



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA  
CAMPUS I – CAMPINA GRANDE  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**AUDITORIA FISCAL NOS TEMPOS DO SPED: A PERCEPÇÃO DOS AUDITORES  
FISCAIS DO FISCO ESTADUAL EM CAMPINA GRANDE - PB**

**CLÁUDIA FLORÊNCIO SILVA XAVIER**

**CAMPINA GRANDE – PB,  
2012**

**CLÁUDIA FLORÊNCIO SILVA XAVIER**

**AUDITORIA FISCAL NOS TEMPOS DO SPED: A PERCEPÇÃO DOS AUDITORES  
FISCAIS DO FISCO ESTADUAL EM CAMPINA GRANDE - PB**

Trabalho de Conclusão de Curso – TCC  
apresentado ao Departamento de Ciências  
Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba,  
como requisito parcial à obtenção do grau de  
Bacharel em Ciências Contábeis.

**Campina Grande – PB,  
2012.**

X3a       Xavier, Cláudia Florêncio Silva.  
            Auditoria Fiscal nos Tempos do SPED: A percepção dos  
            auditores fiscais do fisco Estadual em Campina Grande-PB /  
            Cláudia Florêncio Silva Xavier. – 2012.

5 f. Il. color

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências  
contábeis) – Universidade Estadual da Paraíba, Centro de  
Ciências Sociais e Aplicadas, 2012.

“Orientação: Prof<sup>º</sup>. Esp. Vânia Vilma Nunes Teixeira Xavier,  
Departamento de Contabilidade”.

1. Auditoria. 2. SPED. 3. Fiscalização. I. Título.

21. ed. CDD 657.45

---

**CLÁUDIA FLORÊNCIO SILVA XAVIER**

**AUDITORIA FISCAL NOS TEMPOS DO SPED: A PERCEPÇÃO DOS AUDITORES  
FISCAIS DO FISCO ESTADUAL EM CAMPINA GRANDE - PB**

Este Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) foi julgado adequado para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, sendo aprovado em sua forma final.



---

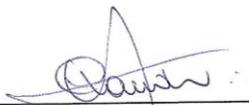
Professores Msc. José Eliniton Cruz de Menezes  
Coordenador do Trabalho de Conclusão de Curso

Professores que compuseram a banca:



---

Profª. Esp. Vânia Vilma Nunes Teixeira Xavier / UEPB  
Orientadora



---

Prof. Esp. Cláudio de Oliveira Leôncio Pinheiro / UEPB  
Membro



---

Prof. Ms. Sidney Soares de Toledo / UEPB  
Membro

**Campina Grande – PB, 20 de novembro de 2012.**

## AGRADECIMENTOS

*A Deus,*

*Pela força espiritual para a realização desse trabalho.*

*A minha família pela compreensão, paciência e auxílio nos momentos difíceis.*

*Aos meus amigos de curso Renata, Morganna, Thayse, Taciane e Bruno Pacelly que se tornaram amigos eternos, pela cumplicidade, ajuda e em especial, por todo carinho que termos uns pelos outros como uma grande família fraterna.*

*À professora Vânia Vilma Nunes Teixeira Xavier, pela versatilidade de orientar-me neste trabalho.*

*Pelo carinho, compreensão e pela grande ajuda do Professor Cláudio de Oliveira Leôncio Pinheiro e de Maercio Pereira Gerente dos Auditores em Campina Grande - PB.*

*A todos os professores que proporcionaram novos conhecimentos, ampliando o nosso leque de aprendizagem.*

*A todos aqueles que de qualquer forma incentivaram e contribuíram para a realização deste trabalho.*

*Meu sincero obrigado.*

*O Saber não está na ciência alheia que se absorve, mas, principalmente, nas ideias próprias, que se geram dos conhecimentos absorvidos, mediante a transmutação por que passam no espírito que os assimila.*

Rui Barbosa

## RESUMO

XAVIER, Cláudia Florêncio Silva. **Auditoria Fiscal nos Tempos do SPED: A Percepção dos Auditores Fiscais do Fisco Estadual de Campina Grande - PB.** 2012. 54 folhas. Trabalho de conclusão de curso – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, 2012.

A partir do momento em que a contabilidade foi sendo criada para mensurar e controlar o patrimônio e os resultados das trocas de mercadorias, o processo de auditoria foi sendo desenvolvido e cada vez mais fortemente associado à história da contabilidade. Neste novo cenário de mudanças tecnológicas encontra-se novos desafios e novas formas de relacionamento que afetam o comportamento humano e consequentemente todos os aspectos que envolvem o desenvolvimento de uma sociedade, inclusive a fiscalização. Juntamente com essas mudanças veio o SPED – Sistema Público de Escrituração Digital que vem para fortalecer os processos de fiscalização. Com isto, busca-se avaliar as perspectivas dos auditores em Campina Grande- PB sobre o avanço nos procedimentos de auditoria fiscal com a implementação do SPED. Para isto foi utilizado uma pesquisa exploratória, qualitativa, para a fonte de coleta de dados utilizou-se um questionário junto a 35 auditores da cidade de Campina Grande-PB, chegando a conclusão que houve vantagens, tanto para o governo como para as empresas com a utilização do SPED.

Palavras-chave: AUDITORIA. SPED. FISCALIZAÇÃO.

## ABSTRACT

From the time the accounts were being created to measure and control the equity and results of trade in goods, the audit process was being developed and increasingly strongly associated with the history of contabilidade. Neste new scenario of technological change is up new challenges and new forms of relationships that affect human behavior and consequently all aspects involving the development of a society, including supervision. Along with these changes came the SPED - Public Digital Bookkeeping System that comes to strengthen the monitoring procedures. With this, we seek to assess the prospects of auditors in Campina Grande-PB on progress in tax audit procedures with the implementation of SPED. For this we used an exploratory, qualitative, for the source of data collection used a questionnaire to 35 auditors from the city of Campina Grande-PB, reaching the conclusion that there were advantages, both for the government and for companies with the use of SPED.

Keywords: AUDITORS. SPED. SURVEILLANCE

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>Gráfico 1:-</b> Estão qualificados para utilizar a ferramenta do SPED	44
<b>Gráfico 2:-</b> Houve avanço nos processos de auditoria fiscal	44
<b>Gráfico 3 –</b> Houve evolução qualitativa	45
<b>Gráfico 4 –</b> Alterações nas rotinas de trabalho	46
<b>Gráfico 5 –</b> Sonegação Fiscal	46
<b>Gráfico 6 –</b> Uso do SPED	47
<b>Gráfico 7 –</b> A transmissão das informações	48
<b>Gráfico 8 –</b> Adaptação das empresas	48
<b>Gráfico 9 –</b> O SPED melhorou para quem	49

## LISTA DE QUADRO

<b>Quadro 1</b> – Evolução dos conceitos de auditoria	25
<b>Quadro 2</b> – Reflexos e vantagens na utilização dos serviços de auditoria	26
<b>Quadro 3</b> – Acontecimentos que marcaram a história da auditoria no mundo	28
<b>Quadro 4</b> – Acontecimentos que marcaram a história da auditoria no Brasil	29
<b>Quadro 5</b> - Competência privativa para criação de impostos	33
<b>Quadro 6</b> - Projeto SPED	41

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA – American Accounting Association

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants

Art. – Artigo

Arts. – Artigos

AUDIBRA – Instituto Dos Auditores Internos do Brasil

BACEN – Banco Central do Brasil

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

DF – Distrito Federal

EFD – Escrituração Fiscal Digital

ENAT - Encontro Nacional de Administradores Tributários

IASB – Internacional Accounting Standard Board

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços

IE – Imposto sobre a Exportação

IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas

II – Imposto sobre a Importação

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR – Imposto de Renda

ISS – Imposto sobre Serviços

ITA - Instituto Tecnológico da Aeronáutica

ITBI – Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos

ITCMD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

NF-e – Nota Fiscal eletrônica

PAC – Programa de Aceleração do Crescimento

PMATA - Projeto de Modernização da Administração Tributária e Aduaneira

SEC – Security and Exchange Commission

SPED – Sistema de Público de Escrituração Digital

SUSEP – Superintendência de Seguros Privados

T-Rex - titanossauro rex

UNICAMP - Universidade Estadual de Campina

,

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>13</b>
1.1 TEMA E PROBLEMA .....	14
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA.....	14
1.2.1 Objetivo geral .....	15
1.2.2 Objetivos Específicos .....	15
1.3. JUSTIFICATIVA DO ESTUDO .....	15
1.4. METODOLOGIA .....	16
1.4.1 Tipos de Pesquisa.....	16
1.4.2 Caracterizações do Ambiente de Pesquisa .....	17
1.4.3 Instrumentos de coletas de dados .....	17
1.4.4 Tratamento dos Dados.....	18
1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO .....	18
<b>2. REFERENCIAL TEORICA</b> .....	<b>20</b>
2.1 Abordagem Histórica da auditoria .....	20
2.2 Origem, Evolução e Acontecimentos da auditoria .....	22
2.2.3 Formas de Auditoria .....	26
<b>3. AUDITORIA FISCAL</b> .....	<b>30</b>
<b>4. SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL - SPED</b> .....	<b>35</b>
4.1 Eclosão do SPED.....	37
4.2 Uma visão dos Projetos .....	41
4.3 SPED Contábil .....	42
4.4 Escrituração Fiscal Digital – EFD (SPED Fiscal) .....	42
4.5 Nota Fiscal Eletrônica .....	43
<b>5. ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	<b>44</b>
<b>6. CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>50</b>
<b>7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS</b> .....	<b>51</b>
<b>8. APENDICE</b> .....	<b>52</b>

## 1. INTRODUÇÃO

Com o advento da tecnologia, cada vez mais se procura melhorar a organização e aperfeiçoar as informações.

Não foi diferente com a contabilidade segundo Sá (2009, p.24 e 25):

O nascimento da escrita contábil racionalizada iniciou-se com inscrições feitas em etiquetas de argila, distinguindo produtos agrícolas; assim se comprovou arqueologicamente, através de pesquisas realizadas em antiquíssimos templos da Suméria... No regime de escrita por via eletrônica os Planos de Contas já são inseridos nos computadores e podem ser acionados facilmente de acordo com os programas instalados.

Então avalia que a contabilidade iniciou-se com inscrições feitas de argila e hoje é um regime de escrita eletrônica, hoje o procedimento está todo integrado através do auxílio de computadores e softwares feito para essa finalidade, o governo aderindo às novas tecnologias instituiu no Brasil um Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, através do Decreto 6.022/2007 que advém como parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010) tem como finalidade agigantar as informações prestadas pelas empresas e instituições com o uso dos recursos da informática.

Então com o amplo campo que o SPED trás, ocorreu à harmonização administrativa das três esferas governamentais: Federal, Estadual e Municipal dilatando as informações contábeis deixando mais visíveis ao poder governamental.

Segundo Sá (2009, p. 28) este regime requer um controle interno bem mais apurado, pois com a troca de informações completas das partes envolvidas o fisco tem amplos meios de cortejo de informações, ampliando assim o controle.

De acordo com as expectativas do governo o SPED deve reduzir expressivamente a sonegação fiscal, e neste sentido o trabalho da auditoria fiscal nos fiscos federal, estaduais e municipais é posto à prova.

## 1.1 Tema e Problema

Este trabalho de conclusão de curso tem como tema Auditoria Fiscal nos Tempos do SPED: A Percepção dos Auditores Fiscais do Fisco Estadual de Campina Grande - PB.

A contabilidade pode proporcionar uma sociedade mais próspera, neste sentido, Sá (2009, p. 14) diz que: “A aplicação do conhecimento da Contabilidade tem variada utilidade, atendendo a propósitos múltiplos dentre os quais se destaca como relevante e de maior importância social o de ensejar a prosperidade dos empreendedores humanos.” Uma das utilidades da Contabilidade é a gestão fiscal, na qual o gerenciamento dos tributos proporciona ao administrador diminuir custos através da elisão fiscal. Mas o momento é de mudança que se faz necessária e obrigatória com a implantação do SPED.

Alguns especialistas fiscais, dizem que o Fisco esta atuando como centro de inteligência através do aprimoramento no uso de técnicas que promovem o cruzamento de dados e o compartilhamento de informações entre as diversas esferas de fiscalização do Estado. Diante disso, surge o seguinte questionamento: **Qual a percepção dos Auditores da Receita Estadual de Campina Grande – PB sobre a fiscalização com o uso das ferramentas do SPED?**

## 1.2. Objetivos da Pesquisa

Com a perspectiva de contribuir para o entendimento da importância da Auditoria Fiscal nos tempos do SPED, tomando medidas preventivas no momento de geração dos arquivos enviados para o Fisco, e para responder à problemática levantada têm-se o objetivo deste trabalho.

### 1.2.1 Objetivo geral

Conhecer qual a percepção dos Auditores da Receita Estadual de Campina Grande – PB sobre a fiscalização com o uso das ferramentas do SPED.

### 1.2.2 Objetivos específicos

1. Realizar levantamento bibliográfico a cerca da evolução histórica da auditoria;
2. Apresentar o projeto de implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) no Brasil e sua correlação com a Auditoria fiscal no país;
3. Identificar a percepção dos auditores fiscais da Receita Estadual de Campina Grande – PB a cerca do avanço nos procedimentos de auditoria fiscal com a implantação do SPED.

### 1.3. Justificativa do Estudo

Nas mudanças ocorridas no cenário empresarial com a implantação do SPED que é composto por três grandes subprojetos: Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e a Nota Fiscal Eletrônica. Estes três projetos representam uma iniciativa integrada das administrações tributárias nas três esferas governamentais: Federal, Estadual e Municipal, além de manter parceria com 16 instituições, na construção conjunta do SPED.

Com o SPED o foco tributário, que anteriormente era baseado na formatação de dados, muda para a qualidade das informações, gestão de apurações e recolhimento de tributos, que formam a base, para evitar passivos fiscais.

A escolha do tema está relacionada como o fisco está interagindo com as empresas, pois há muitas dúvidas sobre o SPED no cenário tributário e fiscal brasileiro, tudo o que envolve a incoerência nas informações pode gerar penalidade tributárias para as empresas.

Neste sentido, justifica-se o presente trabalho, diante da necessidade de se avaliar como se dará os processos de auditoria fiscal e suas possíveis consequências para as empresas, e neste contexto torna-se relevante conhecer a percepção dos auditores fiscais, que são agentes condutores nesses processos.

#### 1.4 METODOLOGIA

O melhor caminho para se alcançar a compreensão em determinado assunto é através da pesquisa. E para se conseguir chegar a um objetivo é necessário seguir por meio de uma metodologia, que segundo Barros e Lehfeld (2007, p.2) “corresponde a um conjunto de procedimentos a ser utilizado na obtenção do conhecimento [...]”.

##### 1.4.1 Tipos de pesquisa

No contexto, para reforçar a fundamentação teórica, foi realizada uma pesquisa exploratória e descritiva. A pesquisa exploratória consiste no processo de explorar, conhecer com maior profundidade o assunto abordado, de modo a torná-lo mais claro (GIL, 2009). Neste ponto, avaliar-se a percepção dos auditores fiscais da Receita Estadual de Campina Grande do Estado da Paraíba quanto às novas obrigações com o uso do SPED.

Na concepção de Andrade (2002 apud Beuren 2003, p.81), a pesquisa descritiva é aquela que “preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles”.

Então baseado por um estudo fez-se uma coleta de dados por meio de questionário que, segundo Martins e Lintz (2000, p. 45), “é um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis, e situações, que se deseja medir, ou descrever”. Aonde a amostragem foi quantitativa e qualitativa. Quantitativa, que segundo Beuren (2006, p.92) “caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados” que para tanto se fez o uso de questionário, junto aos auditores fiscais da Receita Estadual de Campina Grande – PB. E qualitativa, pois de acordo com Terence (2006, p.2) “na abordagem qualitativa, o pesquisador procura aprofundar-se na compreensão dos fenômenos que estuda”, fazendo a fundamentação em levantamentos bibliográficos, utilizando como fontes livros, artigos científicos e sites da internet, que corroboraram para a elaboração e melhor entendimento ao tema abordado.

#### 1.4.2 Caracterizações do ambiente de pesquisa

A população de uma pesquisa, para Hill e Hill (2002, p. 41), corresponde ao “conjunto total dos casos sobre os quais se pretende retirar conclusões”.

Em Mergliorini (2008), população é a totalidade dos elementos que possuem em comum determinadas características de interesse para uma pesquisa, e amostra é um subconjunto de uma população que possa representá-la.

Desta maneira a população da pesquisa aqui em questão corresponde a 35 auditores fiscais lotados na Gerência Regional do 3º Núcleo, na qual agrega oito postos fiscais, (localizado em Alcantil, Ouro Velho, Pernambuco – Posto Fiscal Silvino Nóbrega de Andrade, São João do Cariri – Namorado, Taperoá, Umbuzeiro, Correios – C. Grande e o COP – C. Grande) e dezoito coletorias estaduais.

#### 1.4.3 Instrumentos de coletas de dados

Para a realização deste estudo foram analisados dados da Receita Estadual de cidade de Campina Grande – PB, que detém o compromisso de compreender a análise da eficiência e eficácia dos procedimentos adotados para a apuração, controle e pagamentos dos tributos que incidem nas atividades comerciais e operacionais da empresa e na avaliação do planejamento tributário. É constituído por 35 (trinta e cinco) auditores fiscais, aonde 20 responderam ao questionário que correspondem 57% da população, 13 estavam em diligência em outros municípios sem data prevista para retorno que corresponde a 37% e um está afastado por licença saúde equivalendo a 3% e outro estava afastado por esta prestando serviço a outra unidade representando 3%.

#### 1.4.4 Tratamentos dos dados

Utilizou-se o questionário como técnico para coleta de dados, onde o mesmo foi aplicado junto aos Auditores Fiscais de Campina Grande – PB, com o objetivo de levantar a percepção dos auditores fiscais sobre o SPED como ferramenta de trabalho.

### 1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O presente trabalho abordará tópicos relevantes que serão desenvolvidos da seguinte forma:

No primeiro capítulo tem-se a introdução, onde será abordada a temática e o problema, os objetivos gerais e específicos que mostram o desenvolvimento de uma sociedade, inclusive a Fiscalização, justificada pelas mudanças diante a evolução tecnológica, apresentação metodologia do estudo, que define o instrumento de coleta de dados utilizado.

No segundo capítulo é apresentado o referencial teórico, onde serão abordados tópicos essenciais, tais como: histórica, conceitos, formas e objetivos.

No terceiro capítulo são abordados conceito e objetivos da auditoria fiscal e do tributo.

No quarto capítulo, será apresentada uma pesquisa sobre sonegação, o surgimento do SPED e seus projetos.

No sexto capítulo será exposta a descrição e análise dos dados coletados através dos questionários.

Finalmente, sétimo capítulo será feitas as considerações finais.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta passagem serão apresentados os tópicos pertinentes ao desenvolvimento deste trabalho, tais como: abordagem histórica, conceitos, objetivos, metodologia.

### 2.1 Abordagem histórica da auditoria

A história mostra que a auditoria e a contabilidade caminham juntas desde o seu início. A partir do momento em que a contabilidade foi sendo criada para mensurar e controlar o patrimônio e os resultados das trocas de mercadorias, o processo de auditoria foi sendo desenvolvido e cada vez mais fortemente associado à história da contabilidade. Sá (1995 apud ALBERTON, 2008) aborda a história da contabilidade dividindo-a nas seguintes idades:

- **Idade antiga da contabilidade:** compreende a escrituração dos fatos patrimoniais pelos sumérios, babilônicos, egípcios, assírios, cretenses, gregos, romanos e outras civilizações, no período compreendido entre 6.000 a.C. e 1.202 d.C.
- **Idade média da contabilidade:** marcada pelo aparecimento do método do registro contábil pelas partidas dobradas, no período de 1.202 a 1.494.
- **Idade moderna da contabilidade:** marcada pela divulgação das primeiras obras sobre a técnica dos registros patrimoniais, com destaque para a obra *Tractatus*, de Luca Pacioli em 1.494, e, em 1.840, pelos estudos científicos de Francesco Villa.
- **Idade científica ou contemporânea da contabilidade:** marcada pela sistematização do conhecimento contábil, no período de 1840 até os dias atuais.

De acordo com Attie (1998 apud ALBERTON, 2008), de 1840 até 1920, a Escola Italiana iniciou o processo de desenvolvimento da teoria da contabilidade, desenvolvendo a Contabilidade de Custos, Gerencial, Análise de Balanços, Auditoria e outras ramificações técnicas.

Além dessas escolas, Schmidt (2000) cita outras: a Escola Alemã no do século XIX e início do século XX, tendo como principal contribuição o desenvolvimento doutrinário da contabilidade, e a Escola Francesa ou Neocontista, também no final do século XIX, que estabeleceu procedimentos para a elaboração dos balanços das empresas; em 1880, foi realizado na França um congresso de contadores, no qual houve um consenso sobre a padronização dos balanços patrimoniais.

“Portanto, a partir de 1840, a contabilidade passou a fazer parte dos princípios científicos, acompanhando a evolução do sistema empresarial e das economias de mercado. O conceito de sociedade foi sendo aprimorada e tornou-se possível distinguir a entidade empresarial e os seus proprietários.

O início do sistema capitalista foi marcado pelas empresas de capital fechado, principalmente as pertencentes a grupos familiares. A expansão do mercado e o aumento da concorrência fizeram com que essas organizações ampliassem suas instalações, investissem em busca de novas tecnologias no desenvolvimento de pessoal, no aperfeiçoamento de seus controles internos e nos procedimentos de forma geral.

Para a realização de tais investimentos, as organizações precisaram de recursos financeiros; foram em busca de novos acionistas, abrindo seus capitais, ou em busca de dinheiro junto a instituições financeiras.

Esses novos parceiros, seja a título de empréstimos ou participações permanentes, precisavam analisar a situação econômico-financeira das empresas. Para isso, fizeram uso das demonstrações contábeis, para situarem-se acerca da segurança, liquidez e rentabilidade dessas organizações. Por conseguinte, surgiu a figura do auditor contábil, profissional capacitado para dar confiabilidade aos dados contidos nessas demonstrações.

Como ciência social, a contabilidade tem por objetivo o controle patrimonial das entidades, utilizando-se de técnicas contábeis para atingir suas metas. Uma dessas técnicas é a auditoria contábil.”<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> VICENTE, Ernesto Fernandes Rodrigues. Auditoria Contábil. Florianópolis: UFSC/CSE/Departamento de Ciências Contábeis, 2011.

## 2.2. Origem, Evolução e acontecimentos que marcaram a auditoria

Auditoria vem a ser uma forma de verificar se a contabilidade da empresa esta dentro dos parâmetros legais.

Segundo Sá (1998 apud ALBERTON, 2008), a palavra auditoria tem origem latina *audire*: o ouvinte, aquele que ouve; e foi rotulada pelos ingleses por *auditing*, no sentido de revisa. Attie (1998) corrobora quanto ao fato de a origem da palavra auditoria (que tem como finalidade examinar, corrigir, ajustar, certificar) ser oriunda da cultura inglesa.

As primeiras auditorias eram denominadas auditorias corretivas, que objetivam detectar desfalques e fraudes, e verificar a honestidade dos administradores. O objetivo era assegurar aos proprietários que os empregados contratados controlavam corretamente as contas, que não faltavam nenhum bem e que as cifras eram exatas.

A evolução da auditoria contábil começou no final do século XIX, na Inglaterra, Holanda e Estados Unidos, impulsionada pelo crescimento das empresas e pelo interesse da economia popular nas grandes organizações. Para Franco e Marra (2000 apud ALBERTON, 2008), os principais fatos que marcaram a evolução da auditoria contábil foram:

- a. O controle dos gastos públicos;
- b. O aparecimento das grandes organizações transnacionais;
- c. A taxaço do imposto de renda baseado nos resultados apurados em balanços;
- d. A participação acionária na formaço de capital das empresas;
- e. A complexidade dos negócios;
- f. A prática financeira impulsionadora do desenvolvimento da economia de mercado;
- g. A necessidade de informaçoes verídicas;
- h. A complexidade dos sistemas contábeis; e
- i. O desenvolvimento e a implementaço de sistemas de controles internos.

Em funço desses fatos ocorridos e do envolvimento de um número maior de pessoas nas organizaçoes, foi possível dividir o trabalho, foram segregadas

as funções de custódia dos bens e dos registros contábeis, criando-se, assim, novos controles internos para proteger os bens, detectar as operações e de todos os registros tornou-se inviável, em função de seu alto custo.

Consequentemente, a função do auditor contábil foi alterada o qual passou a examinar o sistema de controles internos e o sistema contábil, com a finalidade de verificar se a forma como são projetados permite manter registros exatos, proteger os ativos e elaborar relatórios merecedores de confiança. Entram em cena os testes das transações das evidências, para verificar se o sistema contábil e os testes das evidências funcionam de acordo com o planejamento, para comprovar os dados apresentados nas demonstrações contábeis.

Desse modo, o conceito de auditoria contábil foi se modificando ao longo dos anos. O conceito mais antigo enfocava a auditoria de registros contábeis. Posteriormente, passou a focar a auditoria das demonstrações contábeis. O Quadro 1 destaca alguns conceitos de auditoria contábil que evidenciam essa evolução.

AUTORES/OBRAS	CONCEITO
William H. Bell e Ralph S. Johns (1942)	Auditoria é a verificação geral das contas de uma empresa para determinar sua posição financeira, o resultado de suas operações e a probidade de seus administradores, com fim de comunicar o resultado do exame aos proprietários, acionistas, gerentes, conselheiros, às bolsas de fomento e outros órgãos oficiais, síndicos atuais ou prováveis arrendatários, futuros interventores ou compradores, juntas de credores, agências mercantis, hipotecários ou quaisquer outros interessados. Objetiva verificar se houve prestação justa de contas de um patrimônio e se os negócios foram convenientemente administrados, para satisfação ao público, aos doadores etc.; verificar custos, lucros ou prejuízos de um negócio; e descobrir e impedir fraudes.

Pedro A. Vidal Rivera (1995)	Auditoria é o exame de todas as anotações contábeis, a fim de comprovar sua exatidão e a verdade dos estados ou situações que as ditas anotações produzem.
Arthur Warren Holmes (1956)	A auditoria é o exame de demonstrações e registros administrativos. O auditor observa a exatidão, integridade e autenticidade de tais demonstrações, registros e documentos.
José Alvarez Lopez (1987)	As palavras auditoria ou censura de contas se relacionam com a revisão e verificação de documentos contábeis, registros, livros e listagens de contas, utilizada no processo de captação, representação e interpretação da realidade econômico-financeira da empresa.
Enciclopédia Britânica	Auditoria é o exame das contas feitas pelos funcionários financeiros de um estado, companhias e departamentos públicos, ou pessoas físicas, e a certificação de sua exatidão.
Dicionário americano de Funk & Wagnalls	Auditoria é a função de examinar, ajustar e certificar contas. É o exame de um documento contábil e da prova de sua exatidão; chamada para contas; ajuste de contas; um balanço; uma audiência.
Dicionário de Caldas Aulete	Auditoria é o emprego do auditor. Tribunal onde o auditor exerce as suas funções.
Hilário Franco e Ernesto Marra (2000)	É uma técnica contábil que compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.
Antônio Lopes de Sá (1998)	Auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração

	contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza aziendal, publica ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.
NBC TA 200 (2009)	A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade; e, no que for pertinente, de acordo com a legislação específica.

Quadro 1 – Evolução dos conceitos de auditoria  
Fonte: adaptação de Alberton (2008) e NBC TA 200 (2009)

Os conceitos enfatizam a verificação da veracidade e fidedignidade dos dados e das informações contidas nas demonstrações contábeis e passam, também, a criticar e orientar em situações que já ocorreram ou que ainda poderão ocorrer na entidade auditada, visando a resguardar e proteger seu público.

Para que os pressupostos dessas definições possam realmente ocorrer, foram criados diversos órgãos que normatizam a realização da auditoria, a saber:

- a. Comissão de Valores Mobiliários (CVM) – para as sociedades anônimas de capital aberto.
- b. Banco Central do Brasil (BACEN) – para bancos comerciais e de investimentos, instituições financeiras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, corretoras de câmbio, sociedade de arrendamento mercantil e sociedade de crédito imobiliário.
- c. Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) – para as companhias e sociedade seguradoras.

Há outras entidades, além das citadas, que obrigam a realização de auditorias, tais como as responsáveis pela fiscalização de tributos federais, estaduais e municipais.

Além da obrigação legal, outras razões levam as empresas a utilizar-se de serviços de auditoria. Almeida (1996) cita diversos motivos que levam uma entidade a contratar um auditor contábil independente, quais sejam:

- a. Para controle interno de acionistas, proprietários ou administradores da empresa;
- b. Concessão de empréstimo por uma instituição financeira;
- c. Por imposição de um fornecedor para financiar a compra de matéria-prima;
- d. Para atender às exigências do estatuto ou contrato social da companhia ou empresa;
- e. Para efeito de incorporação, fusão e cisão de empresa.

### 2.3. Formas de Auditoria

A realização de auditorias nas empresas é importante sob a perspectiva da riqueza patrimonial, dando maior segurança aos administradores, proprietários, fisco, financiadores etc., no sentido da integridade do valor. O Quadro 2 apresenta os reflexos e as vantagens da utilização dos serviços de auditoria.

ASPECTOS	REFLEXOS/VANTAGENS
Administrativo	Ajuda na fiscalização dos controles internos, na correção dos registros contábeis, na adequação das demonstrações contábeis, na redução de desvios de bens patrimoniais e pagamentos indevidos, na apuração de informações confiáveis da situação patrimonial e econômico/financeira da empresa.
Fiscal	Resguarda o patrimônio contra multas e penalidades sobre sonegação de impostos.
Técnico	Contribui para que as demonstrações contábeis sejam elaboradas de acordo com os princípios e normas da

	contabilidade.
Financeiro	Resguarda créditos de terceiros.
Econômico	Assegura maior exatidão dos custos e veracidade dos resultados operacionais.
Ético	Examina a moralidade do ato praticado.
Social	Assegura a veracidade das informações das demonstrações contábeis para a sociedade em geral.

Quadro 2 – Reflexos e vantagens na utilização dos serviços de auditoria.  
 Fonte: Adaptação de Jund (2001 apud ALBERTON, 2008)

Em decorrência das diferentes necessidades de verificação de processos, dos seus reflexos e vantagens, a auditoria pode apresentar-se sob diferentes formas. Sá (1998) divide a auditoria em duas classes fundamentais, quais sejam: a auditoria geral, sintética ou de balanço; e a auditoria detalhada ou analítica.

Por sua vez, Crepaldi (2000) classifica a auditoria em dois tipos: o primeiro é a auditoria de demonstrações contábeis; e o segundo é a auditoria operacional ou de gestão.

Franco e Marra (2000) e Magalhães et AL. (2001) abordam essas categorias de auditoria por formas, visando a atender necessidades específicas. Explicam que as auditorias podem assumir seguintes formas: de acordo com a extensão dos trabalhos; de acordo com a profundidade dos exames; de acordo com sua tempestividade; de acordo com os fins a que se destina; e de acordo com as relações do auditor com a entidade auditada.

Pode-se fazer referência a auditoria fiscal, que compreende a análise da eficiência e eficácia dos procedimentos adotados para a apuração, controle e pagamentos dos tributos que incidem nas atividades comerciais e operacionais da empresa e na avaliação do planejamento tributário.

Observa-se de forma cronológica no Quadro 3, os principais acontecimentos que marcaram a história da auditoria no mundo.

ANO	MUNDO
1310	Criação do Conselho de Londres – Inglaterra.
1314	Criação do cargo de auditor do Tesouro da Inglaterra.
1559	Sistematização e estabelecimento da auditoria dos pagamentos a servidores públicos pela Rainha Elizaneth I – Inglaterra.
1581	Criação do Colégio de Contadores de Veneza – Itália
1640	Criação do Tribunal de Contas em Paris – França
1658	Criação da Academia Dei Ragionieri, nas cidades de Milão e Bolonha – Itália.
1786	Criação do Guia profissional de Nova Iork – Estados Unidos
1786	Criação do Guia Comercial inglês – Inglaterra
1845	O Railway consolidation Act passou a obrigar a verificação dos balanços auditores – Inglaterra.
1880	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados – Inglaterra.
1886	Criação da Associação dos Contadores Público Certificados (AICPA – American Institute of Certified Public Accountants) – Estados Unidos.
1894	Criação do Instituto Holandês de Contadores – Holanda
1916	Criação da American Accounting Association (AAA) – Estados Unidos
1934	Criação do Security and Exchange Commission (SEC) – Estados Unidos.
1972	Criação do Internacional Accounting Standard Board – IASB.

Quadro 3 – Acontecimentos que marcaram a história da auditoria no mundo  
Fonte: Adaptada e compilada de Alberton (2008)

Já no Brasil, começou com o aumento da sua participação na economia mundial, começa em 1909, a adotar padrões importados de outros países, conforme Quadro 4:

ANO	BRASIL
1909	Mc-Auliffe Davis Vell & Co, a primeira empresa de auditoria instalada no Brasil, atualmente com o nome Artur Anderson.
1915	Chegada da Price Waterhouse no Rio de Janeiro.
1946	Fundado pelo Decreto-lei nº 9.295 o Conselho Federal de Contabilidade – CFC.
1960	Fundado o Instituto dos Auditores Internos do Brasil - AUDIBRA
1965	Criação da Lei nº 4,728, para disciplinar o mercado de capitais, que citou pela primeira vez a expressão “auditores independentes”.
1971	Fundado o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON.
1972	Criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil.
1972	Resolução CFC nº321/72 aprova as normas e os procedimentos de auditoria elaborados pelo IBRACON.
1976	Lei nº 6.385 cria a Comissão de Valores Mobiliários para fiscalizar o mercado de capitais.
1976	Criação da Lei nº 6.404 das Sociedades por Ações
1977	Criação da Ordem dos Auditores Independentes do Brasil.
1990	Instrução Normativa nº 202/93 Art. 16, item VIII da CVM exige as companhias abertas sejam auditadas trimestralmente.
2001	Alteração da Lei nº 6.404/76 das Sociedades por Ações.

Quadro 4 – Acontecimentos que marcaram a história da auditoria no Brasil  
Fonte: Adaptação e compilado de Alberton (2008)

### 3. AUDITORIA FISCAL

Para nosso entendimento abrange-se primeiro o conceito de tributo. Pois quando fala-se em tributo, surge quase sempre a ideia de recolhimento de impostos. Porém particularmente, a palavra tributo, em seu sentido histórico, na época dos reis franceses, ingleses e de outros países da Europa e Ásia, tinha o sentido de “prestar uma homenagem”. Essa homenagem significava que, os plebeus que faziam parte de área de domínio dos reis, precisavam “prestar uma homenagem” ao seu rei, doando, suas riquezas, que sejam dinheiro, ovelhas, galinhas, ovos, alimentação, entre outros artigos que possuíssem.

Contudo nos dias atuais a prestação de tributo continua quando compra-se algum bem e/ou serviço, porém, presta-se um tributo ao governo agora, que é responsável por fornecer ou permitir que terceiros forneçam, sob sua administração, bens e/ou serviços voltados ao bem estar e necessidades básicas da população, como saúde, educação, transporte, saneamento básico, entre outras necessidades essenciais para a sobrevivência em sociedade.

Para tanto, se faz necessário a arrecadação de tributos (e aqui não no sentido de homenagem, mas sim uma prestação pecuniária compulsória, que nada mais é do que uma obrigatoriedade de se recolher aos cofres públicos uma certa quantia em dinheiro), aonde o Estado se utiliza desse recurso para revertê-lo novamente a população, suprimindo-a com as necessidades já mencionadas anteriormente. Como basicamente, quase todos no país são obrigados a pagar tributos (exceto nos casos em que a legislação permite) o fisco (aí entendido o agente responsável pela arrecadação e fiscalização dos tributos), representado pelos âmbitos Federal, Estadual e Municipal se utiliza de leis para que haja a exigibilidade e a formalização da necessidade de cobrança desses tributos. No qual chamamos de obrigações fiscais, não se tratando somente do recolhimento do tributo, mas da prestação correta de informações ao Fisco e que por sua vez são chamadas de obrigações acessórias.

Portanto, a obrigação principal é a de recolher o tributo aos cofres públicos e a obrigação acessória é a prestação das informações para o Fisco sobre o tributo a ser recolhido ou já recolhido pelas organizações.

Percebe-se que há uma vasta erudição na definição de tributos. Segundo Alexandre (2009, p.37) apud Amaro, define tributo como a “prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.

O Código Tributário Nacional define: “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”.

Dispõe também que o tributo só pode ser exigido por lei (princípio da legalidade, art. 150, I, da CF) e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. O Fisco só pode agir na forma e nos estritos limites fixados em lei, sem o que haverá abuso ou desvio de poder.

O Código Tributário Nacional prescreve:

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.

Logo, tributo é gênero e as espécies são os impostos, taxas e contribuições.

O imposto é aquele, uma vez instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto, não está vinculado a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo.

Trata-se da espécie denominada Imposto, definida no art. 16 do CTN: “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade específica, relativa ao contribuinte.”

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

A taxa está definida nos arts. 77 e 78 do CTN e tem como 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).

Poder de polícia é a atividade da administração pública que limita e disciplina direito, interesse ou liberdade em razão do interesse público, concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção, do mercado, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos (art. 78).

Contribuição de Melhoria o CTN dispõe que só podem ser cobradas se, em virtude de obra pública, decorrer valorização imobiliária para o contribuinte (arts. 81 e 82):

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observa os seguintes requisitos mínimos:

I – publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) Memorial descritivo do projetor;
- b) Orçamento do custo da obra;
- c) Determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) Delimitação da zona beneficiada;
- e) Determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas.

II – fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação, pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III – regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

A competência para instituir impostos é atribuída pela Constituição Federal no seu art. 145, de maneira enumerada e privativa a cada ente federado.

Desta forma, a competência privativa para a criação de impostos pode ser visualizada da seguinte forma:

ORDINÁRIA			EXTRAORDINÁRIA	RESIDUAL
IPTU, ITBI, ISS	ITCMD, ICMS, IPVA	II, IE, IR, IPI, ITR, IOF, IGF	Impostos extraordinários de guerra	Novos Impostos Requisitos: -Lei complementar; - novos “Fatos Geradores” e “Base de cálculo”; - não- cumulatividade
Municípios (CF, art. 156)	Estados (CF, art. 155)	União (CF, arts. 153 e 154, I e II)		
DF – competência cumulativa (CF, art. 147)				

Quadro 5 : Competência privativa para criação de impostos  
Fonte: ALEXANDRE. Ricardo. Direito Tributário. (2009, p.49)

Logo, a auditoria fiscal compreende a análise da eficiência e eficácia dos procedimentos adotados para apuração, controle e pagamentos dos tributos que incidem nas atividades comerciais e operacionais da empresa em avaliação do planejamento tributário.

A auditoria fiscal é efetuada, em geral por servidores públicos que tem como objetivo verificar a regularidade no recolhimento dos tributos (impostos, taxas e contribuições) por meio da análise das transações realizadas e da documentação-suporte.

Sendo assim, o objetivo de um trabalho de revisão fiscal ou de auditoria fiscal é permitir ao auditor declarar que, com base em procedimentos que não

proporcionam todas as evidências, os cálculos, recolhimentos além do atendimento das formalidades legais relacionados aos tributos foram observados pelo contribuinte.

Temos como usuários da auditoria fiscal: a administração ou o departamento fiscal das organizações, que contratam a auditoria fiscal com finalidade de terem um respaldo maior em suas bases de cálculo e apuração e recolhimento de tributos, a própria auditoria contábil que, para validar os passivos e ativos tributários, utiliza da estrutura de seus próprios auditores fiscais (como por exemplo, os Auditores da Receita Federal) para terem segurança da apuração e da arrecadação dos tributos e cumprindo o seu papel de agente arrecadatório e fiscalizador.

Então, o auditor deve planejar o trabalho de revisão no sentido de estabelecer estratégias para que possam atingir os objetivos de forma eficaz, requerendo para tanto um prévio conhecimento da entidade, do seu campo de atuação, do negócio explorado, da organização, do sistema contábil empregado, das características operacionais, da natureza dos ativos, passivos, receitas e despesas da entidade, enfim de todas as variáveis possíveis, associando-se à legislação tributária pertinente visando definir a extensão dos trabalhos de auditoria fiscal e o correto enquadramento fiscal da atividade da empresa.

O ambiente interno fiscal do país é complexo e demanda serviço e a busca pela integração e modernização da Administração Tributária relaciona-se à forma federativa adotada pelo estado brasileiro. Neste contexto, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são dotados de autonomia política, administrativa e financeira, estando suas atribuições, limitações e competências previstas na Constituição Federal, que concede a cada esfera de governo a competência de instituir e administrar os respectivos tributos.

Porém, diante da evolução tecnológica e do aumento no volume de operações pelas maiores empresas, a fiscalização viu-se obrigada a modernizar-se, contudo, era impedida pela falta de padronização das informações apresentadas, uma vez que as várias declarações eram solicitadas com linguagem diversas pelos governos Federal, Estaduais e Municipais. Para integrar a fiscalização, foi desenvolvido o SPED (Sistema Público de Escrituração Digital).



#### 4. Sistema Público de Escrituração Digital - SPED

O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) fez um estudo em 05 de março de 2009 sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras, segundo qual, os índices de sonegação são muito maiores em pequenas empresas.

Em termos de porte, encontram-se indícios de sonegação em 64,65% (no levantamento de 2005 era 63,66%) das pequenas empresas, em 49,05% (o índice de 2005 era 48,94%) das médias empresas e 26,78% (índice de 2005 era 27,13%) das grandes empresas.

No mesmo estudo foram mostrados os principais tipos de sonegação ou fraude fiscal, mais comum prático pelas empresas:

- Venda sem nota; venda com “meia” nota; venda com “calçamento” de nota; duplicidade de numeração de nota fiscal;
- “compra” de notas fiscais;
- Passivo fictício ou saldo negativo de caixa;
- Acréscimo patrimonial a descoberto (do sócio);
- Deixar de recolher tributos descontados de terceiros;
- Saldo de caixa elevado;
- Distribuição disfarçada de lucros;
- Doações irregulares.

Duarte (2011p. 66) analisa que há muito tempo as autoridades fiscais já sabem disso. E têm ciência, também, que só se reduz a sonegação a partir de uma maior fiscalização. A Receita Federal do Brasil publica, mensalmente, um relatório sobre o resultado da arrecadação. Segundo o documento de dezembro de 2007 deixa claro: quanto maior a presença fiscal, maior o resultado.

##### “Presença Fiscal

Em 2007 ocorreu a unificação entre a Secretária da Receita Federal e Secretária da Receita Previdenciária constituindo-se em um único órgão denominado Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, com o objetivo de aprimorar e dar uma maior eficiência, eficácia e efetividade na administração tributária brasileira, por meio da integração e racionalização de esforços e recursos e pela obtenção de sinergia entre os setores, unidades organizacionais, processos e equipes de trabalho.

A RFB tem pautado sua atuação no sentido de aumentar a percepção de risco por meio de maior presença fiscal, de fortalecer o combate aos ilícitos tributários e aduaneiros e de

imprimir celeridade na solução de litígios fiscais, ao mesmo tempo em que procura facilitar o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, com o propósito de manter o fluxo regular de arrecadação em conformidade com o potencial legal e de recuperar os débitos constituídos e não pagos. Nesse sentido, cabe destacar alguns resultados, em 2007, que evidenciam o reflexo dessa atuação:

- a) Crescimento de 80% no número de pessoas físicas e jurídicas fiscalizadas e de 42% no crédito tributário lançado;
- b) Acréscimo de 21% na apreensão de mercadorias e de 50% nas ações fiscais ligadas a área aduaneira;
- c) Crescimento de 30,7% na arrecadação proveniente de multa e juros;
- d) Crescimento de 46% na arrecadação relativa aos depósitos judiciais e administrativos;
- e) Maior integração entre os processos de trabalho da Receita Federal e da Procuradoria da Fazenda Nacional. Cabe ressaltar que a presença fiscal além dos resultados diretos obtidos, aumenta a percepção de risco e conseqüentemente induz ao pagamento espontâneo por parte dos contribuintes. ”<sup>2</sup>

Analisar Duarte (2011, 61) que o grande desafio das autoridades fiscais é aumentar a “presença fiscal” em um país com mais de 5 milhões de empresas legalmente constituídas e 10 milhões não constituídas legalmente.

A solução é óbvia: utilizar-se de tecnologia da informação (TI) e conhecimento científico para criar uma inteligência fiscal capaz de realizar operações em larga escala.

Tarefa não muito difícil no Brasil, que já possui uma excelente reputação no campo da tecnologia bancária e eleitoral. Além do bem-sucedido Imposto de Renda Pessoa Física via Internet, que, em menos de 10 anos, conquistou a quase totalidade dos contribuintes.

#### 4.1 Eclosão do SPED

Neste novo cenário de mudanças tecnológicas encontrar-se novos desafios e novas formas de relacionamento que afetam o comportamento humano e conseqüentemente todos os aspectos que envolvem o

---

<sup>2</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Coordenação-Geral de Previsão e Análise. Análise da Arrecadação das Receitas Federais – Dezembro de 2007. Brasília, jan 2008. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2007/analisemensaldez07.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2007/analisemensaldez07.pdf)>.

desenvolvimento de uma sociedade, inclusive a fiscalização. Duarte (2011, p.45) explica que há o segundo fator acelerador de mudanças, que nos impulsiona rumo à Era do Conhecimento, é o Big Brother Fiscal, termo utilizado por ele para denominar o conjunto de ações das autoridades fiscais brasileiras para obter informações sobre todas as operações empresariais em formato eletrônico. Ou seja, a vigilância em tempo real por parte do fisco.

Em vista disso, a integração e compartilhamento de informações têm o objetivo de racionalizar e modernizar a administração tributária brasileira, reduzindo custos e entraves burocráticos, facilitando o cumprimento das obrigações tributárias e o pagamento de impostos e contribuições, além de fortalecer o controle e a fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias.

Como lembra Sá (2009) SPED é a informação contábil ao poder público: outro aspecto do progresso da tecnológica, ele completa a intervenção do governo sobre a informação nas empresas e instituições, que era moderada, agigantou-se com o uso dos recursos da informática.

Diante da evolução tecnológica constante e o aumento do volume de operações pelas maiores empresas, a fiscalização, da mesma forma que as empresas, foram obrigadas a se modernizarem tecnologicamente, mas a modernização completa, contudo, não era possível pela falta de padronização das informações solicitadas, uma vez que as várias declarações eram solicitadas com linguagens diversas pelos Governos Federal, Estadual e Municipal. Então para iniciar a padronização entre as várias esferas de governo, foi editada a Emenda Constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003, introduzindo o Inciso XXII ao art. 37 à Constituição Federal de 1988, determinando que as administrações tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios devem atuar de forma integrada, compartilhando cadastros e informações fiscais. (AZEVEDO E MARIANO, 2009, p. 34)

Segundo Duarte (2011, p.64) para atender ao dispositivo na lei foi realizado, em julho de 2004, em Salvador, o I Encontro Nacional de Administradores Tributários (ENAT), reunindo o Secretário da Receita

Federal, os Secretários de Fazenda dos Estados e Distrito Federal, e o representante das Secretarias de Finanças dos Municípios das Capitais.

No Encontro, foram aprovados dois Protocolos de Cooperação Técnica, um objetivando a construção de um cadastro sincronizado que atendesse aos interesses das administrações tributárias, e outro para viabilizar o desenvolvimento de métodos e instrumentos atendendo aos interesses das respectivas administrações tributárias.

Em agosto de 2005, no evento do II ENAT - Encontro Nacional de Administradores Tributários, em São Paulo, o Secretário da Receita Federal, os Secretários de Fazenda dos Estados e Distrito Federal, e os representantes das Secretarias de Finanças dos Municípios das Capitais, buscando dar efetividade aos trabalhos de intercâmbio entre os mesmos, assinaram os Protocolos de Cooperação nº 02 e nº 03, com o objetivo de desenvolver e implantar o Sistema Público de Escrituração Digital e a Nota Fiscal Eletrônica.

O SPED, no âmbito da Receita Federal, faz parte do Projeto de Modernização da Administração Tributária e Aduaneira (PMATA) que consiste na implantação de novos processos apoiados por sistemas de informação integrados, tecnologia da informação e infraestrutura logística adequada.

Dentre as medidas anunciadas pelo Governo Federal, em 22 de janeiro de 2007, para o Programa de Aceleração do Crescimento 2007-2010 (PAC) - programa de desenvolvimento que tem por objetivo promover a aceleração do crescimento econômico no país, o aumento de emprego e a melhoria das condições de vida da população brasileira - consta, no tópico referente ao Aperfeiçoamento do Sistema Tributário, a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) no prazo de dois anos.

Na mesma linha das ações constantes do PAC que se destinam a remover obstáculos administrativos e burocráticos ao crescimento econômico, pretende-se que o SPED possa proporcionar melhor ambiente de negócios para o País e a redução do Custo Brasil, promovendo a modernização dos processos de interação entre a administração pública e as empresas em geral, ao contrário do

pragmatismo pela busca de resultados, muito comum nos projetos que têm como finalidade apenas o incremento da arrecadação.

Instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010) e constitui-se em mais um avanço na informatização da relação entre o fisco e os contribuintes.

De modo geral, consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital. Segundo a Receita Federal:

- Iniciou-se com três grandes projetos: Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e a NF-e - Ambiente Nacional. Atualmente está em produção o projeto EFD-Contribuições. E em estudo: e-Lalur, EFD-Social e a Central de Balanços.

- Representa uma iniciativa integrada das administrações tributárias nas três esferas governamentais: federal, estadual e municipal.

- Mantém parceria com 20 instituições, entre órgãos públicos, conselho de classe, associações e entidades civis, na construção conjunta do projeto.

- Firma Protocolos de Cooperação com 27 empresas do setor privado, participantes do projeto-piloto, objetivando o desenvolvimento e o disciplinamento dos trabalhos conjuntos.

- Possibilita, com as parcerias fisco-empresas, planejamento e identificação de soluções antecipadas no cumprimento das obrigações acessórias, em face às exigências a serem requeridas pelas administrações tributárias.

- Faz com que a efetiva participação dos contribuintes na definição dos meios de atendimento às obrigações tributárias acessórias exigidas pela legislação tributária contribua para aprimorar esses mecanismos e confira a esses instrumentos maior grau de legitimidade social.

- Estabelece um novo tipo de relacionamento, baseado na transparência mútua, com reflexos positivos para toda a sociedade.

De acordo com a Receita Federal os objetivos do SPED são, entre outros:

- **Promover a integração dos fiscos**, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais.

- **Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes**, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores.

- **Tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários**, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica.

Enfim, o “Big Brother” conforme noticiado pelo jornal de O Estado de São Paulo, em 10 de fevereiro de 2006, em reportagem de Adriana Fernandes, o então Ministro da Fazenda, Antonio Palocci, apelidou de “big Brother” o supercomputador da Receita Federal que amplia a capacidade de cruzar dados com a utilização do “Harpia”, sistema de inteligência artificial desenvolvido em parceria com a Universidade Estadual de Campinas (UNICAMP) e o Instituto Tecnológico da Aeronáutica (ITA).

Capaz de cruzar uma quantidade elevada de dados e fazer correlação entre eles, o programa teve como proposta inicial auxiliar os fiscais da Receita a serem mais precisos no combate à sonegação.

Seu nome –por acaso – é uma referência à maior ave de rapina do mundo, também conhecida como gavião-real, cuja característica principal é a profundidade da visão oito vezes superior à do homem.

Segundo o então secretário-adjunto da Receita Federal, Paulo Ricardo Cardoso, o primeiro módulo do “Harpia” a entrar em completo funcionamento em meados daquele mesmo ano seria voltado para a área de comércio exterior (importante e exportadores).

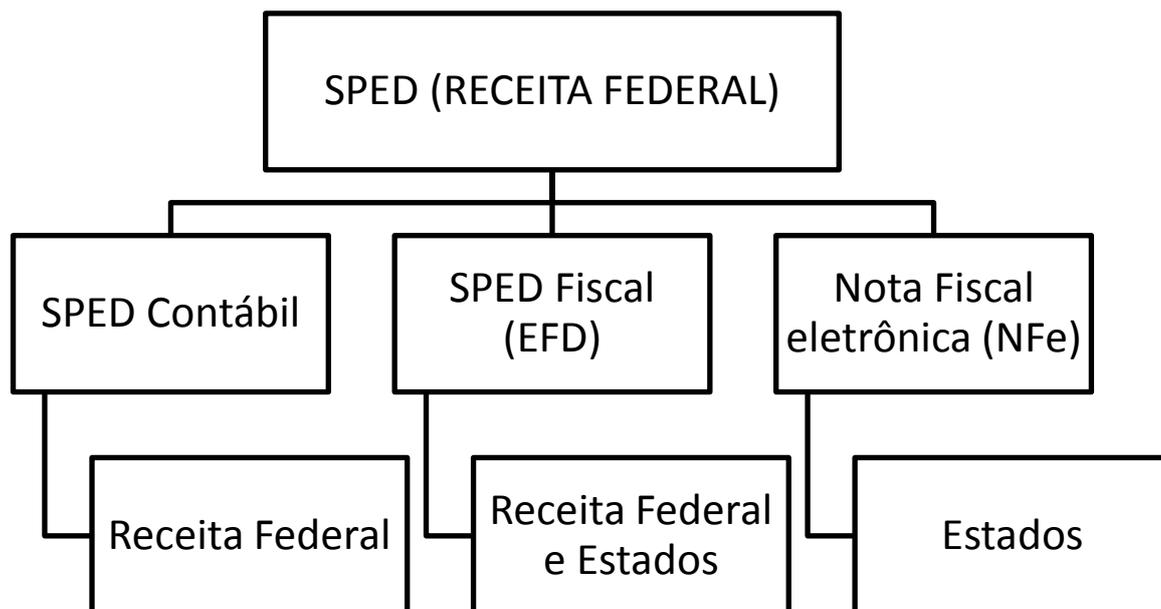
Depois, seria a vez da malha fina do imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) receber um módulo de inteligência artificial. A ideia, desde o

início, era fazer o mesmo gradativamente com todas as áreas de fiscalização.

Adquirindo em 2004 e instalado no SERPRO – empresa de processamento de dados do governo federal em São Paulo, o supercomputador da Receita foi inicialmente batizado de T-Rex (titanossauro rex), mas ganhou fama mesmo como “Big Brother”, apelido que ostenta até hoje.

#### 4.2 Uma visão dos projetos

O SPED apresenta a seguinte estrutura, onde podemos encontrar os projetos e os responsáveis pela sua coordenação. Segundo Azevedo e Mariano (2009, p. 46-47), porém deve ficar claro que cada projeto tem estrutura e andamento próprio, ocorrendo apenas a integração entre eles para não fugir da sua premissa principal, que é a integração das informações:



Quadro 6 – Projeto SPED  
Fonte: Azevedo e Mariano ( 2009, p. 47).

### 4.3 SPED Contábil

Visa a substituição da emissão de livros contábeis (diário e razão) em papel pela sua existência apenas digital.

A Receita Federal implantou em 2009 (ano base 2008), A ECD (Escrituração Contábil Digital) para os contribuintes com acompanhamento diferenciado, nos termos da Portaria nº 11.211/2007.

#### Legislação

- Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007;
- Instrução Normativa nº 787/2007;
- Portaria nº 11.211/2007;
- Instrução Normativa DNRC nº 107/2008;
- Ato Declaratório Cofis nº 36/2007;
- Ato Declaratório Cofis nº 20/2009.

### 4.4 Escrituração Fiscal Digital – EFD (SPED Fiscal)

Visa a substituição da emissão de livros fiscais em papel pela sua existência apenas digital.

A Receita Federal e as UFs implantaram a obrigatoriedade para alguns contribuintes a partir 2009

Segundo Duarte (2011, p.66) a Escrituração Fiscal Digital (EDF) é um arquivo digital, com validade jurídica, formando um conjunto de escriturações de documento fiscais e outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Receita Federal do Brasil, bem como registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. A EFD contém:

- I. Livro Registro de Entradas
- II. Livro Registro de Saídas
- III. Livro Registro de Inventário
- IV. Livro Registro de Apuração do IPI
- V. Livro Registro de Apuração do ICMS

O SPED Fiscal representa uma evolução natural do SINTEGRA, de forma a substituí-lo gradativamente por um conjunto bem mais abrangente e detalhado de informações. Além disso, é assinado com certificado digital, o que confere validade jurídica, para todos os fins, dos dados enviados.

O Convênio do ICMS 143/2006 instituiu a Escrituração Fiscal Digital (EFD), mas foi revogado tacitamente pelo Ajuste SINEF 2/2009.

A EFD é obrigatória, desde 1º de janeiro de 2009, para todos os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

A escrituração do documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) atingiu igual condição exatos dois anos depois.

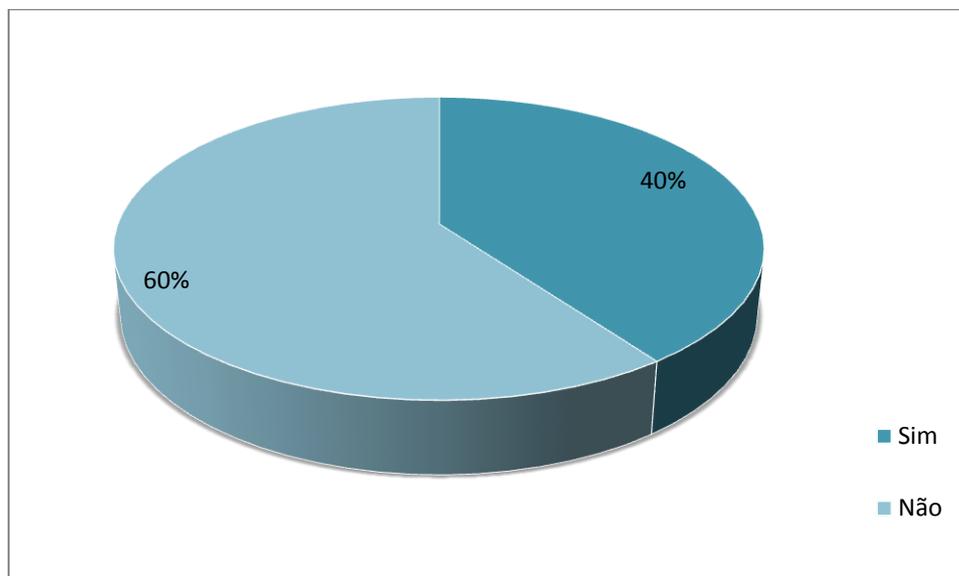
#### 4.5 Nota Fiscal Eletrônica

Visa à substituição da emissão de documentos fiscais em papel por um processo digital.

O projeto Nota Fiscal eletrônica (NF-e) foi desenvolvido, de forma integrada, pelas Secretárias de Fazenda dos Estados e Receita Federal do Brasil, a partir da assinatura do Protocolo ENAT 03/2005, de 27 de agosto de 2005, atribui ao Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais (ENAT) a coordenação e a responsabilidade pelo desenvolvimento e implantação do Projeto NF-e (Duarte, 2011, p.66).

## 5 ANÁLISE DOS DADOS

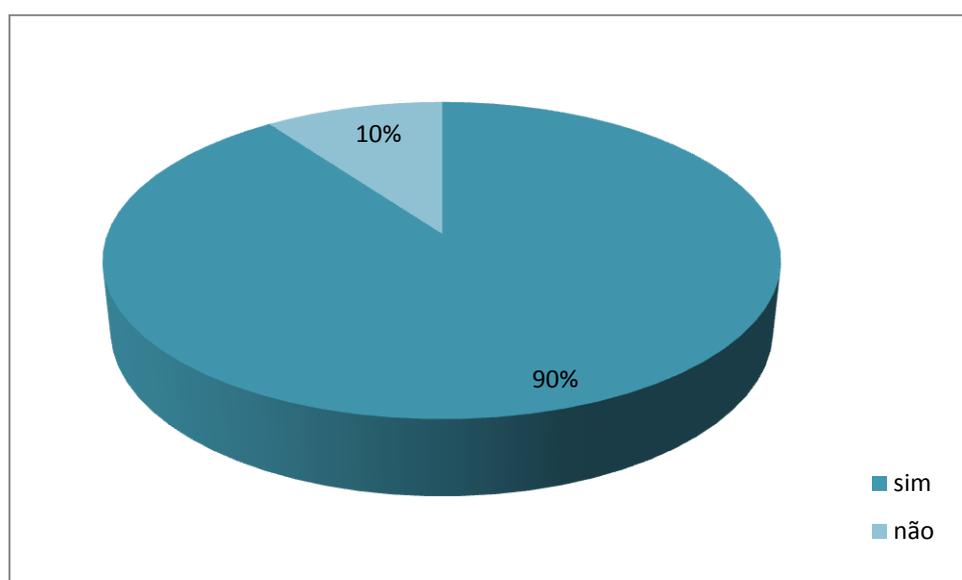
Gráfico 1:- Estão qualificados para utilizar a ferramenta do SPED



Fonte: Dados da pesquisa (2012)

Quando perguntados se sentem-se profissionalmente qualificados para utilizar a ferramenta do SPED, 60% consideram-se não aptos a utilização desta nova ferramenta, enquanto 40% se consideram aptos.

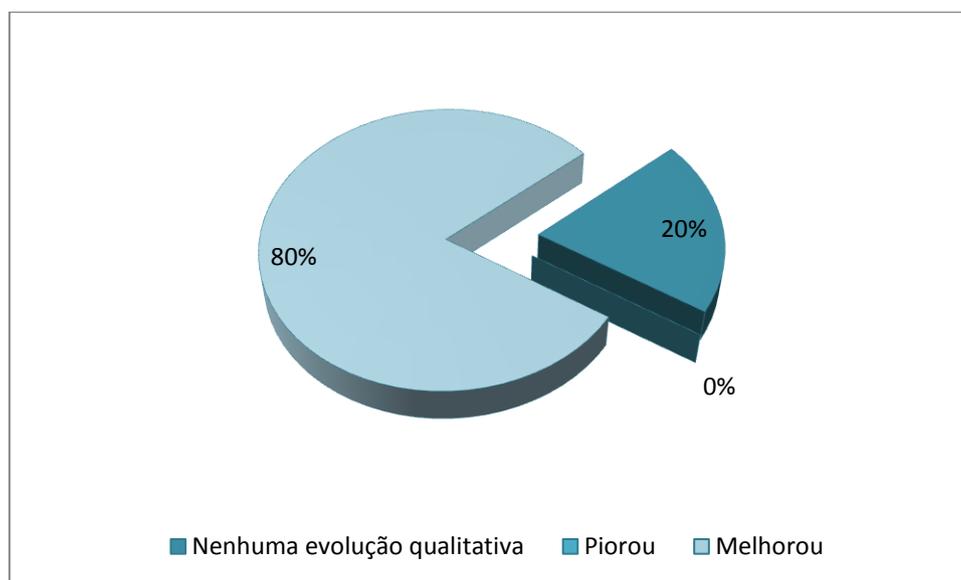
Gráfico 2:- Houve avanço nos processos de auditoria fiscal



Fonte: Dados da pesquisa (2012)

No segundo momento perguntou-se se após a implantação do SPED houve avanço nos processos de auditoria fiscal após o SPED e 90% respondem que sim contra 10% que responderam que não teve mudado.

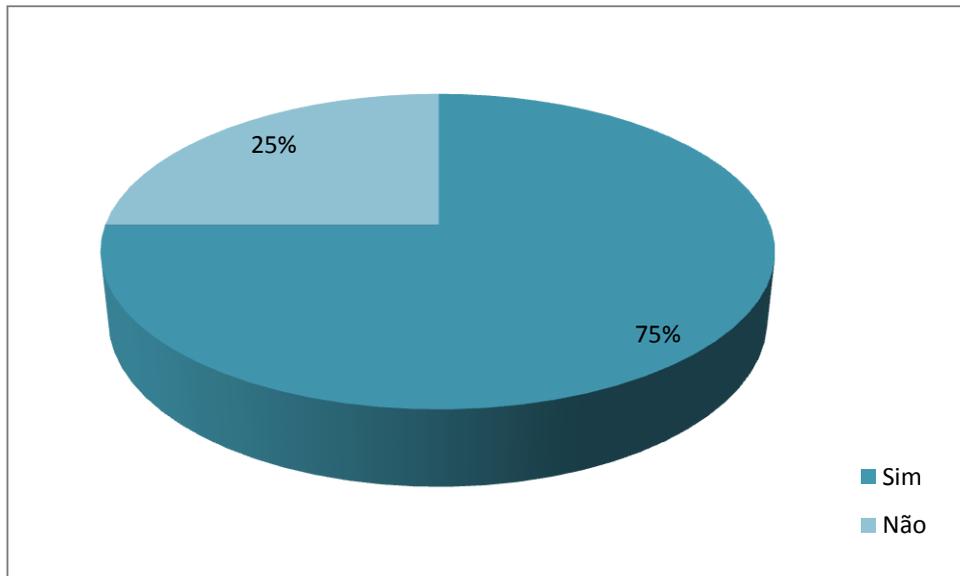
Gráfico 3 – Houve evolução qualitativa



**Fonte:** Dados da pesquisa (2012)

Considerando a implantação do SPED foi questionado se houve uma evolução qualitativa no trabalho da auditoria fiscal, 80% confirmaram melhora nas suas atividades à medida que 20% analisou que não existir nenhuma evolução qualitativa no desenvolvimento de seus trabalhos.

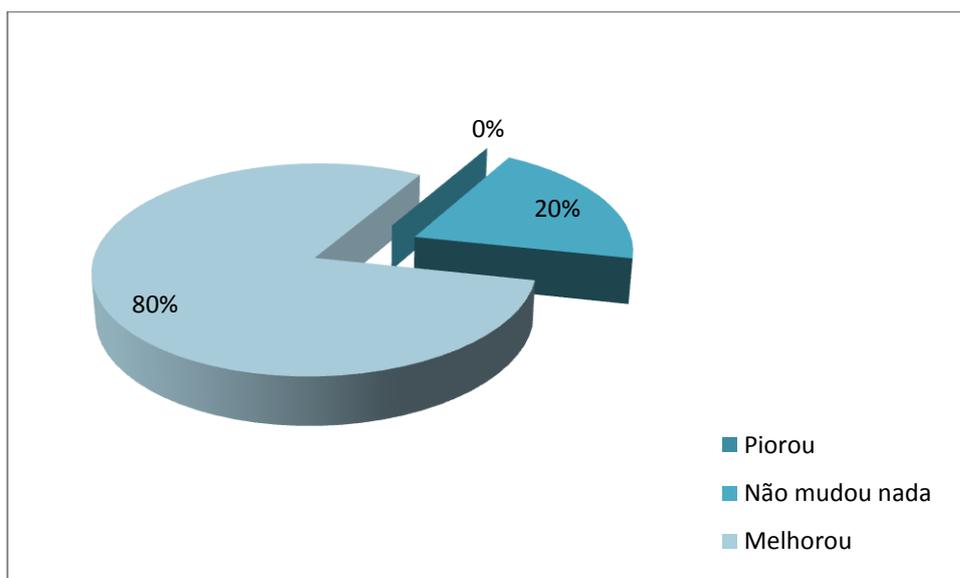
Gráfico 4 – Alterações nas rotinas de trabalho



Fonte: Dados da pesquisa (2012)

Perguntados se houve alteração nas rotinas de trabalho 75% consideram que sim, por proporcionar mais agilidade no manuseio das informações prestadas pelo contribuinte, ou seja, o acesso às informações fiscais dos contribuintes esta mais direta ganha-se assim tempo e suprindo algumas etapas, enquanto 25% consideram que não houve alterações nas rotinas de trabalho.

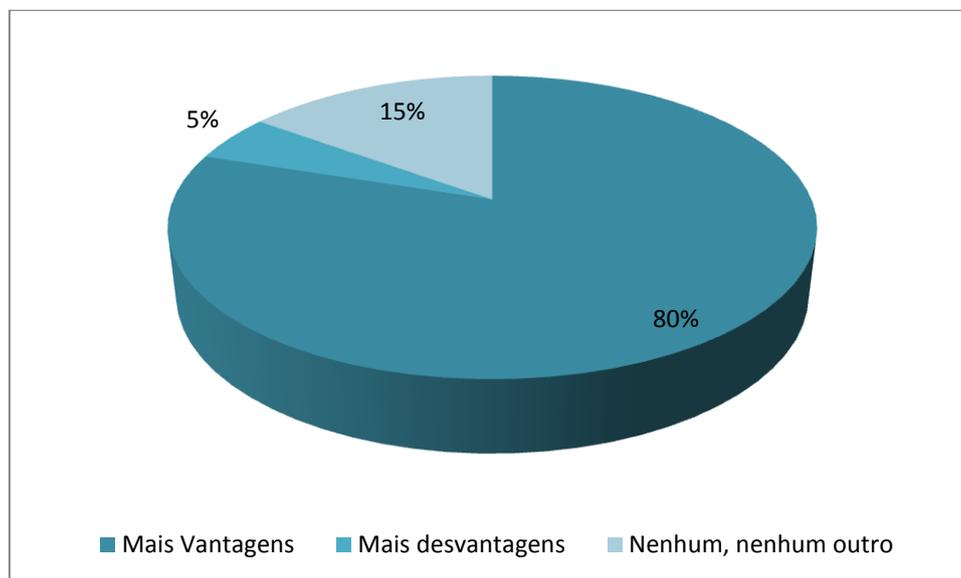
Gráfico 5 – Sonegação Fiscal



Fonte: Dados da pesquisa (2012)

Foi indagado em relação à Auditoria Fiscal que após a implantação do SPED houve aperfeiçoamento do combate à sonegação fiscal 80% analisou que melhorou e os demais 20% que não mudou nada em relação a sonegação.

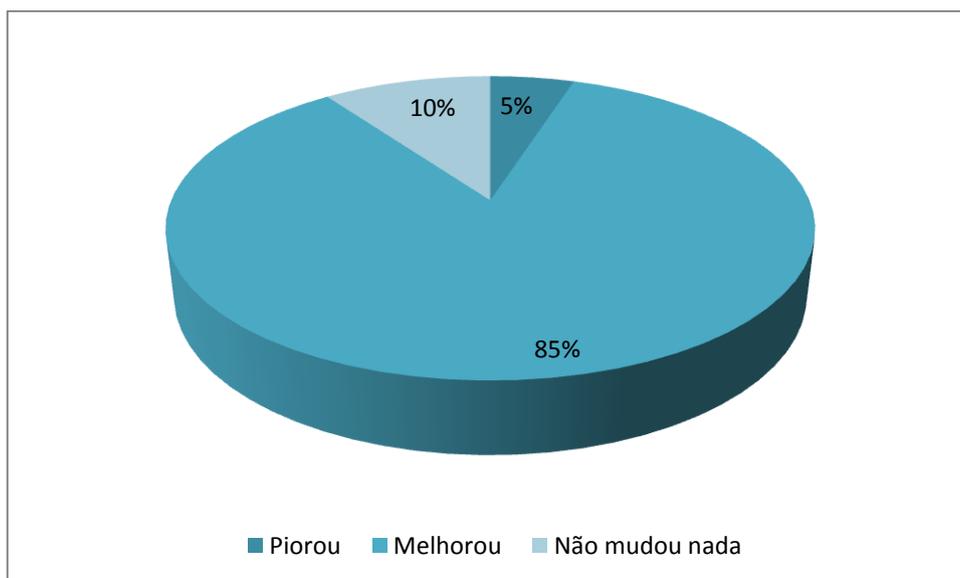
Gráfico 6 – Uso do SPED



**Fonte:** Dados da pesquisa (2012)

Tratando neste momento sobre as vantagens que o SPED proporciona relata-se que 80% concordam que tem mais vantagens, 15% acreditam que a mais desvantagem e 5% que nenhum, nenhum outro.

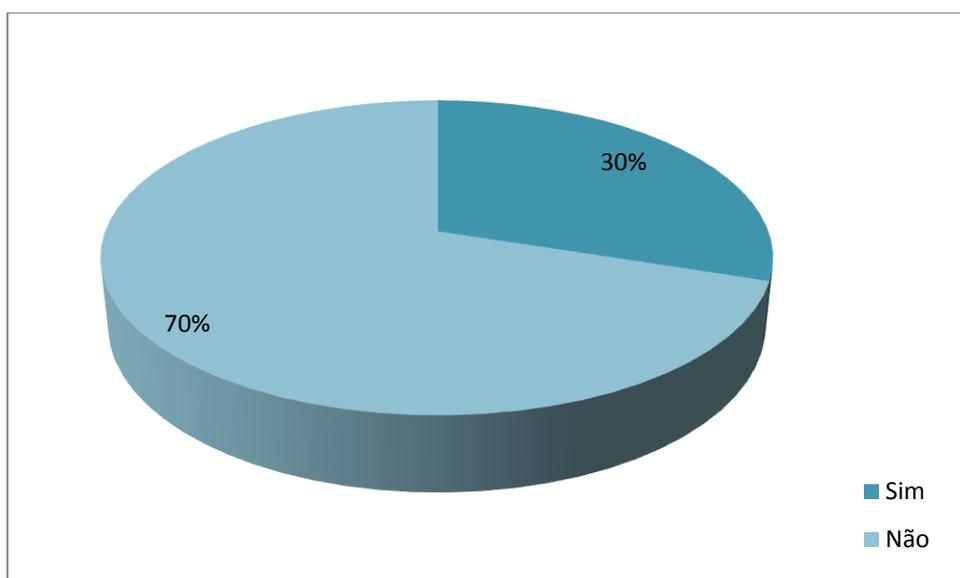
Gráfico 7 – A transmissão das informações



Fonte: Dados da pesquisa (2012)

Foi questionado se a qualidade da transmissão das informações através do SPED pelas empresas melhorou 85% consideram sim que melhorou, porém 10% ponderam que não mudou nada e acerca de 5% entenderam que piorou.

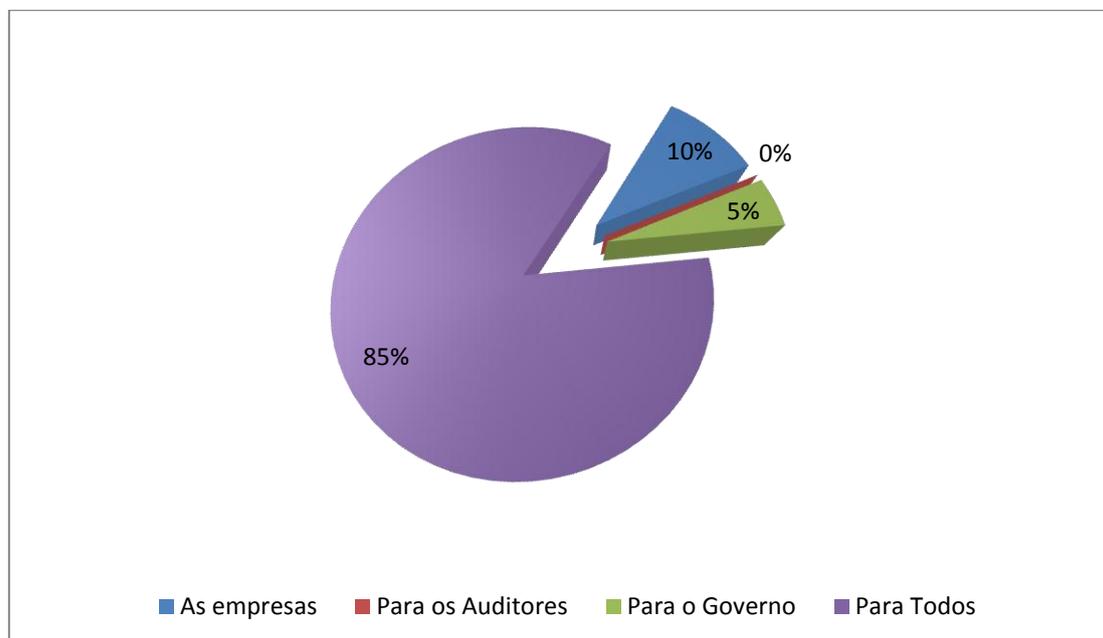
Gráfico 8 – Adaptação das empresas



Fonte: Dados da pesquisa (2012)

Com 70% do ponto de vista dos auditores as empresas não se adaptaram com facilidade ao SPED, acerca 30% consideram que houve facilidade ao SPED.

Gráfico 9 – O SPED melhorou para quem



Fonte: Dados da pesquisa (2012)

Quando perguntado em seu ponto de vista para quem o SPED melhorou, 85% responderam todos (empresas, auditores e governo), 10% para empresas, 5% para o governo e 0% para os auditores.

No ultimo questionamento perguntou-se o que eles mudariam no SPED 30% deixaram em branco, 40% consideram que não mudaria nada, entretanto 30% fizeram a seguintes colocações que as mudanças vêm com a necessidade, ou seja, o não utilizar da ferramenta de modo intensivo não deixa o que questiona sobre o mesmo, e colocaram, mas os contribuintes e nem o fisco estão preparados para o SPED. Levantaram as seguintes observações a falta de estrutura do Estado, a falta de equipamentos para melhorar a fiscalização e construir ferramentas para melhorar a fiscalização ao estabelecimento.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os avanços da tecnologia e o advento da internet trouxeram impactos inimagináveis para a sociedade. Pensando neste motivo o governo viu a necessidade de moderniza-se de marcar presença fiscal mais ativa, pois é ciente que a sonegação só se reduz a partir de uma maior fiscalização, para isto implantou o SPED com o intuito de promover a integração dos fiscos, de racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes e tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários.

Este estudo surge a partir da necessidade de analisa qual a percepção dos Auditores da Receita Estadual de Campina Grande – PB sobre a fiscalização com o uso das ferramentas do SPED, tendo como objetivo conhecer suas perspectivas em relação à fiscalização, bem como identificar os avanços nos procedimentos fiscais com implantação do SPED.

Segundo os Auditores o uso do SPED gerou um avanço, pois, houve uma melhora para todos, no que diz respeito às transmissões das informações, bem como no que tange ao processo de fiscalizações às sonegações fiscais. Gerando assim, uma evolução nos seus trabalhos e suas rotinas. Todavia, não houve uma adaptação pelas empresas ao SPED, mesmo trazendo mais vantagens para todos.

Contudo, a avaliação feita neste estudo pode sofrer algumas modificações por ter sido limitado apenas aos Auditores da Receita Estadual em Campina Grande-PB, composto por 35 auditores, mas por razões diversas alguns auditores não puderam responder a pesquisa.

## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Auditoria – Conceito – Objetivos. DISPONIVEL EM:

<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/auditoria.htm>>14/05/2012

AZEVEDO, Osmar Reis e MARIANO, Paulo Antonio. **SPED: Sistema Público de Escrituração Digital**. 2 ed. – São Paulo: IOB, 2009.

BEUREN, Ilse Maria (org). **Como Elaborar Trabalho Monográfico em Contabilidade**: teoria e prática. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006

DUARTE, Roberto Dias. **Manual de Sobrevivência no mundo Pós-SPED**. 4 ed. – Ideas@work - Belo Horizonte – MG, 2011.

GIL, Antônio Carlos, 1946. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

HILL, Manuela M; HILL, Andrew. **Investigação por questionário**. Lisboa: Sílabo, 2002.

SÁ, Antônio Lopes de. **Análise Contábil Gerencial – Como administrar uma empresa com o apoio da análise de informações contábeis**. Belo Horizonte: ideas@work, 2011.

SÁ, Antônio Lopes de. **Tecnologia Contábil Contemporânea – A contabilidade pós-moderna**. Curitiba: Juruá, 2009.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL- **Portal do SPED**. [DISPONIVEL EM:](http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/SPED-contabil/o-que-e.htm)  
<<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/SPED-contabil/o-que-e.htm>> em 23/04/2012 as 02h35minhs.

TERENCE, Ana Cláudia Fernandes. **Abordagem quantitativa, qualitativa e a utilização da pesquisa-ação nos estudos organizacionais**. Fortaleza, Ceará. 2006. Disponível em:

<[http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2006\\_TR540368\\_8017.pdf](http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2006_TR540368_8017.pdf)>

Acesso: 17.11.12

UNAMA. Universidade da Amazônia. **Aula nº 3 – Auditoria Fiscal**. DISPONIVEL EM:

<[http://arquivos.unama.br/nead/gol/gol\\_cont\\_8mod/auditoria/pdf/aula03\(25\).pdf](http://arquivos.unama.br/nead/gol/gol_cont_8mod/auditoria/pdf/aula03(25).pdf)>em 14/05/2012 as 05h35min.

VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. **Auditoria Contábil**. Florianópolis: UFSC/CSE/Departamento de Ciências Contábeis, 2011. DISPONIVEL EM:  
<[http://www.e.fernando.cse.prof.ufsc.br/Auditoria\\_Contabil\\_Miolo\\_14\\_01\\_11.pdf](http://www.e.fernando.cse.prof.ufsc.br/Auditoria_Contabil_Miolo_14_01_11.pdf)> em 04/10/2012 as 06h00min.

## **APÊNDICES**

APÊNDICE A: QUESTIONARIO APLICADO COM OS AUDITORES FISCAIS DO ESTADO DA PARAÍBA.

Questionário

(Pesquisa para o TCC intitulado “**AUDITORIA FISCAL NOS TEMPOS DO SPED: A PERCEPÇÃO DOS AUDITORES FISCAIS DO FISCO ESTADUAL em CAMPINA GRANDE - PB**” no intuito de finalizar a graduação em Ciências Contábeis).

01. Sente-se profissionalmente qualificados para utilizar a ferramenta do SPED?

sim       não

02. Houve avanço nos processos de auditoria fiscal após o SPED?

Sim       Não

03. Considera uma evolução qualitativa no trabalho da auditoria fiscal após a implantação do SPED?

Nenhuma evolução qualitativa  
 Piorou  
 Melhorou

04. Houve alterações nas rotinas de trabalho?

Sim       Não

Se a resposta sim, qual?

---

05. Em relação da Auditoria Fiscal com a implantação do SPED no qual diz respeito no combate à sonegação fiscal.

Piorou  
 Não mudou nada  
 Melhorou

06. Considera que em seu trabalho, o uso do SPED houve:

- Mais vantagens
- Mais desvantagens
- nenhum, nenhum outro

07. Em sua opinião a transmissão das informações através do SPED pelas empresas?

- piorou
- melhorou
- não mudou nada

08. No seu ponto de vista as empresas se adaptaram com facilidade ao SPED?

- Sim
- Não

09. No seu ponto de vista o SPED melhorou para quem?

- as empresas
- para os auditores
- para o governo
- para todos

10. O que você mudaria no SPED?

---

---

---

---

Muito obrigada pela colaboração!