Processo de Auditoria Fiscal do ICMS: Um estudo do uso da Escrituração Contábil como embasamento nos Acórdãos dos Autos de Infração



Priscila Batista de Lima[1]; Vera Lúcia Cruz[2] ; Ramon Rodrigues dos Santos[3]

[1] Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas de Campina Grande; [2] Universidade Potiguar
[3]Universidade Federal da Paraíba

RESUMO

O objetivo desta pesquisa foi verificar o uso da escrituração contábil como embasamento nos processos de auditoria fiscal que geraram autos de infração do ICMS. Utilizando-se o procedimento da coleta de dados no site da SEFAZ/PB, 136 acórdãos foram coletados referentes ao período do ano de 2015, onde após aplicada a análise de conteúdo foram separados apenas os acórdãos dos autos de infrações relacionados a créditos tributários reclamados de ICMS. Considerando como universo de pesquisa 103 acórdãos de autos de infrações relacionados a créditos reclamados de ICMS, onde, apenas 13 acórdãos foram baseados em peças da escrituração contábil, representando assim, 12,6 % do universo. Os resultados da pesquisa mostraram que do universo analisado, apenas 12,6 % dos acórdãos de autos de infração eram baseados em peças contábeis, o que pode está sinalizando uma carência no uso da escrituração contábil nos processos de auditoria fiscal. Todavia, 85% dos acórdãos embasados na contabilidade foram considerados parcialmente favoráveis à SEFAZ/PB, representando R$ 3.839.610,44 dos créditos tributários reclamados. Conclui-se que a escrituração contábil ainda não é o meio mais utilizado pelos auditores fiscais da Paraíba para a reclamação de créditos tributários, principalmente devido a falta de manutenção da mesma pelas empresas, o que chama a reflexão devido a escrituração contábil ter-se mostrado uma ferramenta aos auditores na identificação de sonegações, fraudes e omissões, como também às empresas, sendo uma ferramenta de controle e gestão empresarial.

Palavras chave: ICMS. Auditoria. Crédito tributário. Auto de infração.

ABSTRACT

The objective of this research was to investigate the use of bookkeeping as basis the tax audit process that generated the ICMS tax assessments. Using the data collection procedure in the site SEFAZ / PB, 136 judgments were concerning the separate period of the year 2015, where after applied the content analysis were only separated the judgments from tax assessments related to tax credits claimed for ICMS. Considering how research universe 103 judgments of tax assessments related to ICMS credits claimed, where only 13 judgments were based on the bookkeeping parts, representing 12.6% of the universe. The results showed that the universe analyzed, only 12.6% of the assessment of judgments were based on accounting statements, signaling a lack in the use of accounting in tax audit process. However, 85% of judgments grounded in accounting were considered partially favorable to SEFAZ / PB, representing R $ 3,839,610.44 of the claimed tax credits. It is concluded that the bookkeeping is not the most used by Paraíba auditors to claim tax credits, mainly due to lack of maintenance of the same by the companies, which calls the reflection due to bookkeeping to have shown a very important tool to

auditors in identifying sonegations, fraud and omissions, as well as to companies, being a tool of control and business management.

Key Words: ICMS. Audit. tribute credit. Tax assessment.

1. INTRODUÇÃO

Atualmente, boa parte das empresas, tem seus sistemas de registros contábeis e fiscais totalmente informatizados, possibilitando maior agilidade na assistência aos usuários. É através da adequada escrituração dos atos e fatos administrativos, que as empresas obtêm controle absoluto das mutações físicas e financeiras, dando maior suporte aos usuários interessados sobre como agir e, nisso Attie (2006) apud Almeida et. al. (2012) afirma que a contabilidade tem a finalidade de promover os meios informativos e de controle, com o intuito de coletar todos os dados ocorridos na empresa e que venham a causar variações na posição patrimonial.

Um dos usuários dessas informações contábeis é o governo, através dos entes federados que, por exercício próprio, detém de uma parcela de toda a riqueza produzida em seu território através da arrecadação tributária. Nesse sentido, a relação jurídica, de acordo com Martinez (2002, p. 5), estabelecida entre o poder público e o sujeito passivo, no que tange os tributos, esta focada no pagamento por um e o recebimento por outro, abrangendo direitos e deveres de ambas as partes: O poder público tem, ao mesmo tempo, o direito de exigir do contribuinte o pagamento do tributo e praticar todos os atos para a adequada e eficiente fiscalização e apuração; por sua vez, o contribuinte tem o dever de pagar o tributo e cumprir as obrigações acessórias necessárias à apuração do débito.

Em nível estadual, tem-se o ICMS como a principal fonte geradora de receita tributária, tendo como fato gerador a circulação de mercadorias e serviços, como vê-se na Lei Complementar nº 87/96, devido a qualquer pessoa, sendo ela física ou jurídica, que realize operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

Diante disso, é possível identificar os sujeitos passivos do ICMS, que sofrerão ação dos agentes fiscais nos processos de auditoria fiscal para a devida constatação da veracidade das informações prestadas na entrega das obrigações acessórias. Em meio a essa relação jurídica, Martinez (2002), em seu estudo, afirma que a Contabilidade desenvolve um papel relevante ao constituir os aspectos de: ser meio de provas e fundamento para deveres instrumentais de incidência tributária; e assim, tornando-se – num conceito mais próximo da realidade jurídica – o conjunto de conhecimentos científicos que fornece um aparelho escritural capaz de registrar e fiscalizar as mutações

patrimoniais em dimensão estática e perspectiva dinâmica, desempenhando papel relevante nas relações jurídicas em geral.

Diante da necessidade da escrituração contábil para o controle patrimonial da empresa, esta pesquisa se propõe a estudar a qualidade do uso dessa ferramenta como suporte nos processos de auditoria fiscal, questionando-se: Qual a utilização da escrituração contábil como embasamento aos processos de auditoria fiscal do ICMS?

Há uma carência de estudos que discutem a relação entre a reclamação fiscal do ICMS e a utilização da contabilidade das empresas nesse processo, nisso o interesse em desenvolver essa pesquisa surge na observação da falta da utilização da escrituração contábil nesses processos, principalmente quando as empresas são de pequeno/médio porte, onde as verificações são baseadas nos livros e documentos fiscais. Assim, esta pesquisa justifica-se em corroborar com os estudos de Martinez (2004) ao concluir que embora a contabilidade seja um importante meio de informação para o governo, seu uso não corresponde ao caminho utilizado nos procedimentos fiscais; de Almeida (2010), ao verificar que a maioria dos autos de infração fundamentados em registros e demonstrações contábeis quando reclamados, foram julgados procedentes, apesar do baixo nível de utilização da Contabilidade no processo de auditoria fiscal; e de Almeida et. al. (2012), que apontam que os auditores fiscais percebem a importância da escrituração contábil como base para identificar as infrações praticadas pelas empresas, mas que ainda existem barreiras que impedem o seu uso.

Escolheu-se como objeto de estudo os acórdãos disponíveis no site da SEFAZ/PB referentes ao período do ano de 2015, alcançando nesta investigação, os acórdãos de autos de infração do ICMS que utilizem a escrituração contábil como embasamento a fim de validar a importância da mesma nos processos de auditoria fiscal; Tendo então, por objetivo geral apresentar o uso da escrituração contábil como embasamento nos processos de auditoria fiscal que geraram autos de infração do ICMS, norteando-se pelos objetivos específicos a seguir: Apontar a escrituração contábil como fonte de informação útil aos procedimentos e técnicas utilizadas pelos auditores fiscais; Identificar as principais infrações cometidas pelos contribuintes e os respectivos créditos tributários reclamados gerados pelas infrações identificadas pelos auditores fiscais; Verificar os resultados dos autos de infração que utilização da escrituração contábil como embasamento.

O trabalho esta organizado em cinco seções, incluindo esta introdução. A segunda seção aborda aspectos da importância da escrituração contábil para o controle da própria empresa e agilidade ao atendimento a legislação fiscal. A terceira contém a metodologia utilizada nesta pesquisa. Na quarta seção, estão evidenciados os resultados

obtidos mediante a aplicação da metodologia, com o auxílio de quadros e tabelas. Ao final, na quinta seção, são apresentadas as conclusões obtidas mediante análise realizada.

2. DESENVOLVIMENTO

Como ciência, a Contabilidade visa orientar e registrar os atos e fatos administrativos da entidade, permitindo aos usuários informações úteis a respeito do controle patrimonial das mutações ocorridas no período determinado, podendo, segundo Iudícibus (1997, p.8) citado por Almeida et. al. (2012), ser conceituada como o método de identificar, mensurar e comunicar a informação econômica, física e social, a fim de permitir decisões e julgamento adequados por parte dos usuários da informação.

Uma empresa bem gerenciada e com um mínimo de estrutura não dispensa a importância da contabilidade bem escriturada para seu desenvolvimento e continuidade. A contabilidade é a base, como ressaltado pela Lei nº 6404/76, para apuração do resultado contábil do exercício. Tanto a legislação comercial como a tributária são unânimes em ressaltar, em diversas oportunidades, a necessidade da observância dos princípios e normas contábeis para o registro e controle das atividades empresariais, bem como para apuração do resultado do exercício com base na apuração do resultado do exercício com base na aplicação dos Princípios Fundamentais da Contabilidade (OLIVEIRA et. al. 2002 apud MARTINEZ, 2004, p. 28).

Tais Princípios são normatizados pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, através da Resolução nº 750/93 e obrigatórios ao exercício da profissão contábil, para que as informações contidas nas Demonstrações financeiras das entidades sejam úteis, confiáveis e relevantes. A auditora vê essa observância aos Princípios Fundamentais da Contabilidade como norteadora de como os contribuintes tratam suas respectivas escritas contábeis.

Independente do porte ou constituição jurídica é necessária à empresa manter escrituração contábil adequada para controlar seu patrimônio, como também é uma exigência já prevista na Lei nº 556, de 25 de junho de 1850: “Art. 10 - Todos os comerciantes são obrigados: 1 - a seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração, e a ter os livros para esse fim necessários” (BRASIL, 1850).

Revogado pelo Código Civil Brasileiro, regido pela Lei nº 10.406/10 de janeiro de 2002, em sua primeira parte, integrando a obrigatoriedade da escrituração:

> Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na

> escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico (BRASIL, 2002).

Não se pode deixar de mencionar o texto da Lei 6.404/15 de dezembro de 1976:

> Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência (BRASIL, 1976).

Contudo, a contabilidade seguia um "modelo fiscal" regido pelas regras do Imposto de Renda, a fim de atender apenas ao governo. Entretanto, a partir da Lei nº 11.638/2007 foi instituído o processo de convergência da normatização contábil brasileira com as normas internacionais de contabilidade, influenciando grandemente a escrituração contábil a respeito de divergências na forma de reconhecer e mensurar um mesmo fato contábil. Já afirmava Jinzenji (2008) que a aplicação desta norma legal não se restringiria apenas as empresas de grande porte, tendo em vista que no Brasil, as pequenas e médias empresas predominam na economia, tornando-se necessária desenvolver a convergência também as essas empresas.

O Código Tributário Nacional, também ao tratar de escrituração, fala a respeito da conservação dos Livros de escrituração contábil e fiscal, bem como dos devidos comprovantes de lançamentos neles efetuados, reconhecendo a necessidade e importância jurídica desses instrumentos para a sociedade, como forma de se resguardar diante da atenção dos auditores estaduais a verificação sobre o correto cumprimento às regras do ICMS.

Dentre os livros contábeis, temos o Livro diário, indispensável para refletir a escrita contábil da entidade, pois de forma probante e objetiva, inclui todos os atos e fatos ocorridos com o patrimônio. O Livro razão, também é fundamental nos processos de auditoria, pois de forma sintética permite uma avaliação individual das mudanças ocorridas nas contas contábeis, todavia, diferente do livro diário, sua autenticação no órgão público competente é dispensada. Apesar de ser auxiliar, outro livro muito importante é o livro caixa, obrigatório em alguns casos permitidos em substituição a escrita contábil, destina-se a movimentação de toda parte financeira da entidade, tendo sempre o saldo de natureza devedora.

Dentre os livros fiscais, criados por legislações tributárias para atendimento específico do estado e exigidos pelos auditores fiscais, destaca-se o Livro de registro de inventário, de fundamental importância para a contabilidade. Este livro tem por finalidade

listar os estoques nas datas de fechamento do balanço, apuração do CMV e Lucro bruto, é um livro para se ficar atento.

No RICMS/PB, o exame dos livros contábeis está previsto em:

> "Art. 640. As pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no Estado, contribuintes do imposto ou intermediárias de negócio, não poderão escusar-se de exibir à fiscalização os livros e documentos das escritas fiscal e contábil, bem como todos os papéis relacionados com a sua escrituração" (PARAÍBA, 2016).

E no:

> "Art. 643. No interesse da Fazenda Estadual, será procedido exame nas escritas fiscal e contábil das pessoas sujeitas à fiscalização, especialmente no que tange à exatidão dos lançamentos e recolhimento do imposto, consoante as operações de cada exercício" (PARAÍBA, 2016).

No que tange esse exame, a Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir) – alterada posteriormente pelas Leis Complementares nos 92/97, 99/99 e 102/2000 –, segundo trata Copetti et. al. (2008, p.2), dispõe sobre as regras fundamentais do ICMS, ao estabelecer: hipóteses de incidência e não incidência, contribuintes, fatos geradores, base de cálculo, substituição tributária, etc. Por ser tributo de competência estadual, cada unidade da Federação, incluído o Distrito Federal, possui o seu próprio regulamento do ICMS. Corroborando, Mattos (2006, p. 19 apud Ibid) ao afirmar que o vocábulo "operações" foi utilizado nas normas do ICMS com a acepção de "atos ou fatos jurídicos [...] efetuados por comerciantes, industriais, produtores, [...], tudo relativo à circulação de mercadorias ou bens."

Ainda, para Oliveira (2005, p. 46 apud Ibid, p. 6), a "técnica contábil da escrituração" é o principal suporte da Contabilidade Tributária, onde, se aplicada com clareza e exatidão atende perfeitamente as exigências conferidas a legislação.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Tendo em vista que fará uma análise do uso da escrituração contábil nos processos de auditoria do ICMS, a fim de fazer inferências quanto à relação do poder público com o contribuinte do ICMS por meio dos autos de infrações. Se valendo dos acórdãos disponíveis no site da SEFAZ/PB, através de uma análise de conteúdo das informações do objeto.

Assim, foram coletados 136 acórdãos de autos de infrações disponíveis no site da Secretaria de Estado da Receita da Paraíba – SEFAZ/PB durante o mês de abril de 2016,

estruturados por Relatório, Voto e Resolução. Em sua pesquisa, Santana (2003, p. 5) conforme citou Martinez (2004, p. 24) discorre sobre a estrutura dos acórdãos:

> A ementa (grifo nosso) indica de forma sintética um tema, uma tese, uma infração caracterizada. Já o relatório (grifo nosso) apresenta tópicos da acusação ou acusações contidas no processo, seguidos de uma síntese de argumentos da defesa apresentada pelo contribuinte e depois pela informação fiscal com os argumentos elucidados pelo preposto fiscal autuante. No voto, (grifo nosso) o relator manifesta sua opinião acatando os argumentos do contribuinte ou do fisco e fundamenta sua decisão com base em leis, princípios de direitos e jurisprudência. Por fim na resolução (o grifo é nosso), os membros julgadores proferem a decisão colegiada a favor ou contra a acusação do fisco e indicam o valor do imposto devido ou nenhum valor, a multa aplicada e os dispositivos da Lei que dão suporte ao litígio julgado.

Baseado na identificação e definição dos acórdãos iniciou-se as leituras aplicando a análise de conteúdo a fim de separar a amostra para desenvolvimento da pesquisa. Após análise selecionou-se os que estavam relacionados a reclamações de crédito tributário de ICMS, agrupados por tipos de infrações, com o intuito de permitir, agora, a análise sobre a validade da escrituração contábil nos processos de auditoria fiscal.

O estudo analisou 136 acórdãos julgados, referentes a autos de infrações diversas, que, se transformaram em processos administrativos, lavrados pelos auditores fiscais lotados no estado da Paraíba, disponíveis no site até o período de abril de 2016. No entanto, para efeito do universo da pesquisa, esse se constitui num total de 103 acórdãos, referentes reclamações de créditos tributários do ICMS, e, a amostra coletada que atendia o objetivo da pesquisa foi de apenas 13 acórdãos, representando 12,7 % do universo, e, somam créditos a custo histórico num total de R$ 3.839.610,44.

No que se refere aos dados, para melhor análise, conforme a metodologia utilizada por Martinez (2004), os acórdãos foram divididos em semelhantes resultando em 6 grupos de tipos de infrações, são elas:

a) omissões de saídas pretéritas – Essa infração decorre da falta de lançamentos de Notas fiscais de entrada na conferência com os registros fiscais e contábeis, presumindo a omissão de saídas pretéritas que geraram os recursos para essas aquisições. Neste caso, a auditoria de valeu de levantamento da Conta Mercadorias e apuração CMV.

b) omissões de saídas Tributárias – Presumi-se omissão de saídas tributárias quando ao confronto dos valores de receitas declaradas pelo contribuinte ser inferior as suas compras/pagamentos efetuados, como também (na maioria dos acórdãos), o contribuinte declarou valor de venda inferior ao faturado pelas administradoras de cartão de crédito, como também em outros casos listados no Art. 646 do RICMS/PB. Trata-se da infração

de maior incidência neste estudo, onde foram registrados 67 casos da totalidade avaliada, com soma de créditos tributários de R$ 7.382.235,88.

c) suprimento irregular de caixa – Essa infração, de forma semelhante a anterior, tem origem em pagamentos realizados sem receitas originárias de recursos sem comprovação fiscal. Para constatação é utilizada a conta contábil Caixa ou, coforme § 5º do art. 643 do RICMS, quando não houver apresentação do livro Caixa, serão considerados como pagamentos realizados todos os desembolsos comprovados documentalmente ou por meio de arbitramento.

d) não recolhimento do ICMS – Caracterizada pelo não recolhimento do imposto devido ao uso indevido de créditos inexistentes ou apurados de forma incorreta, não observando a legislação aplicável.

e) nota fiscal inidônea – Nesses casos, o transporte é flagrado com mercadorias acompanhadas com documento fiscal com prazo de validade de sua circulação vencido, justificando a inidoneidade fiscal.

Um total de 102 acórdãos estudados que somam créditos tributários no valor de R$ 16.851.008,89 originados de investigações nos registros contábeis/fiscais, de acordo com a distribuição apresentada na Tabela 1.

TABELA 1 – CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE ICMS POR GRUPO DE INFRAÇÃO

INFRAÇÕES	CRÉDITO TRIBUTÁRIO
2. Omissões de saídas tributáveis	R$ 7.382.235,88
1. Omissões de saídas pretéritas	R$ 1.706.893,53
3. Não recolhimento do ICMS	R$ 3.054.705,67
4. Suprimento irregular de caixa	R$ 1.178.680,15
5. Nota fiscal inidônea	R$ 3.528.493,66
Total	**R$ 16.851.008,89**

FONTE: SEFAZ/PB (2015)

As infrações fiscais, apresentadas na Tabela 1, com suas respectivas multas, definidas no RICMS/PB, formam um banco de dados com caracterização e enquadramentos próprios, que cabe ao auditor fiscal conhecer, identificar e atestar, por meios de evidências e indícios proporcionados pela própria contabilidade, os fatos ocultos geradores de tributos. Logo abaixo, demonstradas no Gráfico 1, estão as infrações analisadas onde percebe-se que a maior incidência correspondeu as omissões de saídas tributárias.

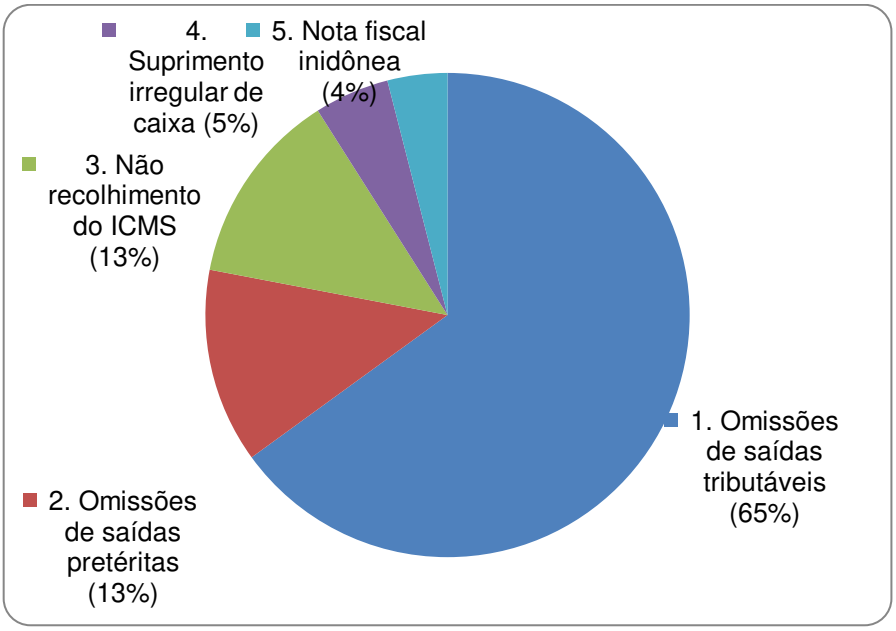

GRÁFICO 1: PERCENTUAL DA INCIDÊNCIA POR INFRAÇÕES
FONTE: DADOS DA PESQUISA (2016)

Como já mencionado, os acórdãos foram assim divididos pelas semelhanças nas características das infrações. Conforme apresentado, no gráfico acima, as Omissões de saídas tributáveis representam 65%, as Omissões de saídas pretéritas com 13% por universos pesquisado, assim como os processos que investigaram o não recolhimento do ICMS, e 5% e 4%, referentes a Suprimento de caixa e Notas fiscais inidôneas, respectivamente, de forma a facilitar a análise do universo pesquisado.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A escrituração contábil, de acordo com Garcia e Fernandes (2001, p. 129), é o meio de prova enquanto transcreve os dados recolhidos dos documentos contábeis. O auditor fiscal precisa conhecer a Ciência Contábil para melhor desempenhar seu trabalho, utilizando-se adequadamente das informações contábeis fornecidas pelos contribuintes. Nisso, para alcançar o objetivo desse estudo, que é verificar o uso da escrituração contábil e sua validação nos autos de infração, precisou-se separar e quantificar o número de ocorrências embasadas na escrituração contábil, o que após análise, correspondeu a 13 acórdãos, demonstrados abaixo no Gráfico 2.

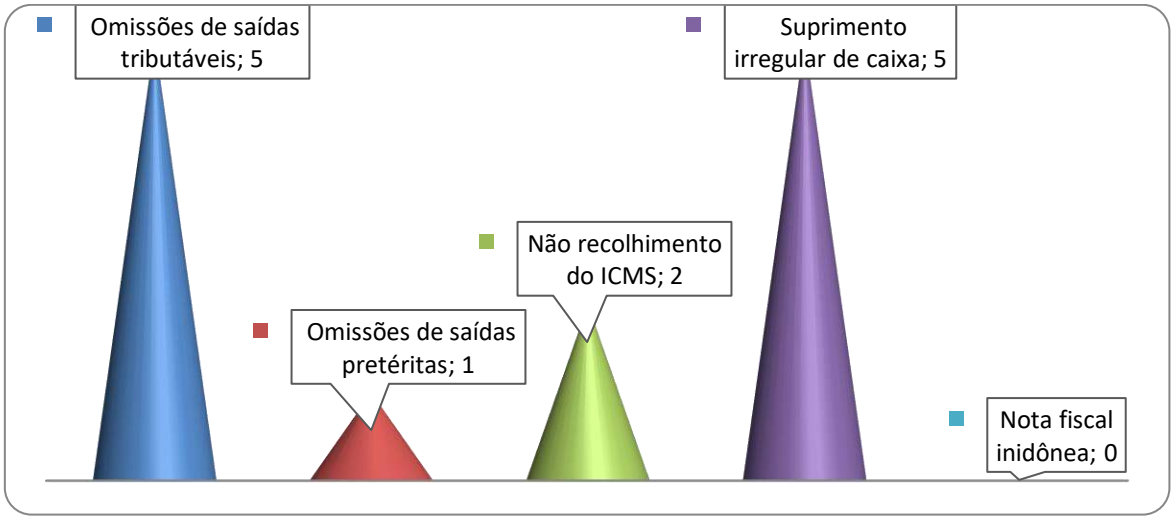

GRÁFICO 2: QUANTIDADE DE OCORRÊNCIAS POR TIPO DE INFRAÇÃO EMBASADAS EM PEÇAS CONTÁBEIS
FONTE: DADOS DA PESQUISA (2016)

O valor de crédito tributário de ICMS reclamado nessa fase somou R$ 3.839.610,44, onde as principais infrações foram as Omissões de saídas tributáveis e o Suprimento irregular de caixa, que tiveram 5 ocorrências cada uma, ou 38% (cada) do total da amostra estudada, que foi de apenas 13 acórdãos.

Logo após, na Tabela 2, foi analisado o voto do relator ao fim do processo, nela podemos verificar que diante da amostra de 13 acórdãos que utilizaram a escrituração contábil como embasamento no processo de auditoria fiscal, 11 foram considerados PARCIALMENTE PROCEDENTES logo após retificações de valor mediante vícios materiais do autuante, como também decadência do crédito tributário reclamados, fatos contestados pelos autuados em recurso processual; E 2 (dois) foram considerados IMPROCEDENTES, após os autuados entrarem com defesa diante do julgamento. As duas outras modalidades não obtiveram resultados.

TABELA 2 – RESULTADOS DOS JULGAMENTOS POR GRUPO DE INFRAÇÕES

INFRAÇÕES	VOTO			
	PROCEDENTE	PARCIAL PROCEDENTE	IMPROCEDENTE	NULO
Omissões de saídas tributáveis	0	4	1	0
Omissões de saídas pretéritas	0	1	0	0
Não recolhimento do ICMS	0	2	0	0
Suprimento irregular de caixa	0	4	1	0
Nota fiscal inidônea	0	0	0	0
TOTAL	0	11	2	0

FONTE: SEFAZ/PB (2015)

A amostra analisada, considerando os Acórdãos dos autos de infração embasados nas peças contábeis, mostrou-se 85% parcialmente favorável ao fisco. Em se tratando de infrações comprovadas por documentos, no caso, Livros, Notas fiscais e relatórios, pode-se dizer que os resultados favoráveis ao contribuinte aconteceram por descuido na conferência realizada pelo auditor fiscal. O que chama a atenção aos cuidados que qualquer tipo de auditor deve ter durante a realização dos seus trabalhos em se cercar de todas as provas cabíveis, anexando-as ao processo de forma a diminuir os riscos existentes num processo de auditoria.

Nisso, conforme a tabela 2, evidencia-se que dos 103 acórdãos relacionados a créditos tributários do ICMS, apenas 13% baseou-se em algum instrumento contábil, demonstrando uma carência no uso dessa ferramenta, o que vê-se nos relatórios dos acórdãos é que a técnica mais utilizada pelo fisco paraibano é o trabalho de conferência das informações fiscais prestadas pela própria entidade e os relatórios apresentados pelas administradoras de cartões de débito/crédito, situação verificada em boa parte nos acórdãos, salvo nos casos onde a entidade fiscalizada segue o regime de Lucro Real, exigindo-se dela a escrituração contábil completa. Fez-se um afunilamento dos resultados demonstrando a proporção do uso das peças contábeis no processo de auditoria fiscal do ICMS no estado da Paraíba, conforme Tabela 3.

TABELA 3 – AUTOS DE INFRAÇÃO EMBASADOS NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

AUTOS DE INFRAÇÃO EMBASADOS NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL	QT.	% UNIVERSO	% AMOSTRA	R$ CRÉDITO RECLAMADO
Total dos autos de infração estudados	103	100%	-	R$ 16.851.008,89
Acórdãos embasados na escrita contábil	13	12,6%	**100%**	R$ 3.839.610,44
Total de Procedentes / Parcial procedentes	11		**84,6%**	
Total Improcedentes / Nulos	2		**15,4%**	

FONTE: SEFAZ/PB (2015)

Do montante de R$ 16.851.008,89 referente ao total dos acórdãos utilizados como universo dessa pesquisa, a parcela de R$ 3.839.610,44 correspondeu aos créditos tributários reclamados com base em peças da escrituração contábil das entidades julgados parcialmente favoráveis a SEFAZ/PB após julgamento, correspondendo a 22,79%.

A análise de conteúdo aplicada nesta pesquisa permitiu inferências entre o contribuinte e o fisco, na figura do Auditor fiscal, destacando o fato dos contribuintes

ainda não atenderem a obrigatoriedade da manutenção da escrituração contábil; de auditores fiscais que não atentam para saldos iniciais na elaboração dos fluxos, cometendo erros de soma; de contribuintes com argumentos inconsistentes em suas defesas, incapazes de eliminar a infração; e de auditores elaborando autos de infração eficientes na cobrança de irregularidades.

A Tabela 3 comprova que há uma carência no uso da escrituração contábil na auditoria fiscal, que é praticamente embasada em relatórios fiscais e arbitramentos, porque, em praticamente 80% dos casos, as empresas autuadas seguem o regime do Simples Nacional, cumprindo apenas, suas obrigações fiscais e trabalhistas, não mantendo uma escrita contábil regular, apresentando ao auditor fiscal uma "Declaração de ausência de escrituração contábil" como justificativa. Fato que corrobora para a predominância de resultados favoráveis ao fisco, na pessoa do Auditor fiscal, não existe qualidade nas informações prestadas em atendimento a exigências legais, acarretando infrações e multas fiscais, prejudicando a entidade como um todo.

5. CONCLUSÃO

O objetivo desta pesquisa foi verificar o uso da escrituração contábil como embasamento nos processos de auditoria fiscal que geraram autos de infração do ICMS, por meio dos Acórdãos dos autos de infrações disponibilizados no site da SEFAZ/PB.

Os acórdãos são resultados de um processo administrativo fiscal iniciado na contestação do auto de infração, a sentença após julgamento confirmará o auto como procedente, parcial procedente, improcedente ou nulo. Foram 103 acórdãos, dos quais apenas 13 corresponderam a reclamações embasadas em peças da escrituração contábil, onde 11 foram julgados como parcialmente procedentes e 2 foram julgados improcedentes.

Do universo analisado, apenas 12,6 % dos acórdãos de autos de infração eram baseados em peças contábeis, fato que chama a atenção para a carência do uso dessa ferramenta no gerenciamento dessas entidades, deixando de cumprir com as normas e princípios contábeis, tendo em vista que muitas apresentaram declaração de ausência de escrituração contábil.

Dos Acórdãos de autos de infração que foram baseados em peças contábeis, 85% foram considerados parcialmente favoráveis à SEFAZ/PB, chamando a atenção ao trabalho realizado pelos auditores, que reclamaram um crédito tributário de R$ 3.839.610,44. No decorrer da pesquisa, evidenciou-se que embora seja importante no fornecimento de informações de interesse ao Governo, assim como aos demais usuários,

a escrituração contábil não é o caminho mais utilizado para a reclamação de créditos tributários do ICMS. Durante o ano de 2015, apenas 12,6% dos Acórdãos disponibilizados no site da SEFAZ/PB tratam de infrações fundamentadas em peças da escrituração contábil.

Todavia, cabe uma reflexão sobre o tema, devido a Escrituração contábil ter-se mostrado uma ferramenta válida na identificação de sonegações, fraudes e omissões, de certa forma que o montante de crédito tributário reclamado com base na escrituração contábil passaria despercebido se não fossem os processos de auditoria fiscal e contábil nos registros das entidades.

Diante da exposição da pesquisa, recomenda-se a apresentação de futuras pesquisas acerca de outros questionamentos como o nível de conhecimento e preparação dos auditores fiscais frente escrituração contábil das empresas e a relação da qualidade dos trabalhos dos auditores com as suas respectivas graduações, tendo em vista que muitos não são graduados em Ciências Contábeis; possibilitando assim, a verificação de variáveis que possibilitem uma análise mais aprofundada do tema.

Por fim, espera-se que esta pesquisa contribuía aos interessados no estudo da auditoria, no sentido da necessidade que as entidades têm de manter uma escrituração contábil de qualidade, adequada e fidedigna, dentro das normas técnicas e princípios que regem a Contabilidade.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, José Rodrigues de. **Contribuição da Contabilidade na Auditoria Fiscal do ICMS na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará**. 2010. 133p. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria). Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado, Universidade Federal do Ceará. Disponível em: Mestrado_Profissional/jose_rodrigues
_de_almeida_2010.pdf> Acesso: 09 de jan. 2016.

_____; José Rodrigues de. MACHADO, Marcus Vinicius Veras. PETER, Maria da Glória Arrais. GOMES, Amanda de Oliveira. **Utilização da contabilidade no processo de auditoria fiscal do icms: estudo sob a ótica dos auditores fiscais da secretaria da fazenda do estado do Ceará**. In: 19º Congresso Brasileiro de Contabilidade. Anais. Belém, Pará. 2012. Disponível em: <http://www.congressocfc.org.br/anais/fscommand/168C.pdf>
Acesso em: 20 dez. 2015.

BARDIN, L. Análise de Conteúdo. Lisboa, Portugal; Edições 70, LDA, 2009.

BRASIL, Código Comercial. Lei nº 556 de 25 de junho de 1850. [revogada] Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L0556-1850.htm> Acesso em: 21 fev. 2016.

_____. Lei nº 10.406/ 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm> Acesso em: 25 fev. 2016.

_____. Lei 6.404/15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm> Acesso em: 26 fev. 2016.

COPETTI, Auri. MATTOS, Fernando Cesar da Cunha. PAULA, Claudio Antonio. SANTOS, Ruthberg dos. **Análise da evidenciação contábil dos resultados no regime de ICMS substituição tributária.** In: Congresso Brasileiro de Custos. Anais. Curitiba, PR – 2008. Disponível em: < https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1292> Acesso em: 19 mar. 2016.

JINZENJI, Nelson Mitimasa. Lei nº 11.638/07, a nova lei contábil. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 169, p. 7-9, janeiro/fevereiro 2008.

MARTINEZ, Antonio Lopo. **A Linguagem Contábil Do Direito Tributário.** 130 p. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 2002. Disponível em: < http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/6/ DISSERTACAO%20LOPO.pdf> Acesso em: 14 mai. 2016.

MARTINEZ, Manuel Perez. **Os Procedimentos De Auditoria Fiscal Do Icms Com A Utilização Da Contabilidade:** Estudo De Validade No Âmbito Da Secretaria Da Fazenda Do Estado Da Bahia. 161 p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Faculdade de Ciências Contábeis, Fundação Visconde de Cairu. Salvador, 2004. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/63335090/Auditoria-Fiscal-Na-SEFAZ-BA> Acesso em: 06 dez. 2015.

PARAÍBA. RICMS. Atualizado pelo Decreto nº 36.569, de 25 de fevereiro de 2016. Disponível em: < http://legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/REGULAMENTOS/ DOWNLOAD/ICMS/COMHISTORICO/RICMS_HISTORICO_.html> Acesso em: 17 mar. 2016.

PRODANOV, Cleber Cristiano. FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do trabalho científico [recurso eletrônico]:** Métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

YIN, R. K. **Estudo de caso:** Planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre. Bookman, 2001.