



Considerações sobre a Contribuição da Contabilidade para a Administração Tributária

A finalidade deste artigo é discorrer sobre a contribuição da Contabilidade para as administrações tributárias, apresentando um referencial bibliográfico e discutindo as legislações contemporâneas nacionais que tratam do tema. O Estado possui diversas atribuições, como a prestação de serviços de educação, saúde, justiça, policiamento, infraestrutura, segurança nacional, entre outros. Para a realização dessas atividades, o Estado, entre outras fontes, obtém recursos financeiros por meio da cobrança de tributos sobre a renda, o patrimônio e a atividade econômica das pessoas físicas e jurídicas que vivem ou atuam no seu território. Mais de 50% da arrecadação tributária é oriunda de impostos e contribuições incidentes sobre a receita de empresas (ICMS, IPI, ISS, Cofins, etc.) ou sobre suas informações econômico-financeiras (IRPJ e CSLL). A Contabilidade, pois, por ter como objeto de estudo o patrimônio das entidades, registrando toda a sua movimentação econômico-financeira, é utilizada pelo Estado tanto como base de cobrança de tributos como ferramenta de fiscalização. As principais conclusões do trabalho apontam para a necessidade que o Estado, as empresas e os contabilistas tenham maior consciência da contribuição da Contabilidade para o crescimento das empresas e, por conseguinte, da própria sociedade. Com base nesse conhecimento, o Estado deve explorar os potenciais da ciência para atender às suas necessidades (cobrar e fiscalizar tributos), porém, evitando onerar demasiadamente o custo da Contabilidade nas empresas para que esse objetivo seja atingido.

Pedro Lopes de Araújo Neto

Mestre em Contabilidade pelo Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB, UFRN e UFPB (2009); graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (1996); auditor Fiscal do Estado do Rio Grande do Norte; professor universitário do curso de Ciências Contábeis.

José Dionísio Gomes da Silva

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (2000); Mestre em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (1991); professor da Universidade Federal do Rio Grande do Norte; coordenador Regional do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB, UFRN e UFPB; avaliador Institucional do Ministério da Educação.

Introdução

O Estado brasileiro é financiado principalmente por meio do recebimento de tributos, em especial dos impostos e contribuições sociais, os quais são cobrados sobre o patrimônio, a renda e a venda de mercadorias e serviços. Em 2008, segundo a Receita Federal do Brasil, a arrecadação nacional foi de R\$1.034.397,27 milhões, representando 35,8% do Produto Interno Bruto (PIB). Os tributos sobre a renda e sobre a venda de mercadorias e serviços representaram mais de 96% deste total.

Diversos tributos, a exemplo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), utilizam como base de cobrança, sobre a qual se aplica a alíquota para encontrar o valor devido ao Estado, informações de natureza econômica das empresas, ou seja, as suas receitas e despesas. Em 2008, segundo ainda a Receita Federal do Brasil, esses proporcionaram R\$570.688,21 milhões aos cofres da União, estados e municípios, equivalendo a 55,2% do total arrecadado.

Assim, a Contabilidade, como área de conhecimento que controla e estuda o patrimônio das entidades, registrando sua movimentação e os fatos de natureza econômica, receitas e despesas, passou a ser uma das ferramentas utilizadas pelas administrações tributárias para a fiscalização dos tributos com essas características. Além disso, os dados gerados pela Contabilidade são utilizados no cálculo do Imposto de Renda das empresas sujeitas à tributação com base no Lucro Real.

Logo, o presente estudo tem por finalidade discorrer sobre a contribuição da Contabilidade para

“Logo, o presente estudo tem por finalidade discorrer sobre a contribuição da Contabilidade para as administrações tributárias, tanto em relação à sua utilização como base de cobrança de impostos e contribuições como do seu emprego como ferramenta à disposição do fisco para a verificação da regularidade fiscal dos contribuintes.”

as administrações tributárias, tanto em relação à sua utilização como base de cobrança de impostos e contribuições como do seu emprego como ferramenta à disposição do fisco para a verificação da regularidade fiscal dos contribuintes.

Para a sua realização, foram pesquisadas legislações tributárias, livros, entrevistas e artigos científicos, assim como analisado relatório de arrecadação tributária elaborado pela Receita Federal do Brasil com a finalidade de mensurar a representação financeira para o Estado dos tributos que utilizam informações patrimoniais como base de cobrança ou hipótese de incidência. Assim, considerando as tipologias de pesquisa enfatizadas por Beuren (2006), o trabalho, quanto aos objetivos, é de natureza exploratória, pois apresenta discussões de legislações recentemente inseridas no ordenamento jurídico brasileiro; quanto aos procedimentos, bibliográfica e documental; e quanto à abordagem do problema, qualitativa.

Na parte 1, são elencados os tributos, que no Brasil tem por base de cobrança a atividade econômica

das empresas, ou seja, suas receitas e despesas. Na parte 2, são apresentadas e discutidas disposições legais com finalidades estritamente fiscais que influenciam diretamente a Contabilidade nacional. Na parte 3, são destacadas as normas legais que reconhecem a importância da Contabilidade para a administração tributária, além da exposição de artigos do Regulamento do Imposto de Renda que tratam especificamente de Contabilidade. Finalmente, na parte 4, discorre-se a respeito da utilização da auditoria contábil para fins fiscais.

1. Tributos Cobrados sobre a Atividade Econômica das Empresas

No Brasil, a Constituição Federal partilha o poder tributário entre a União, estados-membros, o Distrito Federal e os municípios. Diz a Carta Magna qual ente da Federação cobrará tal tributo e estabelece a correspondente hipótese de incidência, ou seja, a descrição contida na lei da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária (MACHADO, 1999).

Alguns tributos possuem como hipótese de incidência a propriedade de veículos e imóveis; outros, o montante da folha de pagamento dos funcionários, a contratação de operações financeiras, a transmissão de propriedade de bens em virtude de morte ou doação, a importação do exterior de bens e serviços, a obtenção de rendas ou lucros, a circulação de mercadorias, a produção industrial, entre outras situações.

Explica Rezende (2007) que, sob o ponto de vista econômico, os tributos podem ser classificados em três grandes categorias: Imposto sobre o Patrimônio, Imposto sobre a Renda e Imposto sobre Venda de Mercadorias e Serviços. “No primeiro caso, a base sobre a qual incide o imposto é o estoque acumulado de capital, enquanto no segundo os impostos incidem sobre os fluxos anuais de rendimentos” (p. 155). No que se refere ao Imposto sobre Venda de Mercadoria e Serviço, a base de cobrança será a própria venda de mercadorias e serviços, “variando apenas o momento em que o imposto é cobrado (se no nível do produtor ou o total da transação) e a base da operação (se o valor adicionado ou o total da transação)” (p.155).

Algumas dessas hipóteses de incidência utilizam como base de cobrança do tributo, sobre a qual se aplica a alíquota para encontrar o valor devido ao Estado, informações de natureza econômica das empresas, ou seja, as suas receitas e despesas: Imposto¹ sobre a Renda (de pessoas jurídicas) e Imposto sobre Venda de Mercadorias e Serviços.

A União possui competência tributária, concedida pela Constituição Federal, para cobrar impostos e contribuições sobre o lucro das

empresas, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ou seja, a diferença positiva entre as receitas e despesas (art. 153, III; art. 195, I, c); sobre as receitas auferidas pelas indústrias, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) (art. 153, IV); sobre a Exportação, Imposto de Exportação (IE) (art. 153, II); sobre as receitas ou o faturamento das empresas para o financiamento da seguridade social, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Programa de Integração Social (PIS) (art. 195, I, b); e sobre o metro cúbico vendido de combustível, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Operações Realizadas com Combustível (CIDE-Combustível) (Lei n.º 10.336, de 19 de dezembro de 2001).

Acrescenta-se que mesmo o IRPJ e a CSLL incidentes sobre o lucro das empresas podem ter como base de cobrança a receita bruta, no caso de as pessoas jurídicas optarem pela tributação do imposto de renda pelo lucro real-estimativa, lucro presumido e lucro arbitrado (art. 222, 223, 516, 518. 529 a 532 do Regula-

mento do Imposto de Renda, Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999; art. 20 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, com redação dada pela Lei n.º 10.684, de 2003, art. 22).

Os Estados, segundo a Carta Magna, podem cobrar imposto sobre a receita das empresas em decorrência da circulação de mercadorias e a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) (art. 155, II).

Os municípios, de acordo com a Constituição Federal do Brasil, podem cobrar imposto sobre a receita das empresas em decorrência da prestação de serviços de qualquer natureza, o Imposto sobre Serviços (ISS) (art. 156, III).

Assim, pode-se elaborar um quadro demonstrativo dos tributos que utilizam informações de natureza econômica (receitas e despesas) para a sua cobrança, classificados sob a base econômica e competência tributária:

Quadro 1 – Tributos que utilizam informações de natureza econômica para a sua cobrança, classificados sob a base econômica e competência tributária

Tributos			
Classificação sob a base econômica	Competência Tributária		
	União	Estados	Municípios
Imposto sobre a Renda	IRPJ CSLL IE CIDE-Combustível	-	-
Imposto sobre Venda de Mercadorias e Serviços	IPI Cofins PIS	ICMS	ISS

Fonte: Elaborado pelos autores.

¹ Apesar da denominação “Imposto”, a classificação engloba também as contribuições sociais. Rezende (2007) afirma que, sob o ponto de vista econômico, não existe diferença significativa, variando apenas a base de cálculo e a justificativa apresentada para sua instituição. Assim, para fins de análise econômica, é possível “[...] englobar as diferentes alternativas de mobilização compulsória de recursos pelo governo em um único quadro de referência, classificando-as de acordo com a base econômica da contribuição” (p. 155).

Ressalta-se que esses impostos e contribuições foram responsáveis por 55,2% de toda a arrecadação tributária nacional em 2008, no montante de R\$570,688 bilhões, equivalendo a 19,75% do PIB (Receita Federal do Brasil).

Destaca-se, finalmente, que no Brasil, paralelo aos tributos cobrados no seu território sobre a renda e sobre venda de mercadorias e serviços, existe o sistema simplificado de cobrança de tributos federais, estaduais e municipais para as microempresas e empresas de pequeno porte², o Simples Nacional, que foi instituído pela Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006.

Não se trata de uma espécie tributo e nem possui competência tributária própria. O Simples Nacional é um sistema unificado de arrecadação, inclusive de cumprimento de obrigações acessórias, dos seguintes tributos: IRPJ, CSLL, IPI, PIS, Cofins, Contribuição para a Seguridade Social (a cargo da empresa), ICMS e ISS. A competência tributária se pode afirmar ser híbrida, haja vista o produto da arrecadação pertencer à União, aos estados e aos municípios, sendo transferido automaticamente pela rede bancária no momento da arrecadação.

2. Influência da Legislação Tributária Sobre a Contabilidade

Devido à representatividade dos valores arrecadados com os tributos cobrados sobre a atividade econô-

mica das empresas (IRPJ, CSLL, IPI, IE, Cofins, PIS, CIDE-Combustível, ICMS e ISS), em especial do Imposto de Renda Pessoa Jurídica com base no lucro das empresas, o Governo federal sempre editou normas de Contabilidade com o objetivo de estabelecer o lucro para efeito tributário, denominado "lucro real", que, segundo o Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, consiste:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto.

ludícibus (2000, p. 36) lembra que a legislação fiscal sempre temido influência nos conceitos contábeis em virtude da falta de conhecimento dos contadores sobre os limites da Contabilidade Científica e da Contabilidade para finalidades fiscais. Explica o autor que

A falta de discussão dos princípios contábeis e das boas técnicas de Contabilidade tem sido responsável por uma enorme confusão mental dos nossos contabilistas. Na falta de parâmetros teóricos, aceitaram os fiscais e confundiram critérios técnicos com critérios fiscais.

Em outra obra, ludícibus, Martins e Gelbcke (2003, p. 28) ressal-

tam que "a Contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, particularmente os da legislação do imposto de renda".

Hendriksen e Breda (1999) lembram que nos Estados Unidos o enfoque fiscal é o preferido por muitos iniciantes em Contabilidade.

Niyama e Silva (2008) destacam que os contadores consideram o governo como o usuário que exerce maior influência sobre a Contabilidade e consideram natural a influência do fisco sobre a Contabilidade, em virtude de a ela ser a fonte de dados para a cobrança do imposto de renda pessoa jurídica.

Reconhecem os autores (p. 13) pontos positivos e negativos neste relacionamento:

Para a Contabilidade, o Governo possui o importante papel de divulgar as regras contábeis entre as empresas. A obrigatoriedade imposta sobre as empresas no recolhimento de determinados tributos termina por difundir certos procedimentos que, não fosse isso, ficariam restritos a um conjunto menor de entidades. [...] Entretanto, o Governo pode ter um papel inibidor ao desenvolvimento da Contabilidade, a partir do momento em que cria restrições às alternativas de procedimentos contábeis, com o objetivo de evitar a evasão fiscal".

Hendriksen e Breda (1999), refletindo sobre a influência das regras fiscais nos relatórios contábeis nos Estados Unidos, lembram que os objetivos da Contabilidade Fiscal são bastan-



² Segundo a Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006, consideram-se microempresas aquelas com faturamento anual igual ou inferior a R\$240.000,00; empresas de pequeno porte aquelas com faturamento anual superior a R\$240.000,00 e igual ou inferior a R\$2.400.000,00 (incisos I e II, art. 3º).

te distintos dos objetivos de divulgação de dados financeiros, pois o Estado, ao estabelecer regras de Contabilidade, visa determinar a base de cobrança do imposto de renda. Em consequência, para as finalidades de apresentar informações úteis para a tomada de decisão de investidores e emprestadores, “as conclusões da Contabilidade fiscal são irrelevantes” (p. 23).

Visando reduzir a influência das regras fiscais sobre os procedimentos contábeis, a Lei n.º 11.638, de 28 dezembro de 2007, deu nova redação ao art. 177, & 2º da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades por Ações), obrigando as companhias a elaborarem demonstrações financeiras em consonância com a legislação societária e os Princípios Fundamentais de Contabilidade, mesmo nos casos em que lei tributária ou de legislação especial sobre atividade que constitui o objeto da companhia conduzam à utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou à elaboração de outras demonstrações. Os ajustes decorrentes da legislação tributária poderiam ser efetuados em livros auxiliares ou na própria Contabilidade oficial, desde que fossem realizados, em seguida, lançamentos contábeis adicionais, visando anular os efeitos da regra tributária.

Explicam Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003, p. 28) que

Essa disposição foi incluída na Lei das Sociedades por Ações com o objetivo de permitir a elaboração de demonstrações contábeis corretas, sem pre-

juízo de elaboração de declaração do Imposto de Renda, usufruindo-se de todos os seus benefícios e incentivos e, ao mesmo tempo, respeitando-se todos os seus limites.

Contudo, a Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, modificou novamente a redação do § 2º do art. 177 da Lei n.º 6.404/1976, proibindo qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas pela lei societária, devendo a companhia observar exclusivamente em livros ou registros auxilia-



res as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.

Ainda na Lei n.º 11.941/2009, foi instituído o Regime Tributário de Transição de apuração do lucro real (RTT), que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos na Lei das Sociedades por Ações, vigendo até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

Segundo o Regime, as alterações introduzidas pela Lei n.º

11.638/2007, pelos arts. 37 e 38 da Lei n.º 11.941/2009, pelas normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei n.º 6.404/1976, e pelos demais órgãos reguladores, visando alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de Contabilidade, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Assim, o art. 17 da Lei n.º 11.941/2009 determina que, na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pela Lei n.º 6.404/1976,

a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá utilizar os métodos e critérios definidos pela Lei das Sociedades por Ações para apurar o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período no Livro de Apuração do Lucro Real.

Em suma, é permitido às empresas realizarem a escrituração mercantil obedecendo às regras emanadas da Lei das Sociedades por Ações, sem prejuízo do gozo de benefícios fiscais. Nesse sentido, Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009, p. 9), elogiando a nova postura do fisco em relação à Contabilidade, ensinam, através da exemplificação do caso da depreciação, que

Com essa nova redação, o Fisco admite que essas taxas fiscais sejam utilizadas para fins tribu-

“O projeto do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) foi instituído pelo Decreto n.º 6.022, em 22 de janeiro de 2007, com o objetivo de unificar as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, mediante fluxo único, computadorizado, de informações..”

tários, mesmo que, na Contabilidade, as taxas utilizadas sejam diferentes, tanto maiores quanto menores. Ou seja, mesmo que não haja a obrigação de a empresa utilizar-se das taxas fiscais, mas que ela simplesmente seja induzida a usá-las para fins tributários, poderá então escriturar contabilmente de uma forma e fiscalmente de outra.

Entretanto, o legislador, regulando as relações tributárias das microempresas e empresas de pequeno porte optantes do Simples Nacional, possibilitou a intervenção completa do fisco nos procedimentos contábeis para estas empresas quando determinou no art. 27 da Lei Complementar n.º 123 que “As microempresas e empresas de pe-

queno porte optantes pelo Simples Nacional poderão, opcionalmente, adotar Contabilidade simplificada para os registros e controles das operações realizadas, conforme regulamentação do Comitê Gestor”.

Como já descrito anteriormente, em matéria contábil, as empresas tendem a seguir as normas determinadas pelo fisco. Logo, a partir da publicação da “Contabilidade Simplificada” pelo Conselho Gestor da Simples Nacional³, composto exclusivamente por representantes do fisco federal, estadual e municipal, milhões de empresas⁴ deverão abandonar as práticas contábeis estipuladas pela Lei n.º 6.404/76. Para estas, a Contabilidade retroagirá até meados da década de 1970, quando, como lembram Niyama e Silva (2008, p. 80), “mostrava forte vin-

culação com a escrituração e o atendimento de exigências fiscais, em especial do Imposto de Renda”.

Oportunamente, destaca-se também que, com base nos artigos 1.179, § 2º, e 970 do novo Código Civil, Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2007, e no artigo 68 da Lei Complementar n.º 123, de 26 de dezembro de 2006, o empresário individual caracterizado como microempresário, cuja receita bruta anual seja inferior a R\$36.000,00, está dispensado de ter Contabilidade.

3. Normas Legais que Destacam a Importância da Contabilidade para a Cobrança e Fiscalização de Tributos

Reconhecendo a importância da Contabilidade para a realização dos trabalhos de auditoria fiscal, o Código Civil, Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002, apesar de determinar no seu art. 1.190 que nenhuma autoridade, juiz ou tribunal poderá fazer ou ordenar diligência para verificar a escrita contábil⁵, permite às autoridades fazendárias realizar o exame da escrituração, no exercício da fiscalização do pagamento de impostos:

Art. 1.193. As restrições estabelecidas neste Capítulo ao exame da escrituração, em parte ou por inteiro, não se aplicam às autoridades fazendárias, no exercício da fiscalização do pagamento de impostos, nos termos estritos das respectivas leis especiais.

³ Segundo a Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006, o Comitê Gestor do Simples Nacional é composto por 2 (dois) representantes da Secretaria da Receita Federal e 2 (dois) representantes da Secretaria da Receita Previdenciária, como representantes da União, 2 (dois) dos Estados e do Distrito Federal e 2 (dois) dos Municípios, para tratar dos aspectos tributários (I, art. 2º).

⁴ Receita Federal do Brasil. Ver Resultado da Arrecadação 2008 – Maio. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/ResultadoArrec/2008/default.htm>>. Acesso em: 08 jul. 2008.

⁵ Ressalvados os casos previstos em lei (art. 1.190) ou quando necessário para o juiz resolver questões relativas à sucessão, comunhão ou sociedade, administração ou gestão à conta de outrem, ou em caso de falência (art. 1.191).

Entre essas leis especiais se inclui a Lei Federal n.º 10.593, de 6 de dezembro de 2002, que, entre outras disposições, autoriza os auditores fiscais da Receita Federal do Brasil a examinar a Contabilidade de sociedades empresarias, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes:

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

[...]

d) examinar a Contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;

O Código Tributário Nacional, inclusive, estabelece, no seu art. 195, que não tem nenhuma aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito da fiscalização tributária examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los. As pessoas sujeitas à fiscalização são obrigadas, ainda, a conservar os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram (Parágrafo único).

O Supremo Tribunal Federal, na Súmula n.º 439, permite aos auditores fiscais acesso

a livros comerciais, no resguardo do interesse da arrecadação tributária, restrito, contudo, ao objeto de investigação: “Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação”.

Nesse sentido, Coelho (2007) lembra que o princípio do sigilo da escrita mercantil vem paulatinamente sendo excepcionado e, hoje, não existe para as autoridades fiscais. “Perante o Poder Executivo, a exibição dos livros mercantis pode ser obrigada pelos agentes de fiscalização da receita (federal, estadual ou municipal) ou do INSS” (p. 87).

Destaca-se, ainda, que a Receita Federal do Brasil, até o último dia útil de junho de 2010, receberá na sua base de dados o livro diário, razão, balancetes diários, balanços e fichas de lançamento comprobatória dos assentamentos neles transcritos das pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real, além das empresas que voluntariamente optarem pelo envio.

O projeto do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) foi instituído pelo Decreto n.º 6.022, em 22 de janeiro de 2007, com o objetivo de unificar as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documen-



tos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.

Ainda em 2007, foi instituída pela Instrução Normativa RFB n.º 787, de 17 de novembro de 2007, com finalidades fiscais e previdenciárias, a Escrituração Contábil Digital (ECD). A ECD deverá ser transmitida ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped).

Em 2008, a ECD somente foi obrigatória para as pessoas jurídicas sujeitas a acompanhamento econômico-tributário diferenciado e sujeitas à tributação do imposto de renda com base no lucro real. A partir de 1º de janeiro de 2009, a obrigatoriedade é para todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real, além das empresas que voluntariamente optarem pelo envio.

Em 7 de maio de 2008, foi lançado oficialmente o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped Contábil. Segundo a Receita Federal do Brasil, o Sped Contábil coloca a escrituração contábil na era digital, constituindo em um avanço na informatização da relação e n -

tre fisco e contribuinte: "Essa alternativa reduz custos administrativos, incentivando a formalidade. Permite ainda, melhora no controle tributário e, por meio do cruzamento de informações, auxilia no combate à sonegação".

A Revista Brasileira de Contabilidade (2008) explica que o Sped Contábil é um projeto desenvolvido pelas autoridades tributárias, instituições contábeis (entre elas o Conselho Federal de Contabilidade) e empresas-piloto, visando integrar os dados dos contribuintes aos fiscos das três esferas do Governo, mediante compartilhamento das informações contábeis e fiscais. Acrescenta que (p. 7)

3.1 . A Contabilidade no Regulamento do Imposto de Renda

Os regulamentos das administrações tributárias também preveem a utilização da Contabilidade no desenvolvimento de suas tarefas.

No âmbito federal, o Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, exige que as pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real usem o Livro Diário (art. 258) e o Livro Razão (art. 259). Determina, ainda, que o balanço patrimonial, as demonstrações do resultado do período de apuração, os extratos, as discriminações de contas ou os lançamentos e quaisquer documentos de Contabilidade deverão ser assinados por Bacharéis em Ciências Contábeis, atu-

ários, peritos-contadores, contadores, guarda-livros ou técnicos em Contabilidade legalmente registrados, com indicação do número dos respectivos registros (art. 819).

Os auditores fiscais da Receita Federal do Brasil procederão ao exame dos livros e documentos de Contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais (art. 911).

Reforça ainda o Regulamento que a escrituração contábil mantida com observância das disposições legais faz prova, a favor do contribuinte, dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (art. 923).

Contudo, se verificado pela autoridade tributária, antes do encerramento do período de apuração, que o contribuinte omitiu registro contábil total ou parcial de receita, ou registrou custos ou despesas cuja realização não possa comprovar, ou que tenha praticado qualquer ato tendente a reduzir o imposto correspondente, ficará sujeito à multa em valor igual à metade da receita omitida ou da dedução indevida, lançada e exigível ainda que não tenha terminado o período de apuração de incidência do imposto (art. 981).

4. A CONTRIBUIÇÃO DA AUDITORIA CONTÁBIL PARA FINS FISCAIS

A auditoria pode ser utilizada para fins fiscais quando tem a finalidade de observar se a empresa



“A auditoria pode ser utilizada para fins fiscais quando tem a finalidade de observar se a empresa cumpre todas as exigências da lei tributária.”

cumpe todas as exigências da lei tributária. Sá (2002) explica que a auditoria fiscal tanto pode ser realizada pela própria empresa, espontaneamente, ou pelo Estado, na defesa dos interesses da arrecadação dos tributos. No primeiro caso, o autor denomina de “Auditoria Fiscal Voluntária”; no segundo, “Auditoria Fiscal Compulsória”, assim aclarado:

A “Auditoria Fiscal Compulsória” é, pois, a que o Poder Público executa como “rotina” na

verificação da confiabilidade da sua arrecadação, e ela pode ser executada interna (na empresa, no estabelecimento, na casa do contribuinte) ou externamente (em execução de confronto de declarações, revisões de cálculos e de elementos declarados etc.) (Sá, 2002, p. 48).

Segundo Franco e Marra (2001), a auditoria geral e permanente, com o objetivo de acautelar interesses de acionistas e investidores para realizar controle administrativo, apurar erros e fraudes, entre outros, serve também para verificar o cumprimento de obrigações fiscais. O contribuinte pode requerer auditoria parcial ou específica para apurar o cumprimento de determinada obrigação fiscal, a exemplo do imposto de renda, e para apurar valor de imposto em atraso ou de impostos pagos indevidamente, a fim de pedido de restituição de indébito.



A auditoria proporciona tranquilidade para o fisco, uma vez que contribui, indiretamente, para melhor aplicação das leis fiscais; permite maior exatidão das demonstrações contábeis; e assegura maior exatidão dos resultados apurados (FRANCO e MARRA, 2001).

Os tributos que utilizam informações de natureza econômica, para estabelecer o montante devido, IRPJ, IPI, IE, CSLL, Cofins, PIS, CIDE-Combustível, ICMS e ISS podem ser controlados por meio de técnicas de auditoria contábil. Nesse sentido, Franco e Marra (2001, p. 217) apresentam o seguinte relacionamento entre o imposto de renda e a Contabilidade:

Entretanto, como o imposto de renda é o que tem relações mais estreitas com a Contabilidade e as demonstrações contá-

beis, a auditoria geral das demonstrações contábeis contribui sempre para o cumprimento das obrigações relativas a esse imposto.

Sá (2002, p. 463) explica que a metodologia do trabalho do auditor, seja ele fiscal ou contratado pela própria empresa, deve ser estabelecida de acordo com a característica do tributo cobrado, ou "objeto da tributação", nas palavras do autor:

Tributos sobre o "lucro" concentram-se nos componentes formadores de tal fenômeno: custos, Despesas e Receitas. Tributos sobre as Vendas concentram-se em "Vendas" e "Estoques". Tributos sobre a "Produção" concentram-se em Custos, e assim por diante.

Assim, uma auditoria do Imposto de Renda e

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) deveria abranger toda escrituração contábil. A auditoria do IPI, IE, Cofins, PIS, ICMS e ISS, por haver, como base de cálculo, o valor das receitas, deveria concentrar maior parte do seu trabalho no acompanhamento da evolução das receitas, estoques e custos (no caso do IPI). Ressalta-se, evidentemente, a necessidade de verificação das demais contas contábeis, uma vez que a constatação, por exemplo, de bens, despesas, credores e fornecedores não contabilizados seria um indício de receitas omitidas e, por conseguinte, de irregularidade tributária.

Lima (2000, p. 92) destaca que o fisco possui um campo fértil na Contabilidade para atingir seus fins, devendo o auditor fiscal possuir conhecimentos nesta área para executar com mais eficiência suas atribuições. Ressalta, contudo, que ele "não precisa, no entanto, ser um especialista na matéria, ou um contador, mas necessita



daqueles conhecimentos imprescindíveis à identificação dos fatos contábeis que elucidam as evasões de tributos”.

Em estudo realizado com os auditores fiscais que atuam no Estado do Rio Grande do Norte, vinculados ao Governo federal, estadual e ao município de Natal, capital do Estado, Araújo Neto (2009) constatou que a graduação predominante é a de Ciências Contábeis, observada em 36,2% dos pesquisados que possuíam curso superior. Anotou também que 66,5% dos servidores federais responderam que a Receita Federal do Brasil incentiva de forma razoável o uso da auditoria contábil na fiscalização de empresas, enquanto que deram a mesma resposta 36,4% e 47,2% fiscais estaduais e municipais, respectivamente. Contudo, ainda neste trabalho, foi verificado que mais de 80% dos auditores informaram que seu órgão tributário nunca, ou poucas vezes, proporcionou treinamento na área de auditoria contábil.

Finalmente, Sá (2002, p. 463) destaca a dificuldade para a realização das auditorias fiscais no Brasil devido à existência de leis mal elaboradas e a um número expressivo de normas para esclarecê-las: “Como a legislação, no Brasil, é complexa, igualmente complexo torna-se o exame; conspira, ain-

da, contra a tarefa, a extrema mobilidade e modificação de critérios fazendários”.

CONCLUSÃO

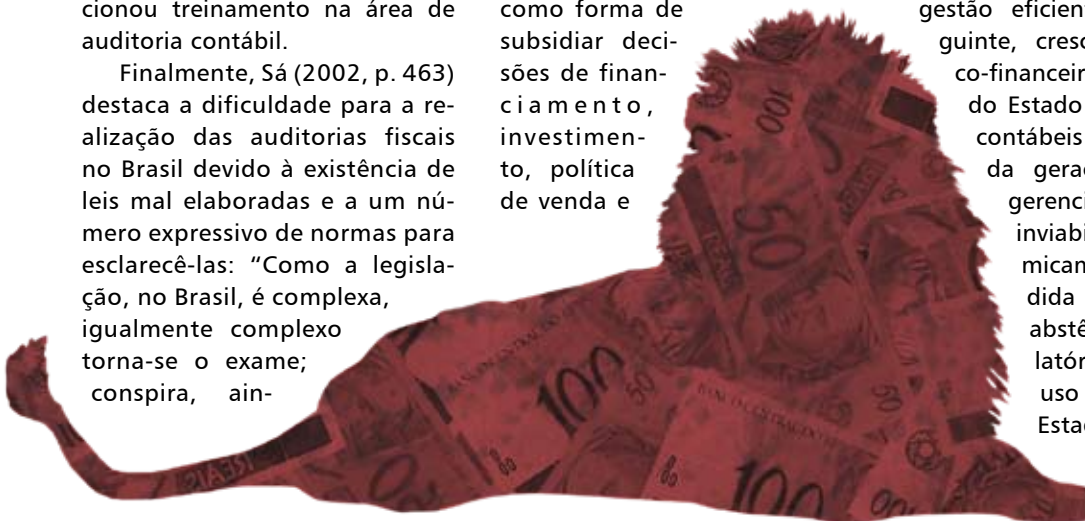
Apesar da sua utilidade para as administrações tributárias, em especial para a Receita Federal do Brasil, a Contabilidade não deve se tornar somente uma das ferramentas do Estado no combate à sonegação fiscal e cobrança de tributos. Ele é um importante usuário da informação contábil, mas não é o único.

Os empresários e entidades em geral financiam a geração dos relatórios contábeis e, por conseguinte, desejam extrair destes informações que tenham utilidades durante o processo de gestão, como, por exemplo, a mensuração do custo dos produtos como forma de estabelecimento de preço mínimo de comercialização, o estudo de indicadores econômicos como forma de subsidiar decisões de financiamento, investimento, política de venda e

política de crédito ou, até mesmo, a elaboração de estudos com a finalidade de reduzir a carga tributária de forma lícita, o planejamento tributário, entre outros.

O contador deve executar as obrigações tributárias da entidade, pois são inerentes à atividade mercantil ou prestação de serviço, e a sua falta, ou realização de forma inapropriada, poderá desencadear multas fiscais. Contudo, o profissional não se deve ater somente às regras estipuladas pelo fisco, restringindo a Contabilidade para este usuário. O objetivo deverá ser, além do cumprimento de exigências de interessados externos, subsidiar gestores de entidades com informações de natureza econômico-financeira, úteis para o processo decisório.

O Estado, por sua vez, deve compreender que a Contabilidade, por meio de seus princípios, técnicas e relatórios gerados, poderá proporcionar às entidades gestão eficiente e, por conseguinte, crescimento econômico-financeiro. A interferência do Estado nas boas práticas contábeis aumenta o custo da geração relatórios de gerenciais, muitas vezes inviabilizando-os economicamente. Logo, à medida que empresas se abstêm de produzir relatórios contábeis para uso interno, o próprio Estado e a sociedade acabam também perdendo.



Assim, é importante que o Estado, as empresas e o contabilista tenham consciência da contribuição da Contabilidade para o crescimento das empresas e, por conseguinte, da própria sociedade. Com base nesse conhecimento, o Estado deve

explorar os potenciais da Ciência para atender as suas necessidades (cobrar e fiscalizar tributos), porém evitando onerar demasiadamente o custo da Contabilidade nas empresas. A edição da Lei n.º 11.941/2009 vem ao encontro dessa preocupação e

certamente será um marco na atuação profissional do contabilista, uma vez que a partir de então as boas práticas contábeis podem ser adotadas, sem prejuízo do gozo de regras fiscais que proporcionem redução de carga tributária às empresas.

Referências

ARAÚJO NETO, Pedro Lopes. *Percepção da Utilização dos Conhecimentos em Auditoria Contábil: um Estado na Ótica dos Auditores Fiscais do Rio Grande do Norte*. 2009. 187f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB e UFRN, Natal, 2009.

BEUREN, Ilse Maria. *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade – Teoria e Prática*. In: LONGARAY, André Andrade; RAUPP, Fabiano Maury; SOUSA, Marco Aurélio Batista de; COLAUTO, Romualdo Douglas; PORTON, Rosimere Alves de Bona; BEUREN, Ilse Maria (org.). 3 ed. São Paulo: Atlas: 2006.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 22 fev. 2008.

_____. Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em: 28 fev. 2008.

_____. Decreto n.º 6.022, de 22 de janeiro de 2007. Institui o Sistema Público de escrituração Digital – Sped. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>. Acesso em: 07 jul. 2008.

_____. Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nos 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 04 jul. 2008.

_____. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 24 fev. 2008.

_____. Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 22 fev. 2008.

_____. Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei924995.htm>>. Acesso em 22 fev. 2008.

_____. Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 27 fev. 2008.

_____. Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm#art1. Acesso em: 27 fev. 2008.

_____. Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm#art37>. Acesso em: 11 mai 2010.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial – Direito de Empresa**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (Aplicável às Demais Sociedades)**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (Aplicável às Demais Sociedades) - Rumo às Normas Internacionais - Suplemento**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LIMA, Paulo Gildo de Oliveira. **Auditoria Fiscal – Contábil**. 6ª ed. João Pessoa: 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Fiscal no Brasil – 2008**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudo-Tributarios/estatisticas/CTB2008.pdf>>. Acesso em: 07 jan. 2010.

_____. Instrução Normativa RFB n.º 787, de 19 de novembro de 2007. Institui a Escrituração Contábil Digital. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2007/in7872007.htm>. Acesso em: 07 jul. 2008.

_____. Instrução Normativa RFB n.º 787, de 19 de novembro de 2007. Institui a Escrituração Contábil Digital. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2007/in7872007.htm>. Acesso em: 07 jul. 2008.

REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

RIO GRANDE DO NORTE. Decreto n.º 13.640, de 13 de novembro de 1997. Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Norte. Disponível em: <http://www.set.rn.gov.br/set/leis/Regulamentos/ricms_set.doc>. Acesso em: 28 fev. 2008.

SÁ, A. Lopes de. **Curso de Auditoria**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SPED Contábil, O Novo Paradigma. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, ano XXXVII, n.º 170, p. 7-11, março/abr 2008.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula n.º 439. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=439.NUME.%20NAO%205.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 29 fev. 2008.

VARSANO, Ricardo. **A Fiscalização Tributária sob um Enfoque Econômico**. Ministério da Fazenda, out. 1999. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/ucp/pnafa/cst/Arquivos/VarsanoFiscaliza.doc>>. Acesso em: 04 ago. 2008.