

FACULDADE AÇÃO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO
GESTÃO TRIBUTÁRIA E CONTABILIDADE

CAMILA MOLINARI

A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO
ESTRATÉGICO E PREVENTIVO NAS EMPRESAS DO SETOR PRIVADO

RIO DO SUL

2014

CAMILA MOLINARI

A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO
ESTRATÉGICO E PREVENTIVO NAS EMPRESAS DO SETOR PRIVADO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Administração e Ciências Contábeis como requisito parcial para a
aprovação no curso de Pós-Graduação em Gestão
Tributária e Contabilidade

Professor Orientador: José Luiz da Silva

RIO DO SUL

2014

LISTA DAS TABELAS

Tabela 1: Classificação Fiscal – Seção XV, Capítulo 83 da TIPI.	48
--	----

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	6
1.1. APRESENTAÇÃO DO TEMA	6
1.2. PROBLEMA DE PESQUISA.....	7
1.3. OBJETIVOS.....	7
1.3.1. Objetivo Geral.....	7
1.3.2. Objetivos Específicos.....	8
1.4. JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	8
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	9
2.1. FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS E SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	9
2.1.1. Definição.....	9
2.1.2. Princípios Constitucionais.....	10
2.1.3. Fontes do Direito Tributário.....	17
2.1.4. Competência Tributária.....	25
2.1.5. Obrigação Tributária	26
2.1.6. Tributos	27
2.1.7. Normas Antielisão.....	36
2.2. FUNDAMENTOS DA AUDITORIA TRIBUTÁRIA.....	38
2.2.1. Conceitos Básicos de Auditoria	38
2.2.2. A Relevância da Auditoria de Tributos na Gestão Empresarial	39
2.2.3. As Principais Atribuições da Auditoria de Tributos	39
2.2.4. Técnicas Metodológicas Adotadas na Auditoria de Tributos	40
3. MÉTODO.....	43
3.1. CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	44
3.1.1. Quanto aos Objetivos	44
3.1.2. Quanto aos Procedimentos.....	44
3.1.3. Quanto à Abordagem do Problema.....	44
3.2. COLETA DE DADOS	45
3.3. ANÁLISE DE DADOS.....	45
4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS.....	45
4.1. HISTÓRICO DA EMPRESA	45
4.2. ANÁLISE DOS DADOS	46
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	50
5.1. CONCLUSÃO.....	50

REFERÊNCIAS	51
--------------------------	-----------

1. INTRODUÇÃO

1.1. APRESENTAÇÃO DO TEMA

É notória a complexidade e dinamismo da legislação tributária no Brasil. Em estudo efetuado em outubro de 2013 o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) aponta que as empresas precisam seguir, em média, 3.512 normas tributárias para estar em dia com a legislação brasileira.

O estudo “Normas Editadas no Brasil: 25 anos da Constituição Federal de 1988”, do IBPT, constatou ainda que de 1988 até hoje, foram publicadas 4.785.194 normas, entre leis complementares e ordinárias, decretos, medidas provisórias, emendas constitucionais e outras, sendo que 309.147 são normas tributárias, que regem os aproximadamente 90 tributos vigentes no país, o que corresponde a 6,5% da legislação total.

Para controlar a arrecadação de todos esses tributos e suas regras descompassadas, chamada pelo gaúcho Alfredo Augusto Becker de “carnaval tributário”, os entes públicos vem buscando o aperfeiçoamento do sistema digital para um melhor planejamento e controle na fiscalização tributária, o que tem tido gerado inúmeras obrigações que, se descumpridas, podem acarretar em pesadas penalidades, como é o caso do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), programa que reúne diversos módulos, como a Nota Fiscal Eletrônica, Escrituração Fiscal Digital (EFD), Escrituração Contábil Digital (ECD), entre outros.

Neste panorama é que adentramos a uma nova fase das relações entre o Fisco e os Contribuintes, a era digital, ou como prefere chamar o professor, palestrante e administrador Roberto Dias Duarte o “Big Brother Fiscal” que vem, dentre outras razões, para melhorar o já mencionado controle fiscal sobre as empresas. Frente a esta nova realidade as empresas devem se atentar à qualidade e validade das informações a serem transmitidas ao fisco.

A auditoria tributária, possui um papel importante tanto no campo preventivo quanto no corretivo, a fim de evitar penalidades como multas por irregularidades fiscais.

A Auditoria tributária utiliza-se de um conjunto de procedimentos e técnicas adotadas com o objetivo de avaliar a correta aplicação da legislação, o cumprimento das obrigações de natureza tributária, análise de oportunidades e planejamentos.

O auditor, deve manter-se atento a legislação tributária vigente e suas alterações constantes, deve ainda, analisar de forma crítica os procedimentos utilizados na empresa

visando à prevenção contra possíveis erros, bem como solicitar a correção de erros cometidos no passado que comprometam ou tragam riscos à saúde financeira da empresa.

O planejamento tributário e/ou fiscal, do auditor, pode ter por finalidade gerar economia financeira à empresa tanto na extinção da possibilidade de autuações fiscais, bem como, na melhor utilização dos recursos disponíveis, como por exemplo, a utilização de benefícios fiscais ou utilização de créditos passíveis de ressarcimento.

1.2. PROBLEMA DE PESQUISA

As empresas precisam estar em dia com as suas obrigações fiscais, estar em dia com a legislação tributária vigente e com certeza, esta, não é uma tarefa fácil, devido à alta complexidade e dinamismo da vasta legislação brasileira. Frente a esta nova era, a era digital, aonde a geração de riquezas não está mais nas coisas em que pegamos e sim nas coisas em que pensamos, qual a importância da auditoria tributária como instrumento estratégico e preventivo nas empresas do setor privado?

1.3. OBJETIVOS

1.3.1. Objetivo Geral

O objetivo principal deste trabalho é demonstrar a importância da realização da auditoria tributária nas empresas e a consequência da não realização, uma vez que na economia globalizada, onde a concorrência, interna ou externa, é acirrada, o controle eficiente dos custos é fundamental para a manutenção da competitividade dos negócios. Além de buscarem uma melhor posição no mercado, as empresas precisam estar em dia com suas obrigações fiscais e manterem-se atentas as inúmeras alterações ocorridas na legislação tributária, bem como, cumprir todas as obrigações tributárias a ela pertinentes, o que não é uma tarefa fácil, principalmente para as empresas que não possuem um especialista na área.

1.3.2. Objetivos Específicos

A pesquisa teve como objetivos específicos:

- Avaliar e sugerir controles internos na apuração dos tributos inseridos no sistema de duas empresas situadas no Alto Vale do Itajaí, com previsão de atos legais;
- Eliminar “erros” na formação do preço de compra e venda;
- Proporcionar maior segurança ao funcionamento correto das operações no momento da negociação e entrada de notas fiscais;
- Apresentar soluções para aperfeiçoamento dos processos, por meio da recomendação para as não-conformidades apontadas em relatórios;
- Elaborar um relatório final demonstrando os problemas e situações encontradas, as consequências e sugestões da auditoria realizada.

1.4. JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

Esta pesquisa justifica-se por se tratar do maior, se não o mais importante, passivo das empresas: os tributos incidentes nas operações fiscais. Pode-se dizer, portanto, que os tributos exercem um papel fundamental nas empresas que, se bem administrados podem contribuir para o seu crescimento, caso contrário poderão sufocá-la, limitando o seu potencial de crescimento, ou até mesmo levando-a a falência.

Zanluca, afirma que: “O excesso de tributação inviabiliza muitas operações e cabe ao administrador tornar possível, em termos de custos, a continuidade de determinados produtos e serviços, num preço compatível com o que o mercado consumidor deseja pagar”.

Em estudos recentes efetuados pelo IBPT, demonstrou-se que nos últimos 25 anos, desde promulgação da Constituição Federal de 1988, foram editadas 307.149 normas tributárias, ou seja, em média 31 normas tributárias/dia ou 1,29 norma tributária por hora, um dado assustador, ainda devemos levar em consideração que, destas normas, muitas têm aplicação quase que imediata. Contar com uma assessoria especializada na área tributária gera um certo custo, no entanto, a gestão para o pagamento correto dos tributos, podem evitar o pagamento de contribuições equivocadas ou em duplicidade, multas não planejadas por irregularidades, enfim, auxilia para que não haja desperdício de recursos, visto que os contribuintes e seus

gestores vivem sob o fio da navalha, aonde qualquer erro, mesmo que involuntário pode causar graves prejuízos financeiros.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1. FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS E SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Este capítulo tem por objetivo esclarecer os fundamentos constitucionais e o Sistema Tributário Nacional, cujo estes, são a base para a exigência de tributos. Dentre as hierarquias diversas das normas jurídicas, é importante destacar que a Constituição Federal é a Lei Maior, ou seja, é a fonte primária de toda ordem jurídica. Através dos seus artigos 145 a 162 foi instituído o Sistema Tributário Nacional que, cuja finalidade é estabelecer as normas e princípios sobre o direito tributário. Não podemos tratar destes temas de forma isolada, pois um depende do outro para o perfeito funcionamento.

2.1.1. Definição

A Constituição Federal nada mais é do que um conjunto de regras que tem por objetivo organizar a sociedade a partir da vontade do povo, sendo que, essas regras, além de organizar a vida das pessoas, garantem os direitos e determinam os deveres de cada para que exista uma boa convivência em grupo.

No que diz respeito à área tributária a Constituição Federal não cria tributos, apenas atribui a competência tributária ao ente público para exigir o imposto a ele pertinente, desde que instituídos e cobrados de acordo com os limites por ela estabelecidos. Nela são estabelecidas as competências tributárias, se demarcam os limites de tributar e se estruturam os princípios gerais, inclusive os de natureza especificamente tributária, que sustentam todo o sistema tributário.

Após tantas mudanças através desses anos, na última Constituição Federal foi criado o Sistema Tributário Nacional, cujo este, estabelece a competência tributária da União, Estados e Municípios, mas estabelece, ainda, que a Lei Complementar nr. 5.172/66 faça as normas e disciplinas deste regimento, no tocante ao complexo processo tributário brasileiro.

Entende-se por sistema tributário o conjunto de princípios e normas que regulam a relação entre o estado e o cidadão no que se refere ao ato cobrar tributos.

Martins (2013, p. 126) conceitua o sistema tributário como “conjunto organizado de várias partes que são coordenadas entre si e interdependentes”. De acordo com o autor o sistema tributário pode ser rígido ou flexível. Rígido quando o legislador ordinário não pode estabelecer regras diferentes das que estão previstas na Constituição, que é o que ocorre do Brasil e flexível, quando o legislador ordinário tem possibilidade de alterar a discriminação de rendas tributárias. (MARTINS, 2013, p. 126)

2.1.2.Princípios Constitucionais

Em matéria tributária, pode-se destacar, entre outros, na Constituição Federal de 1988, os Arts. 150 a 152, Seção II “Das limitações do poder de tributar”, neles estão relacionados os princípios que têm por fim dar segurança jurídica aos contribuintes.

Fabretti (2009, p.114), destaca que os princípios jurídicos, fundamentos do estado de direito, prevalecem sobre todas as normas jurídicas, que só têm validade se editadas em rigorosa consonância com eles.

Para Martins (2013, p.52), quando se fala em Direito, o princípio é o seu fundamento, é a base que irá informar e orientar as normas jurídicas. Martins, ainda esclarece que, em nosso sistema, os princípios não têm função retificadora ou corretiva da lei e que havendo norma constitucional ou legal, os princípios não são aplicáveis. (MARTINS, 2013, p. 58)

Os princípios constitucionais tributários estão inseridos no Código Tributário Nacional obedecendo às imposições elencadas na Constituição Federal de 1988. Há nas mais variadas doutrinas quem, elenque um rol maior ou menor de princípios constitucionais tributários, todavia, aqui serão abordados os seguintes princípios: princípio da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade, da igualdade tributária, da uniformidade, da liberdade de tráfego, da capacidade contributiva, da não-cumulatividade e, por fim, da vedação do confisco.

2.1.2.1. Princípio da legalidade

Para que um tributo possa ser exigido é necessária expressa previsão legal (*nullum tributum sine praevia lege*). Esta previsão legal foi denominada como princípio da legalidade.

A Constituição Federal de 1988 determinou no artigo 150, I, que:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

O constituinte desejou que este princípio tributário fosse uma limitação constitucional ao poder de tributar.

O princípio da legalidade tributária é decorrente do princípio da legalidade, expresso no artigo 5º, II, da Constituição Federal:

“II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”

A legalidade tributária, também denominada de estrita legalidade tributária, é identificada ainda nos artigos 9º e 97 do CTN (Código Tributário Nacional), que dispõem:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Martins (2013, p. 65), menciona que a lei deve estabelecer todos os elementos do tributo para que ele possa ser exigido: fato gerador, contribuinte e alíquota. Caso falte algum Flegalidade em matéria tributária.

Devido ao princípio da estrita legalidade tributária, nenhum método de interpretação pode resultar em criação ou modificação do tributo. É este princípio um dos mais importantes

pilares de sustentação do Direito Tributário. Através dele resta claro que a obrigação tributária depende de estipulação expressa e anterior da lei.

2.1.2.2. Princípio da irretroatividade

Dispõe a Constituição Federal (1988) em seu art. 150, III, a:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
III - cobrar tributos:
a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

A irretroatividade tributária também é espécie do princípio geral da irretroatividade da lei, expresso no inciso XXXVI do art. 5º da CF, que diz “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Em resumo, a lei não pode retroagir para alcançar fatos já ocorridos na vigência de lei anterior, salvo exceção, em matéria penal, em que está expresso no inciso XL, art. 5º da CF que “a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu”.

Dessa forma, a lei que prevê penas mais brandas retroage para beneficiar o réu, nos casos em que a lei anterior previa penas mais severas.

2.1.2.3. Princípio da anterioridade

Conforme o artigo 150, da CF (1988):

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
III - cobrar tributos:
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b..

O princípio da anterioridade da lei evidencia que nenhum tributo pode ser exigido no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou

(art. 150, III, b. da CF). Assim, os tributos sujeitos à anterioridade da lei só poderão ser cobrados a partir do exercício seguinte ao da instituição ou da alteração da lei.

Desta forma, publicada a lei num exercício financeiro, o tributo só pode ser exigido no exercício financeiro seguinte, desde que já decorridos os 90 dias da lei que o instituiu ou aumentou (art. 150, III, c. da CF). Assim, se a lei for publicada em 31-12, o imposto só poderá ser exigido noventa dias depois.

Para Martins (2013, p. 66), o objetivo da norma é evitar que o ente tributante edite lei em 31-12 e logo no dia seguinte passe a exigir o imposto de acordo com a nova regra, surpreendendo, desta forma, o contribuinte.

2.1.2.3.1. Exceções

Para alguns tributos não se aplica o princípio da anterioridade, haja vista, que atendem a certos objetivos extrafiscais (política monetária, política de comércio exterior), por necessitarem de maior flexibilidade e rápidas alterações. Como é o caso do Imposto de Importação (art. 153, I, da CF), o Imposto de Exportação (art. 153, II), imposto de renda (art. 153, III), o Imposto Sobre Produtos Industrializados (art. 153, IV) e o Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro e Operações com Títulos e Valores Mobiliários (art. 153, V).

Em outras situações, os tributos obedecem ao período de 90 dias, que é o caso das contribuições sociais (PIS, COFINS, CSL), conforme o artigo 195, § 6º, da CF (1988) “Art. As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".”

2.1.2.4. Princípio da igualdade tributária

Reza este princípio que todos são iguais perante a lei para efeito de tributação, não podendo haver exceção entre pessoas que estejam em situação equivalente, conforme dispõe o artigo 150, II da CF (1988):

“Art. 150.II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional

ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Para Cassone (2009, p. 89), a desigualdade pode ser em relação à pessoa, bens, atividade econômica, situação jurídica e, até, situação de fato, mesmo que este fato, que desigual, seja unitário ou momentâneo.

O princípio da igualdade tributária trata-se de uma aplicação específica do princípio da igualdade, contido genericamente no *caput* do art.5º da Constituição (1988):

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes.

O princípio é dirigido ao legislador ordinário, cujo este, que não poderá tratar duas situações iguais de forma diferenciada, mas poderá tratar situações desiguais de forma desigual, justamente porque as pessoas não estão nas mesmas condições ou situação.

Para Martins (2013, p. 67), esse princípio diz respeito a pessoas que estejam em situação equivalente e não exatamente igual. Assim, não pode ser instituída alíquota diferenciada do ISS em relação a profissionais liberais, como médicos, engenheiros, advogados, etc. A Alíquota deve ser a mesma para todos, por estarem em situação equivalente.

2.1.2.5. Princípio da uniformidade

A diretriz se encontra expressa no artigo 151, inciso I da Constituição e traz regras destinadas especificamente a União:

Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação à Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Recorrendo ao dicionário, uniforme significa “1. Que só tem uma forma; 2. Semelhante, análogo.” (FERREIRA, P.516)

Portanto, os tributos da União devem ser aplicados de maneira uniforme em todo o território nacional. Caso contrário, haveria tratamento desigual.

É importante destacar aqui a diferenciação entre o princípio de igualdade e o princípio de uniformidade. Na igualdade, a proibição está centrada na pessoa, enquanto na uniformidade o mesmo está no objeto, sendo que estes, devem possuir alíquota uniforme.

2.1.2.6. Princípio da liberdade de tráfego

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público. (BRASIL, 1988)

O citado inciso V do artigo 150 da Constituição faz vedação às entidades tributantes que estabeleçam limitação ao tráfego de pessoas ou bens, por intermédio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ou seja, proíbe a criação de barreiras fiscais entre Estados e Municípios.

2.1.2.7. Princípio da capacidade contributiva

O artigo 145 da Constituição (1988) dispõe em seu §1º:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O Princípio da capacidade contributiva mostra uma forma de se fazer justiça fiscal, aonde, quem tem mais, paga mais e quem tem menos, paga menos.

Para Martins (2013), a capacidade contributiva pressupõe a capacidade econômica. Não existe capacidade contributiva se não houver capacidade econômica do contribuinte de pagar o tributo. Se o contribuinte ganha um valor mínimo para poder existir, não se pode falar em capacidade contributiva. É o que ocorre com a tabela do Imposto de Renda, abaixo do valor mínimo estabelecido na tabela, o contribuinte não tem capacidade contributiva.

Fabretti (2009) afirma que a legislação tributária deve procurar medir a capacidade contributiva de cada particular para graduar a sua tributação de forma mais justa.

Para ele nos impostos diretos, que também atendam a caráter pessoal, como o IR, este princípio é relativamente fácil de ser aplicado, pois, as pessoas jurídicas são tributadas pelo lucro (definido pelo art. 44 do CTN) e as pessoas físicas pela renda líquida (art. 110 do RIR/99). Já os tributos indiretos (ICMS, PIS, Cofins e IPI) que são transferidos para o preço, recaem sobre o consumidor sem qualquer graduação da sua capacidade contributiva.

Em sua concepção, por essas razões a graduação da capacidade contributiva, no Brasil, está muito longe de ser plenamente observada.

2.1.2.8. Princípio da vedação do confisco

O tributo com efeito de confisco é vedado pela Constituição (1988) em seu artigo 150, inciso II:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

Há necessidade, inicialmente, de distinguir o tributo proibitivo, ou também conhecido por “efeito de confisco” do tributo confiscatório.

Cassone (2009, p. 122), explica que toda vez que a tributação afeta, seriamente, uma atividade, através de uma tributação elevada, ou de uma penalidade pecuniária elevada, o “efeito de confisco” se caracterizara, implicando em inconstitucionalidade. E, via de consequência. Se toda a “renda” for tomada pela tributação, vai-se além do “efeito de confisco”, para chegar-se ao próprio “confisco”.

Já Martins (2013), esclarece que os tributos proibitivos podem ser conceituados como os que dificultam ou oneram de tal maneira a atividade a atividade do contribuinte que este fica impossibilitado de exercê-la, destruindo-a.

Vale ressaltar aqui que os impostos excessivos se diferem dos tributos proibitivos, pois apesar de tornarem a atividade do contribuinte mais onerosa os mesmos não a destroem.

Já o confisco, Martins (2013), define como a absorção pelo poder do Estado da propriedade do particular, sem pagar-lhe justa indenização que a Constituição prevê. A tributação não pode exigir exação em porcentual superior a 50% do patrimônio da pessoa,

pois importaria a absorção pelo Estado de da maior parte do seu patrimônio. E o poder de tributar deve permitir que o contribuinte mantenha sua atividade, não podendo destruí-la.

2.1.2.9. Princípio da não-cumulatividade

A não-cumulatividade, tanto para o IPI (art. 153, §3º, II), quanto para o ICMS (art. 155, §2º, I), é definida pela própria CF/88, e quanto a Cofins, foi introduzida pela Emenda Constitucional 42/2003, que acrescentou o §2º ao artigo 195, sem defini-la.

Conforme dispõe o Art. 153, §3º, II, da CF (1988) o IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

Já o Art. 155, §2º, I, da CF (1988) quando ao ICMS dispõe que “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Quanto a Cofins o Art. 195, §12, dispões que “A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas”.

Estes dispositivos constitucionais conferem expressamente ao contribuinte, sujeito passivo, o direito ao abatimento do imposto pago na operação anterior.

Fabretti (2009, p.121), menciona que não é preciso para a compensação que os créditos provenham da mesma mercadoria ou serviço. Basta que existam créditos provenientes de operações ou prestações anteriores.

2.1.3. Fontes do Direito Tributário

Fonte vem do latim *fons*, que significa nascente, manancial. No que diz respeito à Ciência do Direito, Martins (2013, p.25) explica que fonte tem sentido de origem, lugar de onde nascem as normas e princípios jurídicos, já a Fonte de Direito tem significado metafórico, uma vez que, da mesma forma que buscar a fonte de um rio é buscar o lugar onde brota a água, buscar a fonte de uma regra jurídica é buscar o local de onde ela provém para se incorporar ao Direito.

Fabretti (2014, p.98), classifica as Fontes do Direito em principais e secundárias. Fontes principais são aquelas que podem inovar na ordem jurídica, ou seja, que podem criar, modificar ou extinguir preceitos legais, como as Leis, Tratados e Convenções Internacionais. Fontes secundárias são aquelas que não podem inovar na ordem jurídica: sua função é esclarecer, interpretar ou dar detalhes de interpretação relativos às disposições das fontes principais, são eles: decreto regulamentar, jurisprudência, normas complementares das leis, tratados e decretos, uso e costumes.

Já Martins (2013, p.26), as classificam como heterônomas e autônomas. Heterônomas, quando são impostas por agente externo, como é o caso da constituição, leis, decretos. Autônomas, quando são elaboradas pelos próprios interessados, como o costume, ou ainda, o contrato.

O artigo 96 do CTN indica algumas fontes, como as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares.

2.1.3.1. Constituição

Na Constituição encontra-se a matriz de todas as competências. É a fonte principal e contém as diretrizes para as outras normas, é a Lei Maior.

Passou a Constituição de 1988 a ter todo um capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional (arts. 145 a 162).

Nela se demarcam os limites de tributar e se estruturam os princípios, inclusive os de natureza especificamente tributária, que constituem as pilstras de sustentação de todo o sistema tributário.

2.1.3.2. Lei

Martins (2013) classifica a Lei em formal e material. Sendo formal, a norma emanada do Estado, que tem caráter imperativo. Lei em sentido material é a disposição imperativa, que tem caráter geral e regra de direito objetivo.

De forma sucinta, Lei é a norma jurídica proveniente do Poder Legislativo, que estabelece regras de conduta, objetivando o melhor interesse da coletividade.

Norma jurídica é a regra de comportamento obrigatório, sob pena de sanção.

Cabe aqui ressaltar que, abaixo da Constituição, existem várias leis.

2.1.3.3. Lei Complementar

Em princípio todas as leis são complementares, porque de alguma forma se destinam a complementar preceitos básicos determinados pela Lei Fundamental. As leis complementares devem ser adotadas para regulamentar assuntos específicos, quando expressamente determinado na Constituição da República.

As leis complementares possuem caráter nacional, sobrepondo-se desta forma às leis ordinárias (federais, estaduais e municipais).

A Constituição (1988), ao estabelecer o processo legislativo, preceitua a lei complementar, como fonte de direito:

Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

(...)

II - leis complementares;

(...)

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

Conforme dispõe o artigo 69 da Constituição, para a aprovação da lei complementar, requer-se a maioria absoluta dos votos dos membros das duas casas do Congresso Nacional (Câmara dos Deputados e Senado Federal). Sem *quórum* especial de votação, não passará de mera lei ordinária.

Cabe a Lei Complementar: Dispor sobre a Competência dos Tributos; Regular as limitações ao poder de tributar; Normas gerais em matéria de legislação Tributária.

Em matéria tributária, a mais importante das leis complementares é aquela baixada com fundamento no art. 146 da CF (1988), cujo este, dispõe:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Além de a lei complementar tratar das quatro regras contidas no artigo 146 da Constituição, poderá, ainda, estabelecer critérios especiais de tributação, conforme dispõe o art. 146-A da CF (1988):

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Martins (2013, p. 30), menciona que o CTN é considerado lei complementar, embora tenha sido aprovado sob a forma de lei ordinária, que é a Lei nº 5.172/1966, na época da aprovação do CTN não existia ainda lei complementar. Desta forma, na vigência da Carta Magna de 1967, o CTN foi elevado à categoria de lei complementar, em razão de tratar de matéria por ela determinada.

2.1.3.4. Lei ordinária

São leis comuns federais estaduais e municipais, ou seja, são leis próprias de cada ente da federação e normatizam apenas dentro dos limites de sua competência.

Tratada nos artigos 59 e 61 da CF, a lei ordinária, pode ser entendida como o veículo legislativo de criar o tributo. Desta forma, complementam as normas constitucionais que não forem regulamentadas por lei complementar, decretos legislativos e resoluções. Todavia, difere da lei complementar pelo fato de esta poder ser aprovada no Congresso Nacional por maioria simples, ou seja, pela maioria dos presentes à reunião ou sessão da Casa Legislativa respectiva no dia da votação.

São leis ordinárias as que tratam do imposto de renda, do imposto sobre produtos industrializados, lei de execução fiscal (Lei nº 6.830/1980) etc.

2.1.3.5. Lei delegada

Lei delegada é um ato normativo originário do Poder executivo. As leis delegadas são elaboradas pelo Presidente da República sobre matérias específicas. Dentro da hierarquia das normas, a lei delegada se equipara à lei ordinária.

A competência para a sua elaboração é do Presidente da República, desde que haja pedido e delegação expressa do Congresso Nacional (art. 68 da CF). A delegação é efetivada por resolução do Congresso Nacional, que especificará seu conteúdo e forma de exercício (§ 2º do art. 68 da CF).

De acordo com, Martins (2013, p. 31), no Direito Tributário, a lei delegada não é considerada fonte, pois não são objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional e a matéria reservada à lei complementar. Ainda, afirma que a competência tributária é, inclusive, indelegável.

2.1.3.6. Medidas Provisórias

Prevê a Constituição que, em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional (art. 62 da CF).

Desta forma, entende-se que a medida provisória, trata-se de um ato normativo, com força de lei e vigência imediata que, após ser editada, entrará em vigor e permanecerá assim por 60 dias, sendo também submetida à apreciação do Poder Legislativo, de acordo com os incisos do artigo 62, da CF. Perdem a eficácia se não convertidas em lei pelo Congresso Nacional em até sessenta dias, prorrogáveis por igual período.

2.1.3.7. Decreto legislativo

Consiste em ato normativo que tem por finalidade regular as matérias de competência exclusiva do Congresso Nacional com efeitos externos, elencadas, em sua maioria, no artigo 49 da Constituição Federal. Independem de sanção e veto do presidente da república.

Para Martins (2013), é o decreto legislativo fonte do Direito Tributário quando o Congresso Nacional aprova tratados, convenções ou atos internacionais (art. 49, I, da CF), como os relativos à matéria tributária.

2.1.3.8. Resolução

É um instrumento do Processo Legislativo destinado ao exercício das competências privativas constitucionais do Senado Federal e de suas casas, tendo efeitos internos. (art. 52 da CF).

Dispõem, ainda, os incisos IV e V do art. 155, da Constituição (1988):

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

2.1.3.9. Tratados internacionais

Para, Martins (2013), serão os tratados internacionais fontes de Direito Tributário quando forem aprovados por decreto legislativo e promulgados por decreto do Presidente da República.

Estabelece o inciso VIII do art. 84 da Constituição que é de competência privativa do Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional.

Já o inciso I do art. 84 da Constituição, determina que compete exclusivamente ao Congresso Nacional resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

A aprovação do tratado ou convenção é feita no Congresso Nacional por meio de decreto legislativo.

Por ser hierarquicamente superior à lei federal, determina o art. 98 do Código Tributário nacional (1966) que “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

Martins (2013) expõe que atualmente o STF entende que os tratados têm natureza supralegal: acima da lei e abaixo da Constituição. Todavia, quando os tratados e convenções internacionais se tratarem de direitos humanos e forem aprovados, em cada casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais (§3º do art. 5º da CF).

2.1.3.10. Atos do Poder Executivo

Além das leis oriundas do Poder Legislativo, consideram-se, também, como Fontes do Direito as normas provenientes do Poder Executivo.

Edita o Poder Executivo medidas provisórias, que têm força de Lei no período de 60 dias, podendo ser prorrogada por igual período (art. 62 da CF). Não é vedada a edição de medida provisória sobre Direito Tributário, desde que, esta não trate de matérias em que a Constituição estabeleça que seja reserva de lei complementar.

2.1.3.11. Usos e Costumes

Historicamente, o costume antecedeu à lei, pois os povos não conheciam a escrita.

Martins (2013) define o costume como uma vontade social decorrente de uma prática reiterada, de certo hábito, de seu exercício. Representa os costumes a valorização jurídica da prática.

Os usos e costumes representam importante fonte do direito, são práticas adotadas na ausência de lei. Surgem através de comportamentos, atos ou ainda, condutas praticados repetidamente, que com o passar do tempo passam a integrar o cotidiano das pessoas. Torna-se o costume direito quando as pessoas que o praticam reconhecem a sua obrigatoriedade, como se fosse uma Lei. Como exemplo, temos vários direitos trabalhistas que atualmente são de observância obrigatória, surgiram através dos usos e costumes, como a gratificação natalina (13º salário), por exemplo.

Em Matéria Tributária os usos e costumes são meramente interpretativos, não podendo inovar, ou então, modificar disposições legais. Não se admite a revogação da lei pelos usos e costumes.

Dispõe o artigo 4º da Lei de Introdução do Código Civil que, se a Lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com os costumes.

No parágrafo único do art. 100 do CTN, o legislador, exclui a aplicação e a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, nesses casos.

É importante alertar que nada impede a mudança da interpretação que a administração tributária dá a lei. Dispõe o art. 146 do CTN (1966):

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Através do fundamento do princípio da igualdade tributária (artigo 150, II da CF). Se alguns não são punidos, todos os que praticaram os mesmos atos tem a garantia de não serem punidos.

2.1.3.12. Jurisprudência

Fabretti (2014, p. 104) a define como um conjunto de decisões reiteradas proferidas pelos juízos e tribunais, no mesmo sentido e em casos semelhantes. Fala-se, impropriamente, também numa jurisprudência administrativa, que é o conjunto de decisões de órgãos administrativo.

Jurisprudência é um termo jurídico, que significa o conjunto das decisões, aplicações e interpretações das leis. Apesar de exercer um papel importante no Direito, à verdadeira fonte é a legislação.

É importante destacar que, a jurisprudência não pode ser considerada como fonte do Direito, pois ela não se configura como obrigatória. A exceção diz respeito à previsão do § 2º, do artigo 102 da Constituição (1988):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Embora, como regra geral, súmulas e enunciados não tenham força de lei, são instrumentos práticos extremamente importantes para a advocacia e magistratura, devido à interpretação jurídica solidificada que representam.

2.1.3.13. Hierarquia das Normas

O sistema jurídico é constituído por um conjunto de normas em que as partes se harmonizam com o todo e o todo com as partes, formando um conjunto único e harmônico.

Em nosso sistema jurídico positivo (art. 59 da CF), de acordo com a hierarquia das normas, a pirâmide compõe-se das seguintes normas:

- 1ª) Constituição
- 2ª) Emendas à Constituição
- 3ª) Leis Complementares
- 4ª) Leis Ordinárias
- 5ª) Leis Delegadas
- 6ª) Medidas Provisórias
- 7ª) Decretos Legislativos
- 8ª) Resoluções
- 9ª) Tratados Internacionais

2.1.4. Competência Tributária

A Constituição Federal não criou nenhum tributo, apenas estabeleceu competência ao ente público, para que, estes, sim, o criassem através de lei.

Através da competência tributária, o legislador constitucional determinou quais tributos cada ente político pode criar, bem como limitou esse poder de criação, impondo limites.

De acordo com Martins (2013), a competência tributária pode ser dividida em privativa, comum e residual. Na competência privativa a Constituição define quais os tributos que poderão ser cobrados pelo sujeito ativo. Na competência tributária comum, duas ou mais entidades políticas têm poderes para estabelecer o mesmo tributo. É o que ocorre em relação a taxas, contribuições de melhorias, que podem ser estabelecidas tanto pela União, como pelos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. E por fim, na competência residual, o ente público fica com o poder de criar tributos, diversos dos previstos na Constituição.

Neste último, é importante destacar que o inciso I, do art. 154, da CF, permite que a União institua, mediante a lei complementar, impostos diversos dos contidos nela, desde que, não sejam cumulativos e não tenham como fato gerador e base de cálculo próprios dos impostos nela discriminados. Restringindo desta forma a possibilidade de *bis in idem*.

Bis in idem, significa incidir no mesmo. Ocorre o *bis in idem*, quando uma pessoa jurídica de direito público tributa o sujeito passivo sobre o mesmo fato gerador, ou seja, quando há duas normas jurídicas exigindo do mesmo contribuinte dois tributos.

Já a bitributação, ocorre quando, entes tributantes diversos exigem do mesmo sujeito passivo tributos decorrentes do mesmo fato gerador.

Dispõe o art. 8º do CTN (1966), “O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”. Assim, se o Município não institui e cobra o IPTU, o Estado, não poderá fazê-lo, pois aquele imposto é de competência municipal e não estadual. Diante da regra estabelecida no artigo 8º do CTN, não há possibilidade de invasão de competência, visto que a mesma está perfeitamente definida na Constituição.

2.1.5. Obrigação Tributária

Dispõe o artigo 113, do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Obrigação é a relação jurídica que se estabelece entre um sujeito ativo (credor), que exige uma prestação (objeto), neste caso o pagamento de tributo, do sujeito passivo (devedor) em decorrência de um vínculo jurídico criado por Lei.

Entende-se por sujeito ativo da obrigação tributária, o ente público, ou seja, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Sujeito passivo da obrigação tributária, a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Para Martins (2013, p. 146), consiste a obrigação tributária no poder que o Estado tem de exigir do contribuinte uma prestação positiva ou negativa, de acordo com a previsão de lei. Sendo positiva quando compreende prestação de dar ou de fazer alguma coisa. E negativa quando diz respeito a não fazer algo.

É importante que se faça aqui a distinção entre obrigação tributária (art. 113 do CTN) e o crédito tributário (art. 139 do CTN). A obrigação tributária antecede o crédito tributário. É o primeiro passo. Surge com a ocorrência do fato gerador. Já o crédito tributário vem depois da obrigação tributária. É o segundo passo. Neste momento nasce o dever do sujeito passivo pagar o tributo ou a penalidade pecuniária, bem como o direito de crédito do sujeito ativo.

Fato gerador, é definido por Martins (2013), a situação de fato ou de direito que dá ensejo a obrigação tributária, incidindo o tributo.

A obrigação tributária é principal ou acessória.

Fabretti (2009, p.149), esclarece que a obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento de tributo. A acessória refere-se a deveres administrativos.

Quanto à natureza jurídica. A obrigação tributária principal tem a natureza de obrigação de dar, de pagar o tributo. Enquanto a obrigação tributária acessória, representa a obrigação de fazer (emissão de notas fiscais, escrituração fiscal digital), de não fazer (não deixar de emitir nota fiscal na venda de mercadorias), de tolerar (admitir a fiscalização).

2.1.6. Tributos

2.1.6.1. Conceito de Tributos

O CTN (1966) define tributo em seus artigos 3º a 5º:

Art. 3º Tributo é 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.

Conforme definido no artigo 3º do Sistema Tributário Nacional, entende-se por prestação pecuniária o que pode ser exigido em moeda ou valor que nela possa exprimir. Desta forma, o tributo é cobrado em dinheiro, entretanto, se autorizado por lei, pode ser feito por outro valor que possa ser expresso em moeda.

O tributo é compulsório, ou seja, há obrigatoriedade de todos que praticam o fato gerador.

Tributo não é uma penalidade como na sanção pelo descumprimento da lei. A incidência de tributos só ocorre sobre a prática de atos lícitos.

O tributo só pode ser exigido por lei (princípio da legalidade, art. 150, I, da CF). Se não houver a previsão em lei, descrevendo o fato gerador, quem é o contribuinte, a base de cálculo, a alíquota, não poderá ser exigido o tributo.

Pode-se dizer que o tributo é um instrumento de transferência de recursos dos particulares para o Estado.

Para Martins (2013), compreende o tributo a prestação de dar, de pagar. Não se trata de obrigação de fazer o não fazer. Tributo é o objeto da relação tributaria. O tributo tem por objetivo carrear para os cofres do Estado meios financeiros para as necessidades da coletividade.

Dispõe o CTN (1966):

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Não importa o nome que se dá ao tributo, se imposto, contribuição, etc., mas sim qual é o seu fato gerador.

2.1.6.2. Classificação dos tributos

Quanto à competência, os tributos podem ser: federais, estaduais, distritais e municipais.

Quanto à vinculação à atividade do Estado, os tributos podem ser divididos em vinculados e não vinculados. Para Martins (2013, p.81), são vinculados quando existe vínculo com o tributo pago e o serviço, como é o caso das taxas, contribuições de melhoria,

contribuições sociais e empréstimos compulsórios. Não são vinculados os impostos, pois sua arrecadação não tem destinação específica, é devido independente que qualquer atividade estatal relacionada ao contribuinte.

Quanto à função, os tributos podem ser classificados em fiscais, extrafiscais e parafiscais.

De acordo com Martins (2013), no tributo fiscal o Estado arrecada valores para o bem geral da coletividade, como no imposto. Tributos extrafiscais são tributos que têm por objetivo a interferência no domínio econômico, mas também para restringir certas condutas das pessoas, como de atividades nocivas, exemplo, o tributo contra o cigarro.

Já os tributos parafiscais, Martins define como tributos vinculados a satisfação de certas situações que não são características do Estado, como as contribuições sociais.

Os tributos, ainda, podem ser divididos entre diretos e indiretos. Os tributos diretos incidem sobre a renda e o patrimônio das pessoas físicas ou jurídicas, como o imposto de renda. Já os indiretos são representados pelos impostos sobre consumo. Basicamente, são impostos que incidem sobre a produção, venda, circulação ou consumo de bens e serviços, como o ICMS.

2.1.6.3. Elementos fundamentais dos tributos

2.1.6.3.1. Fato gerador

Denomina-se fato gerador a realização da situação descrita em lei.

Martins (2013) destaca que, muitas vezes utiliza-se a expressão hipótese de incidência como um sinônimo de fato gerador, no entanto, para o autor, a hipótese de incidência é a situação abstrata, hipotética descrita na lei para a incidência do tributo. É uma simples previsão legal. Já o fato gerador é a situação de fato, a concretização da hipótese de incidência.

O CTN (1966) define nos arts. 114 e 115 que:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Além de determinar a hipótese de incidência, a lei também deve descrever em que momento se dá a sua ocorrência.

2.1.6.3.2. Contribuinte ou responsável

Dispõe o art. 121 do CTN (1966):

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Portanto, contribuinte é aquele que possui relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, como é o caso do comerciante que é o contribuinte do ICMS. Já o responsável, é aquele a quem, não sendo o contribuinte, a lei estabelece a obrigação de pagar o tributo. Como é o caso do transportador de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais legalmente exigíveis, que se devido o imposto, passa este a ser o responsável pelo seu recolhimento.

2.1.6.3.3. Base de Cálculo

Uma vez ocorrido o fato gerador, a apuração do valor depende de dois outros conceitos, que também devem estar estabelecidos na legislação relativa ao tributo: Base de cálculo e alíquota.

De acordo com, Alencar, Pereira e Rezende, a base de cálculo é o valor sobre o qual é aplicada a alíquota para a apuração do montante a pagar.

Para os impostos a base de cálculo deverá ser definida em lei complementar (art. 146 da CF). Sua alteração está sujeita aos princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade.

2.1.6.3.4. Alíquota

A alíquota é o valor ou percentual que aplicado sobre a base de cálculo, determinará o montante de tributo a pagar.

Fabretti (2014) destaca que, as alíquotas podem ser fixas, *ad valorem* (proporcionais) ou específicas. Sendo fixas, aquelas determinadas em lei por um valor fixo, em moeda ou por unidades de moeda fiscal. *Ad valorem* ou proporcionais, quando a lei estabelece um percentual que, aplicado sobre a base de cálculo, que é o valor da operação, determina o valor do montante do tributo devido, como é o caso do percentual de 15% sobre o lucro real, presumido ou arbitrado. E ainda, as alíquotas específicas, determinado valor em moeda nacional sobre uma unidade de medida, como, por exemplo, R\$ 540,00 por metro cúbico (m³).

As alíquotas podem ser ainda, progressivas, desde que estabelecidas por lei, aonde a alíquota vai sendo elevada, de acordo com a faixa de valores, ou seja, na proporção ao aumento da base de cálculo. É o caso do imposto de renda pago pelas pessoas físicas.

2.1.6.4. Espécie de tributos

Indica o artigo 5º do CTN que são espécies de tributos os impostos, taxas e as contribuições de melhorias.

Em uma análise sistemática a Constituição Federal em seus artigos 145, 148 e 149, demonstra que as espécies de tributos são cinco:

- a) Impostos;
- b) Taxas;
- c) Contribuição de melhoria;

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. (BRASIL, 1966)

- d) Empréstimos compulsórios;

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". (BRASIL, 1966)

e) Contribuições sociais.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (BRASIL, 1966)

2.1.6.4.1. Imposto

É aquele que, uma vez instituído por lei, é devido, independente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Não é facultativo, como o próprio nome diz é imposto, independe da vontade da pessoa de pagar.

Dispõe o art. 16 do CTN (1966) que “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

O imposto é de competência privativa, exclusivamente da União, Estados, Municípios ou do Distrito Federal. (arts. 153 a 155 da CF).

Segundo a classificação doutrinária, os impostos podem ser diretos ou indiretos. Impostos diretos, quando incidem diretamente sobre a renda da pessoa física ou jurídica, como é o caso do Imposto de Renda. Impostos Indiretos: quando incidem sobre a produção, venda, circulação ou consumo de bens e serviços, como é o caso do ICMS, IPI.

Quanto à natureza econômica de seu fato gerador, podem ser classificados: a) sobre o comércio exterior (imposto de importação ou exportação); b) sobre o patrimônio (IPTU, IPVA) e a renda; c) sobre a produção e circulação (ICMS, ISS); d) impostos especiais.

2.1.6.4.2. Taxa

Taxa é uma espécie de tributo que tem por fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial de serviço público, específico e divisível, prestado ou colocado à disposição do contribuinte (art.77 do CTN).

Determina o inciso II, do artigo 145 da Constituição Federal, que as taxas podem ser instituídas “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”.

São exemplos de taxas cobradas pela prestação de serviços pelo Estado: Taxa de Coleta de Lixo, conservação e limpeza pública, emissão de documentos, água e esgoto. Exemplos de taxas cobradas pelo exercício do poder de polícia pelo Estado: taxa de fiscalização de estabelecimentos, fiscalização de Vigilância Sanitária, fiscalização de anúncios.

2.1.6.4.3. Contribuição de melhoria

Martins (2013, p.101), a define como uma espécie tributária que visa recuperar o investimento feito pelo fisco na obra pública e, ainda, evitar que o contribuinte tenha um enriquecimento em decorrência da obra pública.

Tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas.

Na Constituição Federal de 1988, a matéria é disciplinada no art. 145, que permite a instituição da contribuição de melhoria em decorrência da realização de obras públicas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios. A matéria é disciplinada, também, pelo Código Tributário Nacional em seus artigos 81 e 82.

2.1.6.4.4. Empréstimo compulsório

Empréstimo compulsório (art. 148, inc. I e II da CF), são decretados privativamente pela União. E só podem ser instituídos para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de

calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, não podendo ser cobrada no exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou.

Nos casos em que o empréstimo compulsório for instituído para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, não precisará atender o princípio da anterioridade.

Exige o art. 148 da constituição que a instituição de empréstimo compulsório só pode ser feita por Lei Complementar.

A Lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate (parágrafo único do art. 15 do CTN).

2.1.6.4.5. Contribuição social

Contribuição Social é o tributo destinado a custear atividades específicas, que não são inerentes à função do Estado. Podem ser de intervenção no domínio econômico, de interesses de categorias profissionais ou econômicas e para o custeio da seguridade social (art. 149 da CF).

O art. 149 dá competência exclusiva à União para instituir os três tipos de contribuição e sua instituição deve observar as disposições dos arts. 146, III, e 150, I e III da Constituição.

Portanto, só podem ser instituídas por lei complementar (art. 146, III), em observância as normas gerais aplicáveis aos tributos e princípios da legalidade tributária e da irretroatividade e anterioridade tributária (art.150, I e III).

2.1.6.4.5.1. Contribuições de Intervenção no domínio econômico

São contribuições regulatórias, têm natureza extrafiscal, pois são utilizadas como instrumento de política econômica para enfrentar determinadas situações que exijam intervenção da União na economia do país, nos limites permitidos pelo art. 174 da Constituição.

Harada e Musumeci Filho mencionam que na prática, essas contribuições, de nítida natureza ordinatória, têm sofrido desvio de finalidade, prestando-se como instrumento para

suprir deficiências de caixa. Citam como contribuições interventivas: Adicional do Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), Adicional de Tarifa Portuária (ATP), Contribuição ao Instituto do Açúcar e do Alcool (IAA), Contribuição ao Instituto Brasileiro do Café (IBC), Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre a Importação e a Comercialização de Petróleo e seus Derivados (CIDE).

Martins (2013) menciona que, esta contribuição deveria ser instituída de forma temporária, justamente para corrigir a distorção existente em certo momento, caso contrário tem natureza de mero instrumento de arrecadação. O autor menciona como exemplos desta contribuição, o FGTS e o salário-educação.

O salário-educação, pois conforme dispõe o §5º da Constituição, a educação básica pública terá como fonte adicional de custeio a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas, na forma da lei. E o FGTS, embora tenha característica de interesse de categoria profissional, ele também tem natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico para efeito de arrecadar recursos para o Sistema Financeiro de Habitação, regulado pela Lei nº 8.036/90.

2.1.6.4.5.2. Contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas

São contribuições destinadas a custear a organização e funcionamento de entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais.

O art. 149 da Constituição estabelece que, tanto podem ser contribuições apenas de interesse de categoria profissional, como ao mesmo tempo de categorias profissionais e econômicas. Exemplos: OAB, CRC, CREA, CRM etc.

O inciso IV, do art. 8º da Constituição, faz referência à contribuição instituída em assembleia geral sindical para o custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva. Esta é a contribuição sindical, descritas nos arts. 578 a 610 da CLT. Na contribuição sindical, tanto há interesse da categoria econômica (dos empregadores), como da profissional (dos trabalhadores).

2.1.6.4.5.3. Contribuição para o custeio da seguridade social

A contribuição para o custeio do sistema da seguridade social é prevista no art. 195 da Constituição. Entende-se por seguridade social o conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social (art. 194, da CF).

Estabelece o art. 195 da Constituição (1988) que as contribuições destinadas ao custeio da seguridade social são:

- 1 - Dos empregadores, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
 - a) A folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
 - b) A receita ou o faturamento;
 - c) O lucro.

Quando a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados tem seu fundamento no art. 22, I, da Lei nº 8.212/91. A contribuição da empresa sobre a folha de salários é de 20% sobre a remuneração, além da contribuição para o custeio das prestações de acidente do trabalho, que também tem por base a remuneração.

Sobre o faturamento incide a Cofins (Lei Complementar nº 70/1991). O PIS incide sobre o faturamento da empresa (Lei Complementar nº 7/70) e serve para custear as prestações de seguro-desemprego e abono (art. 239 da Constituição).

A contribuição social sobre o Lucro é prevista na Lei nº 7.689/1988. Seu fato gerador é o lucro das pessoas jurídicas, tendo como base de cálculo o valor do resultado do exercício, antes da provisão do imposto sobre a renda.

2.1.7. Normas Antielisão

Com a concorrência acirrada entre as empresas, diante de uma economia com baixo crescimento, o controle de custos é fundamental para as empresas conquistarem um lugar privilegiado no mercado. Desta forma, aquelas que têm domínio sobre legislação tributária brasileira e conhecem maneiras lícitas para reduzir carga de impostos, acabam obtendo vantagem frente às demais.

Diante das inúmeras e constantes alterações na legislação tributária, as empresas estão expostas a insegurança jurídica. Estas inúmeras alterações acabam produzindo diversas alternativas na legislação e abrindo diversas lacunas. Se a empresa não for bem assessorada na parte jurídica, não conseguirá cumprir as inúmeras exigências da legislação tributária. O que poderá redundar em evasão fiscal, que pressupõe dolo do contribuinte ou responsável tributário.

No Brasil, temos a tentativa de implantar uma norma geral antielisiva através da Lei Complementar 104/2001, que introduziu o parágrafo único ao artigo 116 do CTN (1966):

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

2.1.7.1. Elisão e evasão fiscal

Entende-se por elisão fiscal a economia tributária obtida através da adoção de uma alternativa legal menos onerosa, seja por inexigibilidade do tributo, sua redução ou diferimento da obrigação de pagá-lo, ou algum outro benefício fiscal concedido.

O que não é proibido em lei em princípio é permitido, conforme dispõe o princípio da legalidade (Inciso II, art. 5º da CF) “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Uma forma de utilização de elisão fiscal é no planejamento tributário que tem na elisão fiscal uma de suas técnicas operativas.

Para Fabretti (2009) o planejamento tributário preventivo (antes da ocorrência do fato gerador do tributo) produz elisão fiscal, ou seja, a redução da carga tributária dentro da legalidade.

Carlin (2009) define elisão fiscal como, uma execução de procedimentos, antes do fato gerador, legítimos, éticos, para tentar reduzir, eliminar ou postergar a tipificação da obrigação tributária, caracterizando, assim, a legitimidade do planejamento tributário.

É importante destacar, que, ambos os autores, mencionam que a execução ou o procedimento para produzir elisão fiscal, deve ocorrer antes do fato gerador. Caso contrário, poderá redundar em evasão fiscal, que é a redução da carga tributária em descumprimento a lei, podendo ser classificada como sonegação fiscal, fraude, conluio ou simulação.

Fabretti (2009, p. 135), define evasão fiscal como uma prática contrária a lei. Geralmente cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objetivando reduzi-la ou ocultá-la.

De forma a complementar a definição, para Carlin (2009), consiste em na ação, espontânea, dolosa ou intencional do contribuinte através de meio ilícitos de se evitar, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo.

A evasão fiscal está prevista na lei 8.137/90, Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo.

Fabretti (2009), com base na referida lei, destaca as seguintes:

- a) Omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- b) Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- c) Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- d) Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- e) Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
- f) Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

2.2. FUNDAMENTOS DA AUDITORIA TRIBUTÁRIA

2.2.1. Conceitos Básicos de Auditoria

A palavra “auditoria” tem origem do latim *audire* (ouvir).

CARLIN (2009, p.26), define a auditoria tributária como uma revisão dos procedimentos em geral, que visam avaliar os possíveis riscos e formas de monitoramento, bem como oportunidades de melhorias de controles que sustentam cálculos e processos tributários.

Com relação à auditoria fiscal Santos, Schmidt e Gomes (2007) a definem como a revisão dos procedimentos fiscais adotados pela empresa, mediante o exame de documento, livros e registros, declarações, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão dos valores dos tributos e o registro nas demonstrações contábeis.

Sob a ótica empresarial, auditoria Fiscal ou de Tributos consiste, então, em demonstrar Passivos Fiscais adequados e provisionados de forma lícita e menos onerosa às empresas, auxiliando-as a alcançar seus objetivos adotando procedimentos mais eficazes aos processos de gerenciamento de riscos, avaliando os riscos de interpretação da legislação, sua aplicabilidade e planejamentos para a empresa.

2.2.2.A Relevância da Auditoria de Tributos na Gestão Empresarial

A área de tributos vem obtendo, atualmente, uma significativa relevância no mundo dos negócios e exigindo da alta gerência das empresas uma eficaz gestão das obrigações tributárias, visto que, esta, é considerada por muitos gestores, como um dos maiores, senão o maior passivo dentro de uma organização.

A Auditoria Tributária objetiva a economia de tributos, verificando acúmulos de contingências fiscais e tributárias e possíveis oportunidades, envolvendo impostos nos três âmbitos: Federal (Pis, Cofins, IR, CSSL, IPI, II, IOF, ITR), Estadual (ICMS, IPVA) e Municipal (ISS, IPTU).

De acordo com Borges (2008, p. 1), a auditoria de tributos apresenta-se 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 resultantes dos negócios realizados.

Seja de caráter corretivo ou preventivo a auditoria tributária contribui para o crescimento de uma organização, para que este seja contínuo e sustentável, deixando de ser vista como um custo ou apenas uma obrigação, passando a assumir o papel de um importante instrumento de apoio à alta administração, aos investidores e ao governo.

2.2.3.As Principais Atribuições da Auditoria de Tributos

Para Borges (2008), para obter um alto grau de excelência nos resultados de seus trabalhos, os profissionais que integram o segmento responsável pela auditoria de tributos devem proceder sistematicamente as seguintes atribuições:

- a) Analisar os procedimentos tributários adotados pelos estabelecimentos industriais, comerciais e prestadores de serviços, com o objetivo de avaliar se atendem às determinações estatuídas na legislação dos impostos, taxas e contribuições atinentes;
- b) Evidenciar se os procedimentos tributários utilizados nos vários estabelecimentos são realmente formalizados na respectiva documentação e escrita fiscal;
- c) Avaliar se os procedimentos tributários em uso nos diversos estabelecimentos consistem na alternativa legal que possibilita o menor ônus fiscal possível;
- d) Verificar se a economia de impostos obtida pelos vários estabelecimentos decorreu de ações ou omissões anteriores à concretização das respectivas hipóteses legais de incidências tributaria;
- e) Examinar se a economia de impostos obtida pelos diversos estabelecimentos resultou de ações ou omissões legítimas;
- f) Analisar se anulação, a redução e o aditamento do ônus tributário, obtido nos vários estabelecimentos, decorrem de transações ou negócios realizados mediante o emprego de formas de direito privado normais típicas e adequadas; e por fim,
- g) Investigar se a anulação, a redução e o aditamento do ônus fiscal, obtido nos diversos estabelecimentos, resultaram efetivamente das ações ou condutas que estão formalizadas nos correspondentes documentos e registros fiscais.

2.2.4. Técnicas Metodológicas Adotadas na Auditoria de Tributos

As técnicas metodológicas representam os instrumentos de trabalho necessários ao processo de implementação e desenvolvimento dos programas de revisões dos procedimentos tributários.

De acordo com Borges (2008, p. 5), as técnicas metodológicas mais utilizadas no trabalho são:

- a) Levantamento de dados necessários à elaboração do programa de uma auditoria de tributos;
- b) Programa de auditoria de tributos;
- c) Questionário de auditoria de tributos;
- d) Mapas de evidências documental e escritural;
- e) Revisão técnica do serviço;
- f) Emissão do relatório em forma de rascunho para discussão;
- g) Discussão técnica sobre o conteúdo do relatório;
- h) Emissão do relatório em forma final.

2.2.4.1. Levantamento de dados necessários à elaboração do programa de uma auditoria de tributos

Segundo Borges (2008), o trabalho de auditoria de tributos tem início com o levantamento de dados da organização, necessários para o planejamento e revisão dos procedimentos tributários a serem adotados.

Ainda, conforme Borges (2008), este levantamento de dados na organização deve variar em face de sua natureza e extensão das atividades realizadas pela mesma, sejam elas industriais, mercantis, ou ainda, prestadoras de serviços. Afirma também, que não há uma forma de levantamento padrão para obter tais dados, mas que, independente da dimensão operacional da organização, o levantamento deverá obter dados e informações sobre os seguintes aspectos:

- a) Estrutura e atividades econômicas da empresa;
- b) Qualificação fiscal de seus estabelecimentos, em face do IPI, ICMS e ISS;
- c) Operações industriais, transações mercantis e prestações de serviços realizadas;
- d) Favores e benefícios fiscais utilizados pela empresa;
- e) Transações comerciais de natureza complexa promovidas pela empresa.

Este levantamento de dados pode ser feito mediante a entrevistas com os profissionais responsáveis envolvidos na área fiscal da organização, ou ainda, através de pesquisas nos livros de apuração dos impostos, seja pelo SPED Fiscal, EFD Contribuições, documentos fiscais, entre outros.

Ao examinar os dados levantados, o primeiro problema do auditor é a determinação exata do que estes dados representam. Tendo decidido, o que representam, deverá decidir, então, quais as técnicas a serem adotadas e os procedimentos a serem seguidos para analisar a fidelidade destas informações, através de um programa de auditoria.

2.2.4.2. Programa de auditoria de tributos

O Programa de auditoria é uma das etapas do planejamento, que consiste em obter um delineamento da ordem a ser seguida no desempenho das tarefas abrangidas no serviço de auditoria, como um cronograma a ser seguido. Com base na análise das informações obtidas, como, por exemplo, a área de atuação da organização, nesta etapa o auditor deverá de forma

objetiva definir o objetivo desejado, o caminho que se propõe a seguir no desenvolvimento dos trabalhos, bem como, uma estimativa de tempo necessário.

2.2.4.3. Questionário de auditoria de tributos

Trata-se de uma técnica utilizada no programa de auditoria. Para Borges, indiscutivelmente, é o mais eficaz instrumento de trabalho no processo de análise e avaliação de procedimentos fiscais.

O questionário de auditoria de tributos deve ser elaborado em observância as exigências previstas na legislação tributária vigente, ou seja, somente deverá conter quesitos, referentes a procedimentos fiscais, claramente definidos na legislação ou ainda em manifestações jurisprudenciais administrativas.

2.2.4.4. Mapas de evidencias documental e escritural

Através desta técnica os auditores devem formalizar a realização das tarefas delineadas no programa de auditoria de tributos. Nestes mapas, deverão constar os dados e informações sobre os documentos fiscais recebidos e emitidos, bem como, os respectivos lançamentos fiscais, que comprovam a adequação ou inadequação dos procedimentos fiscais utilizados pela empresa.

2.2.4.5. Revisão técnica do serviço

A revisão técnica do serviço deve ser efetuada nos papéis de trabalho pelo auditor responsável, após o término das tarefas delineadas no programa de auditoria, com o objetivo de revisar o resultado da análise e avaliação dos procedimentos fiscais.

2.2.4.6. Emissão do relatório em forma de rascunho para discussão

A emissão do relatório trata-se da formalização do resultado da auditoria de tributos por meio de relatório em forma de rascunho para discussão, que deverá ser encaminhado ao Diretor, ao gerente de Tributos e ao Chefe do Setor Fiscal.

Quanto ao relatório existem certos critérios a serem seguidos, quanto ao estilo redacional e à própria estrutura do texto. O relatório já é por si só, bastante complexo e a escolha de um tipo ou nomenclatura correta de nada vale se o conteúdo não estiver à altura das necessidades da organização, desta forma, o Auditor deve estabelecer um sistema de emissão de relatórios que seja adequado ao momento ou situação, em que os fatos estejam ocorrendo ou forem apurados.

2.2.4.7. Discussão técnica sobre o conteúdo do relatório

Decorrido o prazo, pré-estabelecido, para a análise do relatório emitido para discussão aos gestores da organização, faz-se necessário realizar uma reunião para discutir os respectivos comentários, observações e recomendações.

2.2.4.8. Emissão do relatório em forma final

Após a supracitada reunião, o auditor responsável deve coordenar a emissão do relatório final, que deverá ser emitido em perfeita consonância com o resultado da discussão.

3. MÉTODO

Este trabalho utiliza um modelo de aplicação baseado em dados de uma empresa real. A fundamentação teórica foi elaborada através pesquisa bibliográfica, subsidiadas em livros de auditoria e tributos e sites de órgãos contábeis já publicados sobre auditoria e tributos.

3.1. CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

3.1.1. Quanto aos Objetivos

Quanto aos objetivos de pesquisa, por sua característica e amplitude, este trabalho consiste em estudo exploratório, pois visa identificar e mensurar os impactos tributários incorridos nos patrimônios das organizações que utilizam ou não da auditoria tributária para avaliar os critérios fiscais adotados. Um estudo é exploratório quando se investigam fenômenos que ainda necessitam ser mais bem identificados e explorados para que se possa compreendê-los e interpretá-los mais adequadamente (THEODORSON; THEODORSON, 1970).

3.1.2. Quanto aos Procedimentos

O objetivo da presente pesquisa enseja métodos aos quais a classificação mais adequada é o estudo de caso avaliativo. Trata-se de método adequado ao estudo de processos sociais à medida em que eles se desenrolam nas organizações. Permite a análise processual e contextual do caso no momento que se manifesta na organização. O estudo de caso avaliativo pressupõe sugestões e proposições do pesquisador ao final da pesquisa (GODOY, 2006; RICHARDSON, 1999; YIN, 2004).

3.1.3. Quanto à Abordagem do Problema

A abordagem ao problema de pesquisa proposto se dá comumente por meio da aplicação de abordagem qualitativa, por dar relevância a aspectos peculiares e abordar em profundidade esses aspectos das empresas estudadas. De acordo com Richardson (1999), a abordagem qualitativa, além de ser uma opção do pesquisador, justifica-se, sobretudo, por apresentar formas adequadas para se entender a natureza de um fenômeno social. Ressalta-se também que o termo ‘qualitativo’ implica uma “partilha densa com pessoas, fatos e locais que constituem objetos de pesquisa, para extrair desse convívio os significados visíveis e latentes que somente são perceptíveis a uma atenção sensível” (CHIZZOTTI, 2006, p. 28).

3.2. COLETA DE DADOS

A coleta de dados efetuada neste trabalho foi predominantemente de forma bibliográfica e documental. Bibliográfica, pois em se tratando de análise tributária, faz-se necessário efetuar pesquisas subsidiadas em livros que tratam sobre os tributos e legislação tributária, bem como pesquisas e análises em sites de órgãos oficiais, quanto à legislação tributária vigente, bem como soluções e interpretações acerca dos tributos. E documental, com a obtenção de dados brutos, através de relatórios emitidos pelos sistemas das empresas, a serem analisados e trabalhados.

3.3. ANÁLISE DE DADOS

Todos os documentos que envolveram os dados tributários dos produtos foram analisados e interpretados, tendo como suporte a literatura pesquisada acerca do tema do trabalho desenvolvido.

A análise ocorreu nos tributos como, PIS, Cofins, ICMS e IPI, incidentes sobre os produtos acabados, matérias-primas, material secundário, entres outros que se fizeram necessários, de forma criteriosa, a fim de avaliara correta aplicação da legislação fiscal e o cumprimento das obrigações de natureza tributária. Possibilitando as empresas a tomarem decisões com mais segurança e confiabilidade, colaborando com o crescimento das mesmas.

4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

4.1. HISTÓRICO DA EMPRESA

A Análise foi efetuada em duas empresas situadas na Região do Vale do Itajaí. A primeira trata-se de uma empresa familiar que atua no ramo varejista há aproximadamente 15 anos, cujos dados não serão divulgados a pedido da empresa, possui como objeto principal o comércio de acessórios e componentes para móveis, tais como: trilhos, dobradiças, rodízios, suportes, fechos, fechaduras, entre outros. A empresa é optante pelo simples nacional e a contabilidade da empresa é feita externamente.

A outra empresa analisada trata-se de um fabricante de móveis de banheiro e cozinha, Móveis São João Ltda. Fundada em 13 de novembro de 1980, a empresa iniciou seu trabalho em um pavilhão de 150m², localizado na Estrada Blumenau, nº 803, no bairro Bremer. Hoje a empresa já conta com mais de 100 funcionários no seu quadro de trabalho, distribuídos nas duas sedes da empresa, situadas nos municípios de Rio do Sul e Taió. A empresa é optante pelo Lucro Real. Embora a empresa possua um contador interno a contabilidade é feita externamente.

4.2. ANÁLISE DOS DADOS

A análise dos dados apresentados pela empresa do ramo varejista se deu através de um relatório disponibilizado pela mesma contendo os dados cadastrais dos seus produtos revendidos, tais como descrição, NCM, classificação do produto em material de uso e consumo e para revenda e, ainda, a tributação aplicada. Diante do grande volume de itens, foi analisada apenas a incidência da Substituição Tributária do ICMS sobre os itens, conforme solicitado pela empresa.

A empresa apresentou grande dificuldade na interpretação e aplicação do Anexo 3, arts. 227 a 228 do Regulamento do ICMS de Santa Catarina (2001), que trata da incidência da substituição tributária do ICMS sobre os materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno relacionadas no Anexo 1, Seção XLIX.

Art. 227. Nas operações internas e interestaduais destinadas a este Estado com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno relacionadas no Anexo 1, Seção XLIX, ficam responsáveis pelo recolhimento do imposto relativo às operações subseqüentes ou de entrada no estabelecimento destinatário para o ativo permanente ou para uso ou consumo:

I - o estabelecimento industrial fabricante ou importador;

II - qualquer outro estabelecimento, sito em outra unidade da Federação, nas operações com destinatários localizados neste Estado.

Art. 228. O regime de que trata esta Seção não se aplica:

I - às transferências promovidas pelo industrial para outro estabelecimento da mesma empresa, exceto varejista;

II - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem;

III - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição que seja fabricante da mesma mercadoria (Protocolo ICMS 181/10).

IV - às operações alcançadas pelo diferimento previsto no inciso IX do art. 8º deste Anexo, com madeira serrada ou fendida longitudinalmente, cortada em folhas ou desenrolada, mesmo aplainada, polida ou unida pelas extremidades, de espessura superior a 6 mm, classificada em código derivado da posição 44.07 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

§ 1º Na hipótese deste artigo, a sujeição passiva por substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário, devendo tal circunstância ser indicada no campo Informações Complementares do respectivo documento fiscal.

§ 2º Na hipótese de saída interestadual em transferência com destino a estabelecimento distribuidor, atacadista ou depósito, o disposto no inciso I do caput somente se aplica se o estabelecimento destinatário operar exclusivamente com mercadorias recebidas em transferência do remetente.

§ 3º O disposto no art. 12 não se aplica às operações com as mercadorias de que trata esta Seção.”

Muitos itens revendidos pela empresa se enquadram neste artigo, porém, como grande parte do seu faturamento refere-se a vendas a fabricantes de móveis é necessário se atentar a duas situações. A primeira é quanto à finalidade do item. Analisando a descrição contida no item da Seção XLIX, do Anexo 1, denota-se que a expressão "para construções", desta forma, é necessário analisar a finalidade para o qual foi produzido o produto. Pois a norma delimitou as mercadorias cuja finalidade preponderante seja a utilização "para construções", independentemente da destinação final que o consumidor final venha a dar-lhe posteriormente.

Em Soluções de Consultas do Estado de Santa Catarina, como a COPAT de nº 135 e 143 de 2014 a Comissão de Análise do Estado tem ressaltado que a finalidade do produto é conhecida antecipadamente pelas suas características, que lhe conferem um indicativo da utilidade usual, enquanto a destinação, como ato posterior e vinculado à vontade do consumidor final, pode ser diversa daquela comumente atribuída ao produto.

As mesmas Soluções de Consultas ressaltam que, se apesar de produzidas com a finalidade de uso em construções, as mercadorias forem destinadas para aplicação em móveis, cabe à retenção ou recolhimento do ICMS devido pelo regime de substituição tributária, em razão de que a destinação diversa para a qual foi produzida não altera sua qualificação.

Até aqui, entende-se que a empresa objeto de estudo, antecipadamente deve analisar com qual finalidade o item foi produzido, seja pelas próprias características do produto, ou até mesmo, pela forma como a indústria o enquadra na NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) pois em muitos casos a própria classificação da mercadoria na NCM já indica para qual finalidade a mesma foi produzida, como é o caso dos itens enquadrados na NCM 8302.42.00.

No Capítulo 83 da Seção XV – Metais Comuns e Suas Obras do da Tabela de Incidência de Produtos Industrializados – TIPI, há uma distinção quanto à finalidade das “guarnições”, como os puxadores para móveis, corrediça para móveis, entre outros.

Conforme pode-se verificar abaixo, a análise do quadro torna fácil a verificação da sujeição destas mercadorias, classificadas no código NCM/SH 8302.42.00, ao regime de substituição tributária. Isto porque a expressão "para construções", constante na norma correspondente ao item 77, da Seção XLIX, do Anexo 1, evidencia que apenas as "outras guarnições, ferragens e artigos semelhantes", classificadas no código NCM/SH 8302.41.00, estão sujeitas ao regime de substituição tributária, restando afastada a sujeição daquelas mercadorias classificadas no código NCM 8302.42.00.

Tabela 1: Classificação Fiscal –Seção XV, Capítulo 83 da TIPI.

Seção XV - METAIS COMUNS E SUAS OBRAS	
Capítulo 83 - Obras diversas de metais comuns.	
83.02	Guarnições, ferragens e artigos semelhantes, de metais comuns, para móveis, portas, escadas, janelas, persianas, carroçarias, artigos de seleiro, malas, cofres, caixas de segurança e outras obras semelhantes; pateras, porta-chapéus, cabides e artigos semelhantes, de metais comuns; rodízios com armação de metais comuns; fechos automáticos para portas, de metais comuns.
8302.10.00	-Dobradiças de qualquer tipo (incluindo os gonzos e as charneiras) (Alíquota alterada pelo Decreto nº 7.879/2012, vigente a partir de 1º.01.2013)
8302.20.00	-Rodízios
8302.30.00	-Outras guarnições, ferragens e artigos semelhantes, para veículos automóveis
8302.4	-Outras guarnições, ferragens e artigos semelhantes:
8302.41.00	--Para construções (Alíquota alterada pelo Decreto nº 7.879/2012, vigente a partir de 1º.01.2013)
8302.42.00	--Outros, para móveis
8302.49.00	--Outros
8302.50.00	-Pateras, porta-chapéus, cabides e artigos semelhantes
8302.60.00	-Fechos automáticos para portas

Fonte: Receita Federal do Brasil - TIPI

A segunda situação a ser analisada é quanto a sua aplicação. Conforme o entendimento exposto através da Resolução de Consulta COPAT de nr. 135/2014, nas situações em que ocorre a comercialização das mercadorias objeto da presente análise, para indústrias de móveis, que as utilizam como matéria-prima no processo de industrialização, há disposição expressa retirando-as do campo de abrangência do regime da substituição tributária, conforme disposto no inciso II, do artigo 228, do Anexo 3, do RICMS/SC (2001):

Art. 228. O regime de que trata esta Seção não se aplica:

II - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Portanto, considerando as informações apresentadas, denota-se que se o item adquirido possui a finalidade preponderante a utilização "para construções", independente da destinação a qual o item venha a ser aplicado haverá a incidência da Substituição Tributária.

Cabe enfatizar que nas situações em que ocorre a comercialização das mercadorias objeto do presente estudo, para indústrias de móveis, que as utilizam como matéria-prima no processo de industrialização, com base no inciso II, do artigo 228, do Anexo 3, do RICMS/SC, não se aplica a Substituição Tributária. Se houver a retenção da substituição tributária na operação anterior pela indústria, deverá ser observado o art. 29 do Anexo 3 do RICMS, cujo este, traz informações que deverão constar na Nota Fiscal para que o adquirente possa efetuar o crédito do imposto retido por substituição tributária na operação anterior.

Dispõe o RICMS/SC (2001):

Art. 29. O contribuinte substituído, nas operações que realizar, emitirá documento fiscal sem destaque do imposto, contendo, além dos demais requisitos, a declaração "Imposto Retido por Substituição Tributária - RICMS-SC/01 - Anexo 3".

§ 1º Quando for utilizada Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, deverá ser indicada a base de cálculo da substituição tributária e o valor do imposto retido, salvo nas saídas destinadas a não contribuinte.

§ 2º Na hipótese do art. 47, § 2º, fica facultado à concessionária a emissão da nota fiscal de entrega do veículo ao consumidor adquirente (Convênio ICMS 51/00).

§ 3º - REVOGADO.

A análise dos dados apresentados pela empresa fabricante de móveis de banheiro e cozinha, Móveis São João Ltda. Se deu de através da análise de um relatório disponibilizado pela mesma contendo os dados cadastrais dos seus produtos, tanto dos adquiridos como matéria-prima, embalagens, quanto dos materiais acabados, tais como descrição, NCM, classificação do produto em material de uso e consumo e para revenda e, ainda, a tributação aplicada e ainda, através da análise das Notas Fiscais, efetuadas em duas visitas a empresa. Nesta empresa a análise foi mais abrangente, envolvendo PIS, Cofins, ICMS, ICMS ST e IPI.

Embora a contabilidade seja feita externamente, o fato de ter um profissional especializado internamente facilitou muito na análise e esclarecimentos de dúvidas quanto às operações realizadas.

Com base no relatório apresentado dos dados cadastrais dos produtos, foi constatado que a apuração dos créditos e débitos fiscais relativos aos impostos PIS e Cofins, não são apurados item a item e sim pelos totais das entradas e saídas, o que para o caso em específico não há problemas, pois a mercadoria produzida é tributada por ambos os impostos, desta

forma as matérias-primas, material secundário e embalagens utilizadas no processo de produção geram crédito de ambos os impostos.

Quanto ao ICMS e ICMS ST, foi constatado que nas notas fiscais de compras das matérias-primas, material secundário e embalagens estão de acordo com disposto no inciso II, do artigo 228, do Anexo 3, do RICMS/SC. E quanto as saídas, pelo fato de as vendas acontecerem apenas nos Estados do Sul não foram encontradas divergências quanto a aplicação da tributação.

Já na análise do IPI foi constatado nas entradas algumas divergências quanto a NCM dos itens e conseqüentemente do percentual do IPI aplicado aos mesmos, resultando num crédito de imposto a menor. Foi sugerido a empresa que revisasse os cadastros destes itens a fim de atualizar a NCM bem como os percentuais de IPI.

Sabendo que estar bem atualizado é de suma importância nos dias de hoje, diante do dinamismo das alterações das informações, exigindo de cada profissional o acompanhamento quase que em tempo real das modificações, foi solicitado que a empresa efetuasse a assinatura de um Suporte Consultivo, como forma de facilitar o acompanhamento da legislação bem como ter uma ferramenta de pesquisa facilitada.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

5.1. CONCLUSÃO

A auditoria tributária trata-se de uma revisão dos procedimentos em geral, que visam avaliar os possíveis riscos e formas de monitoramento, bem como oportunidades de melhorias de controles que sustentam cálculos e processos tributários.

Pode-se dizer que o objetivo maior em uma auditoria tributária é o de gerar economia financeira à empresa tanto na erradicação de possibilidades de autuações fiscais bem como na melhor utilização dos recursos disponíveis, como por exemplo, a utilização de benefícios fiscais ou utilização de créditos a que tenha direito.

Diante da complexidade e dinamismo da legislação tributária no Brasil, em que, os entes públicos vêm buscando o aperfeiçoamento do sistema digital para um melhor planejamento e controle na fiscalização tributária, de forma geral, as empresas não estão

preparadas para atender as inúmeras obrigações geradas pelo fisco, quanto à qualidade e validade das informações a serem transmitidas a ele.

Conclui-se, através da pesquisa realizada neste trabalho, que a auditoria tributária é uma ferramenta que auxilia a administração da empresa, gerando maior segurança quanto ao cumprimento da legislação tributária para não incorrer em penalidades e que se faz extremamente necessária em muitas empresas, principalmente naquelas em que não possuam internamente um profissional capacitado na área tributária e rotinas fiscais.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Auditoria de Impostos e Contribuições**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 187 p.

BORGES, Humberto Bonavides. **Auditoria de Tributos IPI, ICMS e ISS**. 4. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2008. 423 p.

BRASIL. **Código Tributário Nacional, Constituição Federal, Legislação Tributária**. Organização de Eduardo Sabbag. 18.ed. rev., ampl. E atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Lei, de 05 de outubro de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 28 jun. 2014.

BRASIL. Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001. **Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de Santa Catarina**. Florianópolis, SC, Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2001/dec_01_2870.htm>. Acesso em: 08 nov. 2014.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 28 jun. 2014.

CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, Planejamento e Gestão Tributária**. Curitiba: Juruá, 2009. 132 p.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2009. 423 p.

CHIZZOTTI, A. **Pesquisa qualitativa em ciências humanas e sociais**. Petrópolis: Vozes, 2006.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 8. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2008. 320 p.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2009. 356p.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 14. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2014. 378p.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Minidicionário Aurélio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1988. 536 p.

GODOY, A. S. Estudo de caso qualitativo. In: SILVA, A. B.; GODOI, C. K.; MELLO, R. B. **Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais: paradigmas, estratégias e métodos**. São Paulo: Saraiva, 2006.

HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Atlas, 2012. 263 p.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2013. 360 p.

PARANÁ. Assessoria de Comunicação do IBPT. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação - IBPT (Org.). **Quantidade de Normas Editadas no Brasil: 25 anos da Constituição Federal de 1988**. 2013. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/1272/Quantidade-de-Normas-Editadas-no-Brasil>>. Acesso em: 19 jun. 2014.

THEODORSON, G. A.; THEODORSON, A. G. **A modern dictionary of sociology**. London: Methuen, 1970

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; GOMES, José Mario Matsumura. **Fundamentos de Auditoria Fiscal**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007. 303 p

ZANLUCA, Júlio César. **A importância da gestão tributária nas empresas**. Portal Tributário. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/gestaotributaria.htm>>. Acesso em: 21 de setembro de 2014.