente à sua entrada
- Art.3º o imposto incide também, sobre:
- I - as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
 - II - as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
 - III - o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior.

Após fundamentar a ocorrência do fato gerador, para que se possa exigir o recolhimento do ICMS, deve-se verificar o momento de sua ocorrência. Sobre isso, o art. 4º e 5º, do RICMS/RS exposto pela SEFAZ (1997, s. p) considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento em que:

- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
 - II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
 - III - da transmissão de propriedade a terceiro de mercadoria depositada em armazém-geral ou em depósito fechado;
 - IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou do título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
 - V - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:
 - a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
 - b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável.
 - VI - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;
 - VII - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;
 - VIII - da entrada no território do Estado, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;
 - IX - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação e que não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.
- Parágrafo único – Na hipótese do art. 2º, parágrafo único, considera-se ocorrido o fato gerador no período de apuração em relação ao qual se constatar a omissão de registro referente à entrada de mercadoria.
- Art. 5º Nas prestações de serviços considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
- I - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
 - II - do ato final da prestação de serviços de transporte iniciado no exterior;
 - III - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feitas por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

Para Machado (2008), as operações relativas à circulação de mercadorias são derivadas de quaisquer atos ou negócios, indiferente de pessoa da natureza jurídica específica de cada um, que se definem como circulação de mercadorias, vale ressaltar, que afetam mudança da propriedade das mercadorias, dentro da circulação que as leva da fonte até o consumidor.

Entende-se que, o principal fato gerador para a incidência do ICMS é a circulação de mercadoria, além do mesmo incidir sobre determinados serviços, depois de ocorrido o fato gerador, nasce para o contribuinte à obrigação de recolher o imposto e para o fisco, o direito de cobrá-lo.

2.5.2 Base de cálculo

“A base de cálculo do ICMS, como geral, é o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, ou o preço do serviço a Lei complementar n° 87/1996, estabelece várias normas para situações específicas”. (MACHADO, 2008, p. 375).

Por existir várias possibilidades de transações e de variáveis fiscais, como por exemplo, caso de transferência de mercadorias, substituição tributária, pauta fiscal adotada pelo Estado, inclusão de frete, seguro, juros e despesas debitadas ao adquirente, adição do preço do serviço ao da mercadoria em determinadas situações, entre outros, a base de cálculo pode ser composta de outros valores. (OLIVEIRA *et al.* 2012).

Machado (2008, p. 375) explica que, não havendo indicação do valor da operação, ou não sendo determinado o preço do serviço, a base de cálculo será respectivamente:

- a) o preço corrente da mercadoria ou seu similar no mercado atacadista no local da operação, ou na região;
- b) o valor corrente do serviço no local da prestação.

A base de cálculo do imposto nas operações com mercadorias, conforme exposto pelo SEFAZ (1997) está disposta nos arts. 16 a 22 (RICMS-RS) conforme decreto 37.699, de 26 de agosto de 1997.

2.5.3 Alíquotas de ICMS

Conforme exposto por Oliveira *et al.* (2012, p. 71), a alíquota do ICMS é “o percentual estabelecido pelo fisco para ser aplicado sobre a base de cálculo (valor da operação) para definição do valor do imposto a ser recolhido”.

Oliveira *et al.* (2012, p. 71) também descreve que as alíquotas são divididas em: interna quando são utilizadas para as operações realizadas dentro do estado e interestaduais para aquelas operações realizadas fora do estado.

A legislação estadual de cada Estado determina individualmente a alíquota interna, regra geral determina como sendo 17%, porém, alguns Estados utilizam alíquotas diferenciadas, podem ser fixadas pelo Senado Federal alíquotas máximas nas operações

internas, com o objetivo de evitar exageros por partes dos governantes. Já as alíquotas interestaduais são definidas pelo Senado Federal, são inclusive, instrumento e política tributária para proteção dos Estados consumidores, com isso quando se trata de mercadorias adquiridas em outra unidade da federação e destinadas a uso e consumo, ou a integrar o ativo permanente do adquirente, e na prestação de serviço iniciadas em outro estado que não estejam vinculadas, o contribuinte destinatário deverá recolher o ICMS, a título de Diferencial de alíquota entre a interestadual praticada na origem e a interna praticada no destino. (OLIVEIRA *et al.* 2012).

Na legislação que disciplina o ICMS no Rio Grande do Sul, estão previstas três espécies de alíquotas diferentes nas operações internas, estando estas dispostas nos arts. 26 a 29 do RICMS-RS conforme descrito no decreto 37.699, de 26 de agosto de 1997, e apresentada pelo SEFAZ (1997) onde relatam que:

A alíquota básica (regra geral) é de 17%, aplicando-se a todas as operações e prestações internas que não possuem outra alíquota específica indicada na lei.

A alíquota majorada, de 25%, aplicada a produtos supérfluos tais como cigarros, bebidas, armas, perfumaria e cosméticos. Por questões arrecadatórias, a alíquota majorada de 25% também é aplicada em situações com grande potencial de arrecadação, como a saída de combustíveis e de energia elétrica residencial, bem como a prestação de serviços de comunicação.

A alíquota reduzida, de 12%, que se aplica a mercadorias de maior essencialidade, como os produtos integrantes da cesta básica de alimentos, tijolos e telhas cerâmicas, o fornecimento de refeições e alguns segmentos estratégicos como máquinas e equipamentos agrícolas e industriais, e os transportes rodoviários de cargas e passageiros.

Telecomunicações e energia elétrica: 25%

Em relação às operações e prestações interestaduais, entre contribuintes do ICMS, as alíquotas são definidas pela resolução nº 22/1989 do Senado Federal, artigo 26 do Livro I do RICMS-RS e disponível no site do SEFAZ (1997) que estabelece:

- a) alíquota de 7% nas operações com destino a contribuintes das regiões Norte, Nordeste e Centro-oeste e o Estado do Espírito Santo;
- b) alíquota de 12% para as operações com destino a contribuintes das Regiões Sul e Sudeste (exceto ES).

Entende-se que as alíquotas são os percentuais utilizados para se aplicar sobre a base de cálculo, sem ela, não se consegue encontrar o valor devido do ICMS, sendo que cada Estado define suas alíquotas, dentro dos limites da Lei Federal.

2.5.4 Alíquotas interestaduais

Oliveira *et al.* (2012, p. 72) descreve em sua obra que:

Quando se trata de mercadorias adquiridas em outra unidade da Federação e destinadas a uso, consumo ou a integrar o ativo permanente do adquirente, e na utilização de serviços com prestações iniciadas em outro Estado que não estejam vinculadas a operações ou prestações subsequentes, o contribuinte destinatário deverá recolher o ICMS, a título de diferencial de alíquota entre a interestadual praticada na origem e a interna praticada no destino.

Descreve-se no Art.155 da CF. INC. VII em relação às operações e prestações que se destinem a bens e serviços, direcionados ao consumidor final localizado em outro Estado, adotar:

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
- b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;
- VIII - na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

Portanto, o diferencial de alíquota aplica-se somente no caso de existir diferença entre a alíquota interna e a interestadual para aquisições de mercadorias de uso e consumo em outra unidade da federação e também destinadas ao ativo imobilizado.

2.5.5 Prestação de serviço de transporte

“O ICMS será cobrado sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via (aérea, marítima ou terrestre), de pessoas, bens, mercadorias e valores”. (PÊGAS, 2011, p. 179).

2.5.6 Crédito do ICMS e o método não-cumulativo

Para Pêgas (2011), o ICMS é por determinação constitucional, um imposto não-cumulativo, ou seja, compensando-se o que for devido em cada operação de venda com o montante cobrado em operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado nas compras. O contribuinte tem o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado, referente as mercadorias de entrada (de forma real ou simbólica) em seu estabelecimento, inclusive as mercadorias destinadas ao uso ou consumo, ao ativo permanente ou recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

2.5.7 Não cumulatividade na aquisição de bens para o ativo imobilizado

Para Oliveira *et al* (2012, p. 69) “desde que usados na produção do estabelecimento, o crédito do ICMS pago na ocasião da aquisição de bens para integrar o ativo imobilizado poderá ser feito em 48 vezes proporcionalmente.”

Conforme exposto no Livro I Art. 31. INC. VII. § 4º RICMS/RS é fundamental que seja observado:

Nas aquisições internas de mercadoria destinada ao ativo permanente produzida por empresa fabricante localizada no Estado, a apropriação de créditos prevista neste parágrafo será feita à razão de: (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 4072) Decreto 50.756, de 17/10/13. (DOE 18/10/13) - Efeitos a partir de 01/10/13)

a) 1/42 (um quarenta e dois avos), em relação a aquisições efetuadas no período de 1º de julho a 31 de dezembro de 2012; (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 4072) Decreto 50.756, de 17/10/13. (DOE 18/10/13) - Efeitos a partir de 01/10/13)

b) 1/36 (um trinta e seis avos), em relação a aquisições efetuadas no período de 1º de janeiro a 30 de setembro de 2013; (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 4072) Decreto 50.756, de 17/10/13. (DOE 18/10/13) - Efeitos a partir de 01/10/13)

c) 1/30 (um trinta avos), em relação a aquisições efetuadas no período de 1º de outubro de 2013 a 28 de fevereiro de 2014; (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 4072) Decreto 50.756, de 17/10/13. (DOE 18/10/13) - Efeitos a partir de 01/10/13)

d) 1/24 (um vinte e quatro avos), em relação a aquisições efetuadas a partir de 1º de março de 2014. (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 4072) Decreto 50.756, de 17/10/13. (DOE 18/10/13) - Efeitos a partir de 01/10/13).

Pêgas (2011) ressalta que a utilização do crédito está condicionada às receitas tributadas pelo contribuinte, no caso de a empresa vender produtos com saídas isentas, poderá

apenas utilizar o crédito sobre o percentual de saídas tributadas em relação ao total das vendas.

3 METODOLOGIA

Diehl e Tatim (2004) definem a metodologia como sendo o estudo e a avaliação dos diversos métodos, com o propósito de identificar possibilidades e limitações no âmbito de sua aplicação no processo de pesquisa científica. Para Marconi e Lakatos (2010), os métodos situam-se em níveis distintos, no que se refere à sua inspiração filosófica, ao seu grau de abstração, à sua finalidade mais ou menos explicativa, à sua ação nas etapas mais ou menos concretas da investigação e ao momento em que se situam.

O método de pesquisa, segundo Gil (2006), é considerado como uma metodologia racional e sistemática que tem por objetivo adequar respostas aos problemas apresentados, às pesquisas são solicitadas quando não existe informações suficientes para se compor uma resposta a algum problema, ou quando as informações disponíveis para tal problema não se apresentam de forma ordenada para que se possa buscar a solução.

Sendo assim, este capítulo apresenta os seguintes tópicos: delineamento da pesquisa, variável de estudo, procedimentos e técnicas de coleta de dados e análise de dados.

3.1 CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA

Esta pesquisa teve como objetivo geral verificar a apuração dos créditos de ICMS sobre o ativo imobilizado da empresa no segmento de cereais - Filial 3, a fim de avaliar sua exatidão.

Para atingir este objetivo, utilizou-se a pesquisa descritiva, pois foram analisados, observados e registrados os fatos referentes aos procedimentos adotados pela empresa para realizar a apuração do crédito de ICMS. A pesquisa descritiva, na visão de Gil (2006), possui

por finalidade levantar as características e criar uma padronização da coleta de dados, podendo ser expressa através de questionários ou da observação sistemática da situação.

Salienta-se neste sentido, que a pesquisa descritiva busca oferecer resultados úteis e fidedignos, deve ser bem planejada, sendo que este planejamento deve envolver a coleta de dados que corresponde a uma das fases intermediária desta pesquisa, buscando identificar as características de determinado fenômeno ou população, no caso auditoria, especialmente da área tributária, não havendo o compromisso de explicar os fenômenos que descreve, mas pode servir de base para esta explicação.

Quanto a natureza, trata-se de pesquisa aplicada, de acordo com Cervo e Berviam (2002, p. 66), o pesquisador preocupa-se em gerar conhecimento para aplicação na prática, sendo que "o investigador é movido pela necessidade de contribuir para fins práticos mais ou menos imediatos".

Este trabalho caracterizou-se como um estudo de caso, tendo como finalidade verificar se as apurações dos créditos de ICMS sobre o ativo imobilizado estão sendo realizadas de forma correta, evitando assim irregularidades e garantido seus direitos conforme prevê a legislação. O estudo de caso, na opinião de Yin (2005) é uma averiguação empírica de dados atualizados da vida real, porém não estão visivelmente deliberados. Esta averiguação permite enfrentar situações de maior nível de importância, fundamentado em várias fontes de destaques e beneficia-se em um desenvolvimento administrativo no que diz respeito a coleta e análise de dados.

Para complementar, Gonçalves e Meirelles (2004) expõem que o estudo de caso é um tipo de pesquisa que tem por objetivo analisar profundamente determinada unidade, com um exame detalhado do ambiente, de um sujeito ou, de uma situação qualquer, que possa apresentar algum temperamento, uma curiosidade ou um valor científico na percepção e juízo de valor do pesquisador.

Ainda neste contexto, realizou-se uma pesquisa qualitativa, devido ao fato de ser baseada na utilização de instrumentos de recolhimento de dados. Sendo assim, os dados foram coletados, analisados, interpretados, e por fim apresentados os resultados. Conforme Diehl e Tatim (2004, p. 52), a pesquisa qualitativa pode descrever a complexidade de determinado problema e a interação de certas variáveis, compreender e classificar os processos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de dado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

3.2 VARIÁVEIS DO ESTUDO

Para o desenvolvimento deste trabalho foi necessário um estudo amplo e aprofundado sobre diversos variáveis, sendo eles:

- a) Contabilidade é o Instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa.
 - b) ICMS Imposto sobre operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de comunicação.
 - c) Alíquotas é o percentual estabelecido pelo fisco para ser aplicado sobre a base de cálculo.
 - d) Base de cálculo é o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, ou o preço do serviço.
 - e) Auditoria é o estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas das demonstrações financeiras de uma entidade.
 - f) Auditoria fiscal observar se a empresa cumpre todas as exigências da lei tributária.
- Através da aplicação destas variáveis, foi possível obter os resultados deste estudo.

3.3 PROCEDIMENTOS E TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS

A coleta de dados, na visão de Marconi e Lakatos (2010) é a fase da pesquisa na qual é iniciada a aplicação das ferramentas elaboradas para se efetivar a coleta dos dados previstos para a realização do estudo de caso, tendo como principal objetivo a obtenção de informações reais dos fatos e/ou acontecimentos.

O procedimento técnico para a coleta de dados caracterizou-se como uma pesquisa documental, utilizando como base de estudo, os documentos que foram fornecidos pela empresa, através de uma junção de documentos onde foram analisados os livros fiscais, notas, planilhas e demais documentação necessários para os devidos cálculos referentes ao crédito de ICMS no ano de 2014.

Para contribuir com este estudo, também foi aplicado na empresa um questionário ao

profissional responsável pela área contábil e pela geração das informações relacionadas a este assunto.

3.4 ANÁLISE E TRATAMENTO DOS DADOS

A análise estatística possibilita apenas determinar se certa relação existe, qual sua natureza e sua forma, segundo Gil (2002, p. 105), para a efetiva interpretação dos dados, torna-se necessário, sobretudo, proceder à análise lógica das relações, com sólido apoio em teorias e mediante a comparação com outros estudos.

A análise deste estudo foi realizada através das planilhas e dos livros que a empresa disponibiliza, sendo refeitos os cálculos, para ter a certeza que o valor do respectivo crédito de ICMS foi apurado de forma correta, além da aplicação de uma entrevista com os responsáveis pelas informações enviadas ao fisco e também será feito um levantamento das notas fiscais.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Este capítulo tem sua abrangência no histórico da empresa, funcionamento do setor contábil, avaliação dos créditos do ativo imobilizado, teste de auditoria e ainda apresenta sugestões e recomendações.

4.1 HISTÓRICO DA EMPRESA

Em 1979, dois irmãos, buscavam realizar um sonho de começar o seu próprio negócio, foi aí que nasceu a empresa, atuando na venda de máquinas agrícolas em uma casa alugada, no centro da cidade, onde os irmãos conquistaram muitos clientes e amigos.

Em 1984, necessitando ampliar as atividades e o espaço no mercado, foram aumentando seus clientes, mudando-se para uma sala comercial, onde a empresa permaneceu até março de 2007.

Em 1996, iniciaram-se as atividades de armazenagem, transporte, compra e venda de cereais com a instalação de primeira filial, com capacidade de recebimento de 300.000 sacas de produto ao ano.

Em 2005 mais uma vez buscando ampliar as atividades, houve a mudança da razão social, instalando a matriz em um novo endereço. Com capacidade de armazenagem de 310.000 sacas com toda a estrutura de moegas, balança e secador, credenciados com a Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB) - instituição responsável pelo acompanhamento da produção agrícola desde o plantio, colheita, armazenamento e garantia de preços a seus credenciados - juntamente iniciou-se uma indústria de farelo de soja, com capacidade de produção de 100 ton./dia, com a possibilidade de chegar, num período muito

curto a produzir 500 ton./dia, vendendo produto acabado, como farelo e óleo de soja, agregando valor ao produto e gerando emprego e renda para a região.

Em março de 2007, iniciaram-se as atividades de extrusão de soja colocando no mercado um farelo de soja diferente dos que já existiam, obtendo-se o produto final sem o uso de solvente, com maior teor de óleo, tendo um farelo com maior valor energético, produto muito procurado por quem quer aumentar sua produtividade com gado leiteiro, produção de suínos e aves.

Em 2008, construiu-se, junto da matriz, um depósito de agrotóxicos, nos padrões ambientais atuais exigidos pela Fundação Estadual de Proteção Ambiental (FEPAM) com liberação da Licença de Operação (LO).

No ano de 2010, a empresa já ocupava uma fatia considerável no mercado, no que se refere a ingredientes de qualidade para a indústria de ração animal. Através da inserção neste mercado, a empresa passava a ver um mercado em potencial quando se trata de ração com cozimento para bovinos, sendo eles gado de engorda, vacas e novilhas, este cozimento viria a melhorar a digestibilidade do produto, aumentando a sua eficiência energética e por consequência aumentando a rentabilidade do produtor.

A empresa está há 34 anos no mercado. Possui cinco filiais e conta com a ajuda de 85 colaboradores. Em resumo os produtos fabricados/comercializados pela empresa são:

- a) indústria de farelo/óleo/ração;
- b) comércio de cereais, insumos agrícolas e autopeças;
- c) prestação de serviços de transportes, comissões e industrialização.

O objeto deste estudo foi a filial três, indústria que trabalha com a produção de farelo e óleo de soja.

4.1.2 Organograma geral administrativo

Na Figura 2, apresenta-se o organograma administrativo e uma prévia explicação da execução de tarefas do setor contábil.

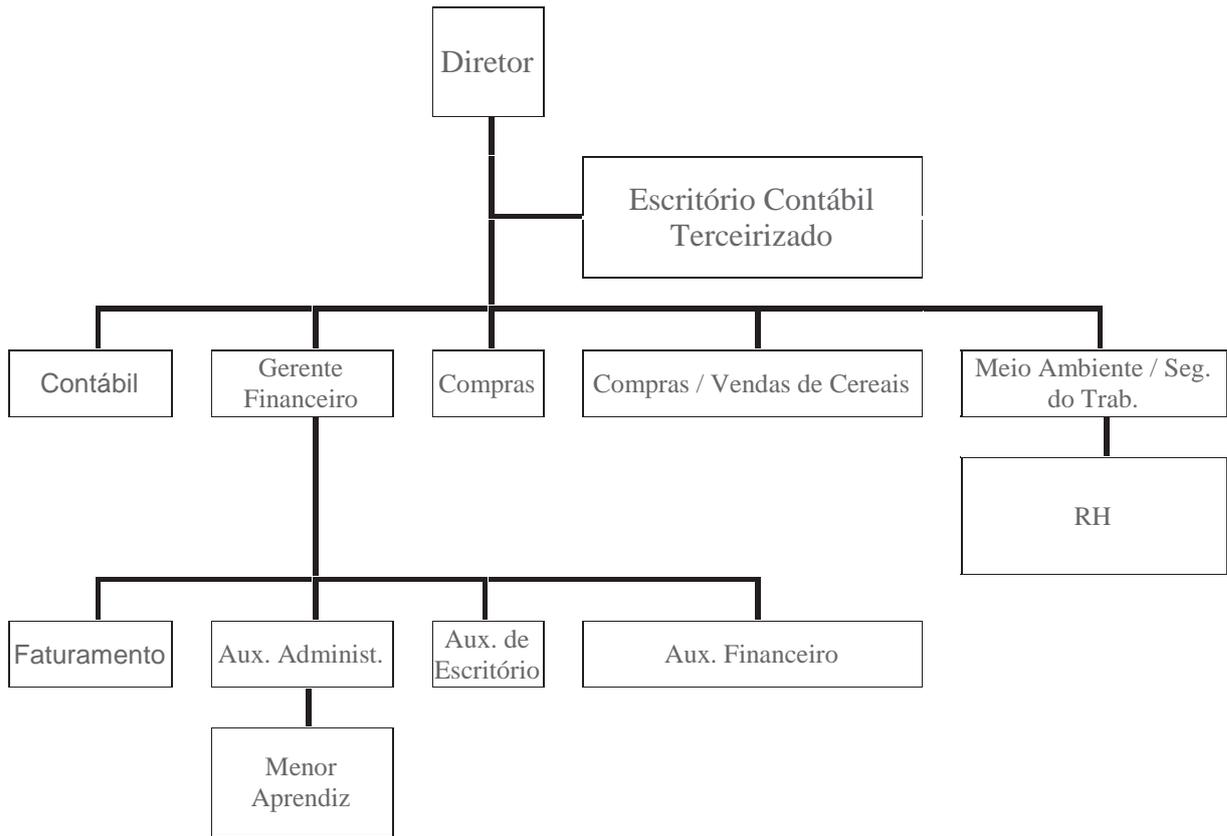


Figura 2 – Organograma administrativo

Fonte: A autora (2014)

A empresa dentro de suas instalações possui um setor de contabilidade, responsável pelos lançamentos de notas fiscais, cadastros de produtos, importação de dados, e por todo o fechamento da contabilidade, duas pessoas trabalham no setor uma no departamento fiscal e outra no contábil, que são responsáveis pelas informações cadastradas.

No final de cada período são repassadas para o escritório contábil terceirizado, onde este mesmo responde pela contabilidade da empresa, avalia e confere as informações passadas e no final de cada período a coordenadora do escritório desloca-se até a empresa para fazer a conferência dos dados lançados e analisar sua veracidade, bem como fazer a emissão das guias, e o fechamento contábil mensal.

4.2 CRÉDITO DE ICMS SOBRE O ATIVO IMOBILIZADO

Conforme estabelecido no Livro I Art. 31 do RICMS/RS o crédito do ativo imobilizado é permitido na aquisição de bens destinados ao ativo permanente, porém só se

permite o uso deste crédito nas aquisições de bens ligados diretamente à atividade fim da empresa. Dessa forma, quando da aquisição de um bem a empresa precisa observar a proporcionalidade, como também a incidência de ICMS sobre o frete e referente ao diferencial de alíquota, que formaram a base para apropriação de crédito de forma proporcional às saídas tributadas, para efeito de compensação, além do lançamento com os demais créditos no livro de registro de entradas, os créditos relativos à entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente da empresa também devem ser escriturado no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) modelo C ou D.

4.2.1 Livro CIAP

O livro fiscal CIAP deve ser elaborado para determinar o valor da apropriação mensal do crédito fiscal decorrente da entrada dos bens em cada estabelecimento da empresa. O CIAP pode ser escriturado em um dos seguintes modelos:

- a) Modelo C: onde a apropriação dos créditos do ICMS é feita em relação à totalidade dos bens;
- b) Modelo D: onde a apropriação dos créditos do ICMS é feita considerando-se os bens individualmente.

O livro de apuração utilizado pela empresa em estudo é o livro C, este, engloba a totalidade dos bens. No qual obriga o contribuinte a escriturar a circulação de todos os bens do ativo permanente e a apropriação dos créditos de forma conjunta, nas linhas, nos quadros e nas colunas próprias, obedecendo à ordem cronológica da movimentação desses bens.

No Quadro 1 é possível visualizar a forma como devem ser descritas estas movimentações:

CONTROLE DE CRÉDITO DE ICMS DOATIVO PERMANENTE -CIAP (MODELO C)						ANO:XX			
						Nº			
1-IDENTIFICAÇÃO DO ESTABELECIMENTO			CNPJ:00.000.000/00-00		IE:00/000000				
ENDEREÇO: XXXXXXXX			BAIRRO: XXXXX		MUNICÍPIO: XXXX				
2- DEMONSTRATIVO DA BASE PARA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO (EM R\$)									
IDENTIFICAÇÃO DO BEM					VALOR DO ICMS				
Nº CÓDIGO	DATA	NOTA FISCAL	DESCRIÇÃO		ENTRADA (CRÉDITO)	SAÍDA OU BAIXA	TOTAL DE CRÉDITO		
3- DEMONSTRATIVO DOS SALDOS A APROPRIAR DOS BENS (EM R\$)									
Nº CÓDIGO	DESCRIÇÃO	DATA DE ENTRADA	DATA DO TÉRMINO	VALOR ICMS	QTDE DE MESES A APROPRIAR	VALOR APROPRIADO	QTDA APROPRIAR	SALDO A APROPRIAR	
4- DEMONSTRATIVO DA APROPRIAÇÃO MENSAL DE CRÉDITO (EM REAIS)									
OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES									
MÊS	SAÍDA E PRESTAÇÕES TRIBUTADAS	TOTAL DAS SAÍDA E PRESTAÇÕES	COEFICIENTE DE APROPRIAÇÃO	TOTAL DE CRÉDITO A APROPRIAR	FRAÇÃO MENSAL	CRÉDITO MENSAL APROPRIAR			

Quadro 1 - Livro de apuração modelo C

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Na sequência é demonstrado o preenchimento dos campos do livro de apuração modelo C usado pela empresa objeto deste estudo.

4.2.1.1 Demonstrativo inicial do livro

- na linha "ANO": o exercício objeto da escrituração;
- na linha "NÚMERO": o número atribuído ao CIAP, que será sequencial por exercício, a partir de 1 (um);
- no quadro 1 - "IDENTIFICAÇÃO DO ESTABELECIMENTO": o nome, o endereço e os números de inscrição no Cadastro Geral de Contribuinte do Estado do Rio Grande do Sul (CGC/TE) e no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ).

4.2.1.2 Demonstrativo da base para apropriação de crédito

- a) na coluna "ENTRADA (CRÉDITO)": o valor, do crédito do imposto relativo à aquisição, acrescido, se for o caso, do ICMS correspondente ao serviço de transporte e ao diferencial de alíquotas vinculado à aquisição do bem;
- b) na coluna "SAÍDA OU BAIXA": o mesmo valor, lançado na coluna "ENTRADA (CRÉDITO)", quando o bem houver completado o quadriênio de sua utilização, bem como se ocorrer, antes de completado o quadriênio, alienação, transferência, perecimento, extravio, deterioração ou outra movimentação do bem, ou ainda, na hipótese de encerramento de atividades;
- c) na coluna "TOTAL DE CRÉDITO A APROPRIAR": o somatório da coluna "ENTRADA", subtraindo-se desse o somatório da coluna "SAÍDA OU BAIXA", cujo resultado, no fim do período de apuração, servirá de base para o cálculo da apropriação do crédito fiscal.

4.2.1.3 Demonstrativo dos saldos a apropriar dos bens (em R\$)

Neste demonstrativo são trazidas informações, como a data de entrada e término, o valor e as quantidades de meses apropriados, o valor apropriado conforme informado no cadastro do bem e quantos meses faltam a apropriar e o restante do saldo.

4.2.1.4 Demonstrativo da apropriação mensal de crédito (em R\$)

- a) na coluna "MÊS": o mês objeto da escrituração, se o período de apuração for mensal;
- b) na coluna "SAÍDAS E PRESTAÇÕES TRIBUTADAS", sob o título "OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES": o valor das saídas e prestações tributadas escrituradas no mês;

- c) na coluna "TOTAL DAS SAÍDAS E PRESTAÇÕES", sob o título "OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES": o valor total das saídas e prestações escrituradas no mês;
- d) na coluna "COEFICIENTE DE APROPRIAÇÃO": o coeficiente de participação das saídas e prestações tributadas no total das saídas e prestações escrituradas no mês, encontrado mediante a divisão do valor das saídas e prestações tributadas (coluna 1) pelo valor total das saídas e prestações (coluna 2), considerando-se, no mínimo, 4 (quatro) algarismos decimais;
- e) na coluna "TOTAL DE CRÉDITO A APROPRIAR": o valor base da apropriação mensal, transcrito da coluna com o mesmo nome do quadro 2 - "DEMONSTRATIVO DA BASE PARA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO";
- f) na coluna "FRAÇÃO MENSAL": a fração de 1/48 (um quarenta e oito avos), se o período de apuração for mensal;
- g) na coluna "CRÉDITO MENSAL A APROPRIAR": o valor da apropriação mensal de crédito, encontrado mediante a multiplicação do coeficiente de apropriação pelo total de crédito a apropriar e o produto dessa multiplicação pela fração mensal.

4.2.2 Diferencial de alíquota

Prescreve o regulamento do ICMS/RS que nos casos de aquisição interestadual, realizada por contribuinte do imposto, de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento, será devido, no momento da entrada do bem, o ICMS sobre a diferença da alíquota interestadual e a aplicada no estado de destino, o denominado "Diferencial de Alíquota", ressalvados os casos de isenções expressamente previstas em Lei.

A título de exemplificação, suponha-se que a empresa adquira uma máquina por R\$ 100.000,00 de um fornecedor localizado no estado de Santa Catarina, assim, nesta hipótese, teríamos o cálculo do Diferencial de Alíquota, conforme demonstrado no Quadro 2:

Valor total do bem: R\$ 100.000,00	
Alíquota Interestadual (SC)	12,00%
ICMS relativo a alíquota interestadual	R\$ 12.000,00
Alíquota interna (RS)	17,00%
ICMS relativo a alíquota interna	R\$ 17.000,00
Diferencial de alíquota	5,00%
ICMS relativo ao diferencial de alíquota	R\$ 5.000,00

Quadro 2 - Diferencial de alíquota

Fonte: Autora

Sendo assim, tem-se como ICMS relativo ao diferencial de alíquota o valor de R\$ 5.000,00.

4.2.3 Nota fiscal - Emissão para lançamento do crédito

- a) como emitente: o próprio contribuinte;
- b) como Natureza da Operação: "Lançamento de Crédito - Ativo Imobilizado";
- c) como Código Fiscal de Operações ou Prestações (CFOP): "1.604";
- d) como Descrição dos Produtos: "Crédito do Ativo Imobilizado";
- e) como valor total do ICMS: o valor calculado e apropriado mensalmente como crédito no Quadro 4 do "Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP", modelo C;
- f) dados adicionais: "Crédito do Ativo Imobilizado" relativo ao mês de MÊS/ANO no valor de R\$ XXX, XX".

Na Figura 3 é possível visualizar um modelo de nota fiscal de emissão para lançamento de crédito.

EMITENTE		NOME / RAZÃO SOCIAL		NOTA FISCAL		Nº XXX.XXX	
LOGOTIPO	ENDEREÇO			<input type="checkbox"/> SAÍDA	<input checked="" type="checkbox"/> ENTRADA		
	BAIRRO / DISTRITO						
	MUNICÍPIO						
	CEP						
	FONE / FAX						
				CNPJ		1º VIA DESTINATÁRIO / REMETENTE	
NATUREZA DA OPERAÇÃO	CFOP	INSCR. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO	INSCRIÇÃO ESTADUAL		DATA LIMITE P/ EMISSÃO		
Lanç. de Crédito - Ativo Imobilizado	1.604				00.00.00		
DESTINATÁRIO / REMETENTE							
NOME / RAZÃO SOCIAL			CNPJ / CPF			DATA DA EMISSÃO	
						30/09/2014	
ENDEREÇO		BAIRRO / DISTRITO		CEP		DT SAÍDA/ENTRADA	
MUNICÍPIO		FONE / FAX	UF	INSCRIÇÃO ESTADUAL		HORA DA SAÍDA	
DADOS DO PRODUTO							
CÓDIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS	SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA	QUANTIDADE	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	ALÍQUOTAS ICMS	
	Crédito do Ativo Imobilizado						
CÁLCULO DO IMPOSTO							
B. DE CÁLCULO DO ICMS	VALOR DO ICMS	B. DE CÁLCULO ICMS SUBSTIT.	VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO		VALOR TOTAL DOS PRODUTOS		
	265,63						
VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS		VALOR TOTAL DO IPI	VALOR TOTAL DA NF		
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS							
NOME / RAZÃO SOCIAL			PRETE POR CONTA 1. EMITENTE 2. DESTINATÁRIO	PLACA DO VEÍCULO	UF	CNPJ / CPF	
			1. 1.				
ENDEREÇO			MUNICÍPIO		UF	INSCRIÇÃO ESTADUAL	
QUANTIDADE	ESPÉCIE	MARCA	NÚMERO	PESO BRUTO		PESO LÍQUIDO	
DADOS ADICIONAIS							
Crédito do Ativo Imobilizado relativo ao mês de setembro 2014			RESERVADO AO FISCO			Nº DE CONTROLE DO FORMULÁRIO	
DADOS DA AIDF E DO IMPRESSOR							
RECEBEMOS DE (RAZÃO SOCIAL DO EMITENTE) OS PRODUTOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL INDICADA AO LADO						NOTA FISCAL	
DATA DO RECEBIMENTO						Nº XXX.XXX	
IDENTIFICAÇÃO E ASSINATURA DO RECEBEDOR							

Figura 3 – Modelo de nota fiscal de emissão para lançamento de crédito

Fonte: SEFAZ (1997)

4.2.4 Escrituração fiscal - Livro registro de entradas

A nota fiscal nº 000000001, será escriturada no Livro registro de entradas, com a utilização apenas das colunas ‘Documento Fiscal’ e ‘Operações com Crédito do Imposto’, na forma exemplificada no Quadro 3:

LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS								
Documento Fiscal		VALOR CONTÁBIL		ICMS - VALORES FISCAIS				
Espécie	Número			COM CRÉDITO			SEM CRÉDITO	
		CFOP	VL CONT	BC	ALÍQ	ICMS	ISEN / NT	OUTR
NF	1	1604	-	-	-	265,63	-	-

Quadro 3 - Escrituração Fiscal - Entradas

Fonte: SEFAZ (1997)

4.2.5 Procedimentos de auditoria

Para Borges (2001), as técnicas metodológicas representam os instrumentos de trabalho necessários ao processo de implementação e desenvolvimento dos programas de revisão dos procedimentos tributários. Visto isso, o questionário de auditoria fiscal foi uma das técnicas utilizada para auxiliar na revisão da empresa em estudo, conforme demonstrado no Quadro 4 apresentado na sequência:

I COMPRAS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO			
1. PROCEDIMENTOS RELACIONADOS COM CREDITO DE ICMS	SIM	NÃO	N/A
1.1 Esta sendo aproveitado o crédito fracionado do ICMS destacado nas notas fiscais referentes as compras de bens utilizados para a produção de mercadorias cujas as expectativas saídas resultem de operações gravadas com esse imposto?	X		
1.2 Esta sendo aproveitado o credito fracionado do ICMS destacado nas notas fiscais referentes as compras de bens utilizados para a produção de mercadorias cujas respectivas saídas resultem de operações destinadas ao exterior?			X
1.3. Esta sendo aproveitado o credito fracionado do ICMS destacado nas notas fiscais referentes as compras de bens utilizados para a produção de mercadorias cujas respectivas saídas resultem de operações:			
A. Abrigadas pela figura isentiva do ICMS, mas que a lei outorgante do favor isencional autorizou também a manutenção do credito original?		X	
B. Abrigadas pela figura da não incidência do ICMS, mas a lei fiscal atinente autorizou a manutenção do credito original?		X	
C. Amparadas pela figura do deferimento do ICMS, mas a lei fiscal pertinente autorizou a manutenção do credito original?		X	
D. Favorecidas pela figura da suspensão do ICMS, mas a lei fiscal pertinente autorizou a manutenção do credito original?		X	
2. PROCEDIMENTOS RELACIONADOS COM A VEDAÇÃO AOS CREDITOS DO ICMS			
2.1 Está sendo observada a proibição legal para o aproveitamento do crédito do ICMS destacado nas notas fiscais referentes às aquisições de bens utilizados para a produção de mercadorias cujas saídas resultem de operações:			
a) abrigadas pela figura isentiva do ICMS, mas que a lei outorgante do favor isencional não autorizou a manutenção do crédito original?	X		
b) amparadas pela figura da não-incidência do ICMS mas a lei fiscal pertinente não autorizou a manutenção do crédito original?	X		
c) Abrigadas pela figura do diferimento do ICMS, mas a lei fiscal pertinente não autorizou a manutenção do crédito original?	X		
d) Favorecidas pela figura da suspensão do ICMS, mas que a lei fiscal concernente não autorizou a manutenção do credito original?	X		
3. PROCEDIMENTOS RELACIONADOS COM A OBRIGATORIEDADE DO ESTORNO DO CRÉDITO DE ICMS			
3.1 Foi anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o credito de ICMS destacado nas notas fiscais referentes as compras de bens utilizados para a produção de mercadorias cujas saídas resultem de operações que estejam abrigadas pela isenção deste imposto (ICMS), sendo que essa circunstancia era imprevisível nas datas das entradas dos sobreditos bens?		X	
3.2 Foi anulado, mediante estorno na escrita fiscal o credito do ICMS destacado nas notas fiscais referentes as compras dos bens utilizados para a produção de mercadorias, cujas saídas resultem de operações que sejam não tributadas por este imposto (ICMS), sendo que esta circunstancia era imprevisível nas datas das entradas dos referidos bens?		X	
4. PROCEDIMENTOS RELACIONADOS COM AS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS			

4.1 Está sendo lançado o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, na entrada de bem do ativo imobilizado proveniente de outro Estado?	X		
II- VENDAS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO			
1. INDUSTRIALIZADOS OU IMPORTADOS PELO ESTABELECIMENTO QUE EFETUA A VENDA			
1. Procedimento Relacionado com as vendas favorecidas com a exclusão dos débitos fiscais.			
1.1.2 As vendas de bens do ativo imobilizado – independentemente do tempo em que estes tenham permanecido ativados – foram realizados sem débito de ICMS?			X
2. ADQUIRIDOS NO MERCADO NACIONAL			
2.1 As vendas de bens do ativo imobilizado – independentemente do tempo que estes tenham permanecido ativados – foram realizados sem débito do ICMS?	X		
2.2 Na venda de bem do ativo imobilizado, realizada sem débito do ICMS, foi estornado, na forma da lei pertinente ao crédito desse imposto, que tinha sido aproveitado quando da entrada correspondente sua aquisição?		X	
III-TRANSFERENCIAS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO			
1. INDUSTRIALIZADOS OU IMPORTADOS PELO ESTABELECIMENTO QUE EFETUA A TRANSFERENCIA			
1.1 Procedimentos relacionados com as transferências de bens do ativo imobilizado favorecidas com a exclusão dos débitos fiscais.			
1.1.2 Esta sendo utilizada a figura da isenção do ICMS nas transferências intra-estaduais de bens do ativo imobilizado para outro estabelecimento do mesmo titular?			X
2. ADQUIRIDOS NO MERCADO NACIONAL			
2.1 Procedimentos relacionados com as transferências de bens do ativo imobilizado favorecidas com a exclusão dos débitos fiscais.			
2.1.2 Está sendo utilizado a figura da isenção do ICMS nas transferências intra-estaduais de bens do ativo imobilizado para outro estabelecimento do mesmo titular?	X		

Quadro 4 - Procedimentos de Auditoria

Fonte: Adaptado de Borges (2001)

Através do questionário aplicado neste estudo, notou-se que a empresa tende a seguir e aplicar os procedimentos conforme disposto no RICMS/RS.

Quando se trata da questão em que os bens são apropriados em 1/48 à empresa utiliza o crédito de ICMS destacado nas notas fiscais.

Do mesmo modo se observa a figura isentiva do ICMS no qual fez a proporcionalidade sobre as vendas tributadas. Conforme questionário a empresa observou também as compras de fora do estado que usa o diferencial de alíquota para a base de proporcionalidade 1/48.

Referente às vendas, a empresa atendeu a legislação e as mesmas foram realizadas sem débito de ICMS.

4.2.6 Testes de auditoria

Borges (2001) expõe que, além da aplicação do questionário é preciso utilizar outros meios ou recursos, como os testes documentais, ou seja, exame de uma amostragem da documentação em relação às operações e transações efetuadas no período abrangido pela revisão a avaliação dos procedimentos fiscais.

4.2.7 Descrição e amostra do período revisado

Foi realizada uma verificação, revisão e recálculo do período de janeiro a outubro de 2014 referentes à apuração de créditos do ICMS sobre o ativo imobilizado. Sendo assim, apresentam-se na sequência os principais pontos relevantes e conceitos acerca do assunto.

4.2.7.1 Análise notas fiscais

Após verificações e revisões do período apontam-se na sequência os principais pontos relevantes identificados no período. Sendo que, na Tabela 1 se podem visualizar as notas fiscais analisadas.

Tabela 1 - Notas fiscais analisadas

NOTAS FISCAIS ANALISADAS								
Nº NF	DATA NF	FORNECEDOR	VLR ICMS NF	VLR TOTAL NF	ORIGEM	DIFAL	FRENTE	OBS
40465	14/01/14	D.C & CIA LTDA	131,53	773,71	RS	N	N	(1)
183754	14/02/14	F.G S/A	105,60	1.200,00	RS	N	N	(2)
1308177	04/02/14	GX EXPORT LTDA	5.440,00	32.000,00	RS	N	N	
39216	20/02/14	WEG CESTARI S/A	353,03	2.941,94	SP	S	S	(3)
41510	14/04/14	D.C & CIA LTDA	347,97	2.290,69	RS	N	N	(4)
8667	08/05/14	P. ME LTDA	6.120,00	36.000,00	RS	N	N	(5)
12303	22/05/14	D.C & CIA LTDA	20.400,00	170.000,00	RS	N	N	
17567	06/06/14	SEW B. LTDA	189,02	1.575,19	SC	S	S	(6)
17044	06/06/14	SEW B. LTDA	161,26	1.343,86	SC	S	S	(7)
71041	01/07/14	Q.A.P LTDA	104,06	1.182,60	SP	S	N	
2231	07/08/14	B.I.M LTDA	880,08	10.000,00	SC	N	N	
9034	18/08/14	P. ME LTDA	5.865,00	34.500,00	RS	N	N	
2229	07/08/14	B.I.M LTDA	5.896,54	67.000,00	SC	N	N	

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Na sequência será detalhado os casos das notas fiscais revisadas e referenciadas na Tabela 1.

OBS (1) Nota fiscal de compra emitida na matriz

No mês de janeiro de 2014 a empresa adquiriu um bem para utilização na indústria, mas a nota fiscal foi emitida em nome da matriz, não podendo aproveitar o crédito, pois a mesma somente tem saídas isentas e ou não tributadas o que não pode ser feita apropriação 1/48. Portanto, no mês de janeiro a empresa poderia ter aproveitado o crédito de R\$ 131,53, nesse caso o diferença foi de R\$ 0,45 a empresa fez o crédito no valor de R\$ 1.457,6 e com a inclusão do bem seria R\$ 1.458,05, conforme demonstrado na Tabela 2:

Tabela 2 - Demonstrativo janeiro 2014

4-DEMONSTRATIVO DA APROPRIAÇÃO MENSAL DE CRÉDITO (EM REAIS)						
MÊS	SAÍDAS E PRESTAÇÕES TRIBUTADAS	TOTAL DAS SAIDAS E PRESTAÇÕES	COEFICIENTE APROPRIAÇÃO	TOTAL DE CRÉDITO A APROPRIAR	FRAÇÃO MENSAL	CRÉDITO MENSAL A APROPRIAR
Janeiro	950.201,94	5.575.510,23	0,17042421	8.552,66	1/48	1.457,60
	950.201,94	5.575.510,23	0,17042421	8555,4	1/48	1.458,05

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

OBS (2) Bem não foi cadastrado no livro CIAP

No mês de fevereiro de 2014, a empresa adquiriu um bem para ser utilizado na indústria o mesmo não foi incluído no livro CIAP, o valor do ICMS destacado na nota fiscal é de R\$ 105,60, uma diferença de R\$ 0,58 o lançamento correto do crédito seria de R\$ 1.969,38. Abaixo na Tabela 3 esta disponível esta representatividade.

Tabela 3 - Demonstrativo fevereiro 2014

4-DEMOSNTRATIVO DA APROPRIAÇÃO MENSAL DE CRÉDITO (EM REAIS)						
MÊS	SAÍDAS E PRESTAÇÕES TRIBUTADAS	TOTAL DAS SAIDAS E PRESTAÇÕES	COEFICIENTE APROPRIAÇÃO	TOTAL DE CRÉDITO A APROPRIAR	FRAÇÃO MENSAL	CRÉDITO MENSAL A APROPRIAR
Fevereiro	1.078.608,94	4.753.177,91	0,22692375	8.676,41	1/48	1.968,80
	1.078.608,94	4.753.177,91	0,22692375	8.678,61	1/48	1.969,38

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

OBS (3) Não observado ICMS no frete

A empresa adquiriu um bem no mês de fevereiro do Estado de São Paulo (SP), onde foi pago o transporte, e o mesmo estava tributado, descrito na legislação Livro I Art. 31 INC. VII § 4º relativamente os créditos decorrentes de entrada no estabelecimento, a partir de 01/08/2000, de mercadorias destinadas ao ativo, deverá ser observado o disposto neste parágrafo aplica-se também ao crédito fiscal relativo ao serviço de transporte da mercadoria destinada ao ativo, ou seja, podem ser incluídos na base para fazer a proporção do bem.

OBS (4) Nota fiscal emitida na matriz

No mês de abril verificou-se uma nota fiscal a qual também foi comprado um bem para uso na indústria, mas que o mesmo foi comprado na matriz o que impossibilita o uso do crédito não ter saídas tributadas devido a matriz no valor de R\$ 347,97 assim a diferença é de R\$ 1,50 na apropriação mensal, conforme pode ser observada na Tabela 4 apresentada na sequência.

Tabela 4 - Demonstrativo abril 2014

4-DEMOSNTRATIVO DA APROPRIAÇÃO MENSAL DE CRÉDITO (EM REAIS)						
MÊS	SAÍDAS E PRESTAÇÕES TRIBUTADAS	TOTAL DAS SAIDAS E PRESTAÇÕES	COEFICIENTE APROPRIAÇÃO	TOTAL DE CRÉDITO A APROPRIAR	FRAÇÃO MENSAL	CRÉDITO MENSAL A APROPRIAR
Abril	1.118.710,48	5.560.342,40	0,20119453	8.676,41	1/48	1.745,60
	1.118.710,48	5.560.342,40	0,20119453	8.683,66	1/48	1.747,10

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

OBS (5) Nota fiscal emitida na matriz

O mesmo aconteceu no mês de maio de 2014 quando a empresa adquiriu um segundo bem para ser adaptado a um caminhão, mas a nota fiscal de compra foi emitida na matriz, na nota ICMS destacado no valor de R\$ 6.120,00, porém esse total será dividido em 1/24 conforme disposto no Art.31 do Livro I nota 07 "1/24 (um vinte e quatro avos), em relação as aquisições efetuadas a partir de 1º de março de 2014". Este mês a empresa deixou de usar 53,71 de crédito fiscal. Abaixo a Tabela 5 explica esta situação.

Tabela 5 - Demonstrativo maio 2014

4-DEMOSNTRATIVO DA APROPRIAÇÃO MENSAL DE CRÉDITO (EM REAIS)						
MÊS	SAÍDAS E PRESTAÇÕES TRIBUTADAS	TOTAL DAS SAIDAS E PRESTAÇÕES	COEFICIENTE APROPRIAÇÃO	TOTAL DE CRÉDITO A APROPRIAR	FRAÇÃO MENSAL	CRÉDITO MENSAL A APROPRIAR
Maio	1.115.766,24	5.298.172,65	0,21059454	9.526,41	1/48	2.006,20
	1.115.766,24	5.298.172,65	0,21059454	9.781,41	1/48	2.059,91

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

OBS (6 e 7) Proporcionalidade incorreta e falta inclusão ICMS sobre o frete

No mês de junho de 2014 a empresa adquiriu dois bens para integrar no ativo imobilizado ambos em Santa Catarina, sendo estes apropriados em 24 vezes. Conforme alteração do RICMS/RS somente para as aquisições internas conforme descrito no Livro I Art. 31 nota 7 - "nas aquisições internas de mercadoria destinadas ao ativo permanente produzida por empresa fabricante localizada no ESTADO", nas demais situações a proporção será em 1/48, ou seja, a empresa utilizou crédito a maior no mês de junho. Foi verificado que a empresa poderia ter usado o ICMS sobre o frete para formar a base de proporcionalidade, pois o conhecimento estava tributado e pago pela empresa o que pela legislação poderá ter o direito de usa-lo, conforme consta no Livro I Art. 31 INC. VII § 4º.

Através da Tabela 6 pode-se visualizar esta situação.

Tabela 6 - Demonstrativo junho 2014

4-DEMOSNTRATIVO DA APROPRIAÇÃO MENSAL DE CRÉDITO (EM REAIS)						
MÊS	SAÍDAS E PRESTAÇÕES TRIBUTADAS	TOTAL DAS SAIDAS E PRESTAÇÕES	COEFICIENTE APROPRIAÇÃO	TOTAL DE CRÉDITO A APROPRIAR	FRAÇÃO MENSAL	CRÉDITO MENSAL A APROPRIAR
Junho	1.112.124,16	5.141.056,87	0,21632209	9.547,09	1/48	2.065,20
	1.112.124,16	5.141.056,87	0,21632209	9.537,11	1/48	2.063,09

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Através da amostragem realizada foi identificado que a empresa passou a observar a quantidade de meses a serem apropriados à partir de 2014 e que no ano de 2013 cadastrava todos os bens adquiridos na produção em 1/48. Aparentemente não trás problemas para a empresa, a consequência é que esta deixando de aproveitar um crédito a mais no mês, e também deixa de atender a legislação.

Na questão nota fiscal e no livro de entrada os lançamentos estão corretos, atendem a legislação, mas devido a algumas notas fiscais, não fazerem parte do livro conforme demonstrado nas tabelas acima os valores não estão condizentes com as notas fiscais emitidas (valor do crédito), visto que alguns bens não estão cadastrados e o ICMS referente ao conhecimento não foi apropriado.

Na parte do diferencial de alíquota obteve-se a evidência de que a empresa segue conforme descreve a legislação, observando o estado de origem da nota fiscal e o percentual de alíquota aplicado, bem como também as exceções prescritas na lei.

4.2.8 Sugestões e Recomendações

Diante da avaliação realizada, através do questionário e da amostragem, percebeu-se que a empresa em estudo, segue criteriosamente a legislação, no entanto, são necessário algumas melhorias para que os dados se tornem ainda mais confiáveis.

Com relação à avaliação os valores encontrados são mínimos, comparados com o total do ativo da empresa, porém é preciso pensar que são apropriados em quatro anos. Como a legislação é muito complexa e exige muito, os dados são todos interligados, ou seja, estes valores são importados para a Guia de Informação e Apuração (GIA) e para o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), mesmo sendo pouco relevantes não estão de acordo com a legislação, pois tem meses em que não foram cadastrados os bens e outros que foram apropriados em menos tempo, ficando divergente o livro de apuração CIAP modelo C com o total da notas fiscais de entrada e com o que prescreve a legislação.

A empresa também precisa ter um cuidado com os fretes, que no momento passam despercebidos, pois o ICMS é irrelevante, mas pode acontecer de receber um conhecimento com valor elevado e pelo costume de não observar podem deixar de aproveitar um crédito de valor expressivo.

Quando se trata da compra de um bem do ativo imobilizado é preciso que o responsável pelas compras saiba e entenda como funciona o CIAP para que com isso não se perca mais créditos, ou pode também comunicar o setor contábil que irá fazer a operação, e junto averiguar em que empresa emitir a nota fiscal e sempre enviar os dados para cadastro antes do fechamento da compra para o fornecedor.

Em relação às compras efetuadas na matriz e que são compras da filial três para poder utilizar o crédito é possível fazer uma nota fiscal de transferência entre filiais e nos dados adicionais informar todos os dados da nota fiscal de origem bem como o valor de ICMS, nome do fornecedor, ICMS diferencial de alíquota, e demais informações relevantes para buscar o crédito. (Livro I Art. 31 do RICMS/RS).

No momento do cadastro do bem é preciso muita atenção quanto à forma de apropriação, pois conforme visto os bens adquiridos dentro do estado e que o fornecedor seja o fabricante a apropriação é feita em menos tempo, ou seja, exige que o colaborador da empresa tenha conhecimento e esteja atualizado com a legislação vigente.

Constatou-se também que a empresa tem boa escrita fiscal, e um bom controle interno,

logo precisa apenas averiguar alguns procedimentos antes da compra e no momento do cadastro, para ter a apuração do ICMS e assim obter resultados satisfatórios.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme apresentado neste trabalho, as empresas necessitam cumprir a legislação apresentando demonstrações eficientes garantindo a proteção de seus ativos, repassando para o fisco informações confiáveis, visto que o descumprimento das leis pode acarretar erros e irregularidades, que possam afetar o patrimônio, impactando no resultado da empresa.

O foco deste trabalho foi nos créditos do ativo imobilizado, sendo este um dos grandes incentivos fiscais para a empresa, sua legislação é muito ampla e constantemente atualizada.

Levando em consideração o estudo de caso realizado, constatou-se que apesar de a empresa ter uma boa escrita fiscal e um bom sistema interno, existe a necessidade de ajustes e melhorias para aprimorar as informações ao fisco, proporcionando maior segurança e confiabilidade e se beneficiar de todos os créditos a que tem direito, podendo compensar mais o imposto devido.

Entre todos os pontos relatados o de maior relevância e que merece maior atenção da empresa, são os bens adquiridos de fora do estado e apropriados em 24 vezes, sendo que a lei relata que a proporcionalidade deve ser em 48, neste caso a empresa está usando o benefício a mais. Nas demais situações quem está deixando de ganhar é a empresa, devido não estar compensado o ICMS de algumas notas e fretes e com isso pagando mais imposto.

A auditoria fiscal na área tributária é de fundamental importância, representa maior segurança quanto ao cumprimento da legislação para não ocorrer penalidades uma vez que sua realização deixa a empresa protegida contra erros e fraudes. Sendo que, tais erros quando detectados pelo fisco podem caracterizar-se em crime contra a ordem tributária e a empresa sofrer sanções, inclusive seus responsáveis.

Conclui-se diante do estudo realizado, que a empresa segue as normas fiscais estabelecidas, no entanto deve aderir algumas melhorias, é preciso deixar as informações mais claras para seus fornecedores quanto ao cadastro da empresa em qual CNPJ deverá se a emissão da nota fiscal, e que no momento da conferência final de cada período a pessoa responsável do escritório terceirizado poderá revisar as notas fiscais referentes ao ativo imobilizado para que nenhum crédito passe despercebido e verificar sua proporção.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Auditoria de impostos e contribuições**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BORGES, Humberto Bonavides. **Auditoria de tributos IPI, ICMS E ISS**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e pratica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Contabilidade gerencial**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

FRANCO, Hilário, MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisas**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GONÇALVES, Carlos Alberto; MEIRELLES, Anthero de Moraes. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2004.

GUSMÃO, Daniela Ribeiro de. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2007.

GRECO, Alvíso; AREND, Lauro; GARTNER, Gunther: **Contabilidade teórica e práticas básicas**. São Paulo: Saraiva, 2006.

HARADA, Kioshi. **Direito financeiro e tributário**. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HOOG, Wilson Alberto Zappa; CARLIN, Everson Luiz Breda. **Manual de auditoria contábil: teoria e prática**. 5. ed. Curitiba: Juruá Editora.2012.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. **Teoria da contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LATORRACA, Nilton. **Direito tributário: imposto de Renda das empresas**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Curso de direito tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Luís Martins de; NAGATSSUKA, Divane A. S. **Introdução a contabilidade**. São Paulo: Futura, 2000.

OLIVEIRA, Luis Martins; PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; CHIEREGATO, Renato; GOMES, Marliete Berezza. **Manual da contabilidade tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PRESIDÊNCIA da República. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 10 abr. 2014.

PÊGAS Paulo Henrique. **Manual da contabilidade tributária**. 7. ed. 2011.

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

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de auditoria**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SEFAZ. **Decreto nº. 37.699, de 26 de agosto de 1997** (regulamento do ICMS). Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositive=3733140>. Acesso em: 05 abr. 2014.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.