

MARCOS ANTONIO SALUSTIANO DA SILVA

AUDITORIA FISCAL PREVIDENCIÁRIA: OS PROCEDIMENTOS, AS ROTINAS DE TRABALHO E AS TÉCNICAS DE AUDITORIA APLICADAS NA IDENTIFICAÇÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS NÃO DECLARADOS

Trabalho de conclusão do Curso apresentado ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, como requisito para a obtenção do título de MBA Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Blênio C. Severo Peixe

CURITIBA

2007

AGRADECIMENTOS

A Deus por todas as bênçãos recebidas.

A minha esposa Sueli por estar ao meu lado em todos os momentos.

A meus filhos, Renato e Giovani, pela paciência e pelos fins de semanas “furtados”.

A todo corpo docente pelo brilhantismo e vibração ao repartir conhecimentos.

RESUMO

SALUSTIANO DA SILVA, M. A. AUDITORIA FISCAL PREVIDENCIÁRIA: OS PROCEDIMENTOS, AS ROTINAS DE TRABALHO E AS TÉCNICAS DE AUDITORIA APLICADAS NA IDENTIFICAÇÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS NÃO DECLARADOS. Marco importante da ação fiscal previdenciária foi a criação da GFIP, documento no qual os contribuintes declaram os segurados, as bases de cálculo, os valores retidos de prestadores de serviços, relaciona os tomadores de serviços, os produtos rurais adquiridos de pessoas físicas, os pagamentos de acordos de reclamações trabalhistas, enfim todos os valores devidos à Previdência Social, estes, com força de confissão de dívida. A ação fiscal, então, voltar-se-á à busca de fatos geradores não declarados, foco deste trabalho. Para melhorar seu desempenho de arrecadação o Fisco Previdenciário tem amplamente utilizado os conhecimentos de auditoria, procedimentos sustentados pela legislação, que permite inclusive a utilização de amostragens para levantamento de débitos fiscais. A auditoria fiscal inicia-se com um diagnóstico da situação da empresa que consiste na avaliação, mediante a aplicação de técnicas de auditoria na estrutura organizacional da empresa, de seus controles internos e funcionamento administrativo visando à produção de dados que possibilitem o conhecimento das peculiaridades do sujeito passivo, a fim de identificar fatos geradores de contribuição previdenciária não declarados e de embasar os procedimentos a serem adotados no decorrer da Auditoria-Fiscal Previdenciária e a elaboração de parecer acerca da estimativa de resultado e dos demais procedimentos fiscais a serem adotados no contribuinte fiscalizado. A contribuição previdenciária apesar de ser uma única contribuição social, a sua base de cálculo é muito ampla e regida por uma legislação complexa e em evolução permanente. O que exige das empresas uma permanente atualização de seus sistemas e controles administrativos, utilizando-se, cada vez mais, da tecnologia da informação para o gerenciamento e a proteção dos seus ativos.

Palavras chave: Auditoria Fiscal, Contribuição Social Previdenciária, diagnóstico, amostragem, procedimentos de auditoria, técnicas de auditoria.

e. mail : marcosalu@uol.com.br

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS.....	II
RESUMO.....	III
1. INTRODUÇÃO	1
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	5
2.1. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA AUDITORIA	6
2.1.1 Evolução no Mundo.....	6
2.1.2 Evolução no Brasil.....	7
2.2. TIPOS E OBJETIVOS DE AUDITORIA	9
2.2.1 Objetivos de Auditoria.....	9
2.2.2 Classificação de Auditoria.....	10
2.2.3 Tipos de Auditoria Fiscal Previdenciária.....	15
2.3 ÓRGÃOS REGULADORES.....	17
2.3.1 CVM - Comissão de Valores Mobiliários.....	18
2.3.2 IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores.....	18
2.3.3 CFC - Conselho Federal de Contabilidade.....	19
2.3.4 OIO - Instituto dos Auditores Internos do Brasil.....	19
2.4. CONTROLES INTERNOS.....	19
2.4.1 Objetivos e Finalidades dos Controles Internos.....	20
2.4.2 Controles Internos Contábeis.....	21
2.4.3 Controles Internos Administrativos.....	21
2.5. TESTES DE AUDITORIA.....	22

2.5.1	Testes de Aderência ou Observância.....	24
2.5.2	Testes Substantivos.....	25
2.6.	TÉCNICAS DE AUDITORIA.....	26
2.6.1	Inspeção	26
2.6.2	Observação	27
2.6.3	Cálculo	28
2.6.4	Investigação e Confirmação	28
2.6.5	Revisão Analítica	29
2.6.6	Amostragem	29
2.6.7	Relevância	30
2.6.8	Técnicas de Auditoria e a Legislação Previdenciária.....	32
2.6.9	Obrigatoriedade da Apresentação de Arquivos Digitais.....	32
2.7.	PROGRAMAS DE AUDITORIA.....	33
2.7.1	Objetivos.....	34
2.7.2	Vantagens e Desvantagens da Utilização	34
3.	METODOLOGIA.....	35
3.1	CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA.....	35
3.2	LEVANTAMENTO DE DADOS.....	35
4.	ESTUDO DA APLICAÇÃO DA AUDITORIA FISCAL PREVIDENCIÁRIA.	37
4.1.	PODERES E DEVERES DO AUDITOR FISCAL	37
4.1.1	Poderes do Auditor Fiscal	37
4.1.2	Deveres do Auditor Fiscal.....	39

4.2	AUDITORIA FISCAL EM CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIARIAS NÃO DECLARADAS.....	40
4.2.1	Revisão de Declarações.....	40
4.2.2	Informações Preliminares.....	41
4.3.	TESTES GERAIS DE AUDITORIA FISCAL PREVIDENCIARIA	44
4.3.1	Objetivos e Parâmetros	44
4.3.2	Principais Documentos Auditados.....	46
4.3.3	Testes Específicos de Auditoria Fiscal Previdenciária.....	66
4.3.4	Fatos Relevantes Observados.....	91
4.4.	ENCERRAMENTO DA AÇÃO FISCAL.....	93
4.4.1	Inexistência de Débitos.....	93
4.4.2	Lavraturas Fiscais.....	94
4.4.3	Demais Obrigações de Encerramento.....	96
5.	CONCLUSÃO.....	101
6.	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	104

1. INTRODUÇÃO

Embora a ação fiscalizadora em matéria previdenciária recaia sobre uma única contribuição social a sua base de cálculo é muito ampla e regida por uma legislação complexa e em evolução permanente.

Fato que obriga o fisco previdenciário federal a manter-se num contínuo processo de aprendizagem e criação com o objetivo de cumprir sua principal missão, que é a elevação do grau de risco ao contribuinte faltoso, aumentando, dessa maneira, o nível de cumprimento voluntário de suas obrigações tributárias, com vistas a promover o incremento da arrecadação.

A utilização dos ensinamentos de auditoria é parte significativa desse processo, que juntamente com a aplicação das mais diversas ferramentas da informática têm levado o fisco a sucessivos recordes de arrecadação tributária.

Essa constante evolução legislativa e tecnológica tem levado as empresas a uma permanente atualização de seus sistemas e controles fiscais e administrativos, utilizando-se, cada vez mais, da tecnologia da informação para o gerenciamento e a proteção dos seus ativos, buscando a redução dos riscos das pesadas multas que podem ser aplicadas pela fiscalização por descumprimento de obrigações tributárias e gerando com isso contingências impagáveis, colocando em risco a própria continuidade da entidade.

Em artigo publicado no Jornal Folha de São Paulo em 18/10/2004, intitulado “Leão Hitech” o colunista Marcos Cintra, doutor pela Universidade Harvard, professor titular e vice-presidente da FGV, descreve com precisão o fenômeno.

No setor público, o uso intensivo da inovação tecnológica teve início na arrecadação tributária. A utilização de meios eletrônicos se intensifica de modo acelerado. A entrega da declaração do Imposto de Renda da pessoa física pela internet, por exemplo, cresceu de 35% em 1995 para 97% em 2004.

A fiscalização utiliza meios avançados de auditoria fiscal, que têm como base o cruzamento de dados. Declarações como a DCTF, a DIPJ, a Dimob, o lançamento em cartões de crédito e a movimentação da CPMF são exemplos de variáveis lançadas em cruzamentos no sistema da Receita Federal para detectar indícios de fraudes e de sonegação de impostos. (CINTRA, 2004, p.2)

Com a criação da GFIP/SEFIP em 1998, declaração de entrega obrigatória a partir de janeiro de 1999, ferramenta hoje fundamental de planejamento das auditorias fiscais previdenciárias, pois, obriga as empresas informarem todas as bases de cálculos de contribuições sociais previdenciárias, inclusive as retenções dos tomadores de serviços prestados ou as retenções efetuadas dos prestadores; as retenções de aquisição de produtos rural de pessoas físicas, os pagamentos de acordos trabalhistas, enfim todos os valores que são bases de cálculo de contribuições sociais, declaração com força de confissão de dívida.

A ação fiscal, então, voltar-se-á à busca de fatos geradores não declarados e à conferência dos declarados, focos deste trabalho.

Em julho de 2005 uma nova metodologia de auditoria fiscal foi implementada pela Secretaria da Receita Previdenciária, órgão, então, responsável pela fiscalização e arrecadação das contribuições previdenciárias vinculado ao Ministério da Previdência Social, com o objetivo de reduzir o tempo médio de permanência do auditor nas

empresas. Dessa forma, haveria um aumento do número de empresas fiscalizadas por ano.

A metodologia previa o uso de dois novos sistemas informatizados que seriam utilizados pelos auditores fiscais: o AUDPREV, programa de auditoria de diagnostico ou prévia, que possibilita uma auditoria prévia para constatar se há fatos geradores não declarados pela empresa; e o AUDIG, programa de auditoria de dados digitais que interpreta e identifica as informações de qualquer arquivo gravado em mídia magnética que a empresa esteja obrigada a apresentar. Um ano e meio depois o resultado é comemorado pelo, então, Ministro da Previdência Social Nelson Machado conforme notícia o Jornal Gazeta Mercantil, de 19/01/2007:

De acordo com Nelson Machado, Ministro da Previdência Social, o ProPrev - que é co-financiado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento - já está contribuindo também para modernizar a fiscalização de empresas. Em meados do ano passado, o ministério iniciou o treinamento de parte de 1,5 mil auditores fiscais. Os primeiros funcionários treinados iniciaram auditoria em 1,2 mil das 5,3 milhões de empresas do País. Trata-se de empresas de grande porte, que concentram 30% da arrecadação previdenciária. A nova metodologia está reduzindo de 80 para 40 dias o tempo que os fiscais ficam dentro das empresas, com economia de R\$ 1 bilhão por ano, de acordo com o ministério. As empresas alvo de fiscalização estão distribuídas pelos setores industrial, comercial, financeiro e de serviços, e localizadas, sobretudo, na região Sudeste e no Distrito Federal. O governo também está implantado o Audprev, que possibilita auditoria prévia para constatar se há fatos geradores não declarados pela empresa.(Gazeta Mercantil/19/01/2007/Caderno C – p.1)

O Sistema Auditoria Previdenciária - AUDPREV é um programa de informática utilizado obrigatoriamente pelos Auditores Fiscais nas Auditorias Plenas, fase de Diagnóstico e de Levantamento, está desenvolvido para ser utilizado por operações fiscais relacionadas numa tabela de operações fiscais, observando a abrangência da auditoria (plena, básica ou restrita) e o seguimento econômico.

Inicialmente, o Auditor Fiscal realizar um estudo prévio sobre a estrutura organizacional da empresa, seus controles internos, seu funcionamento administrativo,

visando a produção de dados que possibilitem o conhecimento das peculiaridades da empresa, a fim de embasar a determinação dos procedimentos a serem adotados no decorrer da ação fiscal.

A execução da auditoria fiscal, com o emprego de técnicas de auditoria, inclusive a amostragem e a relevância, por meio de programa de auditoria bem elaborado, vale-se de todos os procedimentos descritos nas normas brasileiras de auditoria, porém o foco principal do programa e do procedimento passa a ser o fato gerador das contribuições previdenciárias, diferentemente do auditor independente para o qual o foco principal são as demonstrações financeiras, da entidade.

O objetivo do presente trabalho é demonstrar aos colegas os procedimentos, as rotinas de trabalho e as técnicas de auditoria aplicadas pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil na busca de contribuições previdenciárias não declaradas.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEORICA

Todas as entidades, com fins lucrativos ou não, de alguma forma, por determinação legal, têm o dever de prestar contas de sua gestão administrativa e financeira à sociedade e em especial ao Estado, este em sua maioria das vezes representado pelo Fisco ou órgãos reguladores das atividades empresariais ou profissionais.

A forma que as organizações prestam contas de sua evolução patrimonial e seus atos ao público, em geral, é feito por meio das demonstrações financeiras ou contábeis.

Para validar a veracidade destes documentos utiliza-se uma técnica contábil chamada Auditoria. Conforme o ensinamento de FRANCO E MARRA a Auditoria é uma das técnicas que a contabilidade utiliza para atingir sua finalidade:

Para mensurar a adequação e confiabilidade dos registros e das demonstrações contábeis, a Contabilidade utiliza-se também de uma técnica que lhe é própria, chamada auditoria, que consiste no exame de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo a normas apropriadas de procedimento, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstrada, de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade, aplicados de maneira uniforme. (FRANCO E MARRA, 1992, p 20)

De forma bastante simples CREPALDI (2000, p.27) define auditoria como "o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade".

2.1. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA AUDITORIA

Para ATTIE (1998, p.27): “ em essência, a causa da evolução da auditoria, que é decorrente da evolução da contabilidade, foi a do desenvolvimento econômico dos países, do crescimento das empresas e expansão das atividades produtoras, gerando crescente complexidade na administração dos negócios e de práticas financeiras.”

2.1.1. Evolução no Mundo

O professor Antônio Lopes de Sá nos revela que desde a antiguidade, mais exatamente, na civilização Suméria, já existiam relatos da atividade de auditoria. Afirma, ainda, LOPES DE SÁ (1980, p.15) “em 1285, na Inglaterra, no reinado de Eduardo I, destacou-se esta prática, como também o uso, pela primeira vez, do termo auditor para designar aquele que realizava o exame de contas públicas e servia como testemunha para levar à punição, os possíveis infratores”. Exatamente igual aos dias atuais.

Na Revolução Industrial, século XVIII, na Inglaterra, com o surgimento das grandes empresas foi flagrante o desenvolvimento da auditoria mediante a necessidade por parte dos investidores de acompanhamento do capital investido e dos governos para a taxaçoão do imposto de renda com base no lucro. O trabalho de auditoria tornou-se praticamente obrigatório e difundido no mundo todo:

Pode-se afirmar, então, que o berço da moderna auditoria foi na Inglaterra, que a exportou para outros países, para onde expandiu seus negócios estabelecendo suas filiais, entre eles o Brasil.

Mas o grande salto da auditoria ocorreu após a crise econômica americana de 1929. No início dos anos 30, é criado o famoso Comitê May, um grupo de trabalho instituído com a finalidade de estabelecer regras para as empresas que tivessem suas ações cotadas em bolsa, tornando obrigatória a Auditoria Contábil Independente nos demonstrativos financeiros dessas empresas.

2.1.2. Evolução no Brasil

Não existem datas precisas de quando a auditoria começou ser praticada no Brasil. Sabe-se apenas que ela chegou quando as empresas multinacionais, principalmente as inglesas, decidiram investir capitais no país, expandindo seus negócios.

Para os autores MAGALHÃES, LUNKES, MULLER (2001 p. 39) “O primeiro parecer de Auditoria Brasileira foi publicado em 1903, relativo a exame de livros da São Paulo Tramway Light and Power Company, com matriz em Toronto, Canadá”. Os mesmos autores afirmam ainda que a primeira empresa de Auditoria a estabelecer no Brasil foi a Mc-Auliffe Davis Belle-Co, em 1909, antiga Arthur Andersen.

O documento que oficializou o estabelecimento da Mc-Auliffe no Brasil foi uma alteração de contrato, assinada em Londres, em 1911, por Henry Thomas Mc Auliffe, Alfred Edward Maidllow e David Bell, este último na condição de sócio residente no Brasil.

A segunda empresa de Auditoria a estabelecer no Brasil foi a Price Waterhouse, incorporando a W.B. Peat & Co e a Touche Faller e Co. Richard Wilson,

seu então gerente em New York, foi designado para dirigir os serviços no Rio de Janeiro.

Antes de surgir à comissão de valores mobiliários (CVM), período que se pode chamar de embrionário para o desenvolvimento da profissão de Auditor, contribuíram para consolidação dessa atividade: A instalação de Filiais e subsidiárias de companhias estrangeiras; financiamento de empresas brasileiras por meio de entidade internacional; crescimento das empresas brasileiras; algumas normas de auditoria emanada do Banco Central (1972).

Somente em 1976, com a lei das sociedades por ações (Lei 6404) e com a Lei que criou a CVM (Lei 6385) é que se deu um passo firme para a consolidação da auditoria no Brasil. A primeira porque estabeleceu como obrigatoriedade para as empresas de capital aberto terem suas demonstrações contábeis auditadas por Auditores Independentes. A segunda, porque estabeleceu a fiscalização para a atividade dos auditores independentes.⁸

Portanto, para FRANCO e MARRA (1992, p.40) “o poder público foi de fundamental participação na difusão da Auditoria no Brasil através das diversas leis que obrigaram a existência da Auditoria e da figura do Auditor Independente. Tendo-se como exemplo a lei a de n° 4.728 de 14 de julho de 1965, do mercado de capitais, cujo texto legal histórico, é pioneiro ao tratar e tornar obrigatória esta prática”.

Surgiram várias disposições legais estabelecendo auditoria, para segmentos da economia e instituição a estes ligados, além de leis, decretos, resoluções do Banco Central, as quais tratavam da obrigatoriedade da auditoria em sociedades de economia mista, sociedades anônimas e etc.

Entende-se que o desenvolvimento da técnica aconteceu, principalmente no Brasil, através do acompanhamento e influência do poder público e dos organismos de classe.

Iniciou-se o processo de ruptura entre Auditoria e Contabilidade, com surgimento das auditorias operacional e de gestão e o conseqüente desencadeamento de outros tipos de auditoria, passando a requerer conhecimentos multidisciplinares e, profissionais de diversas formações acadêmicas. Os auditores começaram a atender necessidades de melhoria dos controles da entidade como um todo. A preocupação com a competitividade, a qualidade e até com o meio ambiente ampliaram o foco de atenção, antes restrito à contabilidade, para as estratégias de ação.

2.2. TIPOS E OBJETIVOS DA AUDITORIA

Não existe padrão classificatório dos diversos tipos de auditoria existentes, podemos encontrar na literatura, sobre o assunto, diversas classificações para os diversos tipos de auditoria, bem como diferentes nomes.

2.2.1. Objetivos da Auditoria

Independentemente do tipo e objeto de cada auditoria, existem objetivos gerais que elas visam atingir, um desses grandes objetivos é o de transmitir uma informação que seja credível de tal forma que os seus destinatários e/ou outros interessados

possam retirar dela opiniões formadas e conclusões idôneas, evitando assim, as chamadas especulações, incertezas e interpretações erradas.

Outro grande objetivo é o de garantir que esta informação credível e idônea seja útil, segura, completa e adequada para a tomada de decisões dos responsáveis ou entidades auditadas ou ainda dos superiores hierárquicos destas, identificando erros, responsabilidades, falhas e apontando formas de soluções.

2.2.2. Classificação de Auditoria

Para CREPALDI (2000, p.31) a auditoria é classificada em apenas dois tipos: “Auditoria de demonstrações financeiras” e “Auditoria operacional ou de gestão”. A primeira com o objetivo “de emissão de parecer técnico, por profissional independente, sobre a adequação das demonstrações financeiras”. A segunda com a finalidade de “apresentação de recomendações destinadas a melhorar e a aumentar o êxito da organização”.

Em seu Curso Básico de Auditoria OLIVEIRA e DINIZ FILHO (2001, p.19) apresentam uma classificação maior dos tipos de auditoria, listando-as, também, de acordo com os objetivos:

Auditoria das demonstrações contábeis. Objetivo: Emissão de parecer sobre as demonstrações contábeis da empresa ou entidade em determinada data.

Auditoria interna. Objetivo: Revisão sistemática das transações operacionais e do sistema de controles internos.

Auditoria de cumprimento normativo ou compliance audit. Objetivo: Auditoria para verificação do cumprimento de normas e procedimentos implantados pela empresa.

Auditoria de gestão. Objetivo: Trabalhos dirigidos à análise dos planos e diretrizes da empresa, objetivando mensurar a eficiência da gestão das operações e sua consistência com os planos e metas aprovados.

Auditoria de sistemas. Objetivo: Exames e avaliações da qualidade do sistema de computação de dados e dos controles existentes no ambiente de tecnologia de informações.

Auditoria fiscal e tributária. Objetivo: 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. (OLIVEIRA e DINIZ FILHO, 2001, p.19)

Já JUND (2002, p. 92) apresenta sua lista de “modalidades de auditoria” em:

Auditoria Contábil

A Auditoria das demonstrações financeiras destina-se ao exame e avaliação dos componentes dessas demonstrações, no que concerne à adequação dos registros e procedimentos contábeis, sistemática dos controles internos, observância de normas, regulamentos e padrões aplicáveis, bem como a aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Auditoria Tributária

A auditoria tributária objetiva o exame e a avaliação de planejamento tributário e a eficiência e eficácia dos procedimentos e controles adotados para a operação, pagamento e recuperação de impostos, taxas e quaisquer outros ônus de natureza fisco tributária que incidam nas operações, bens e documentos da empresa.

Auditoria Operacional

O objetivo geral da Auditoria Operacional é assessorar a administração no desempenho de suas funções e responsabilidades, avaliando se a organização, departamento, atividade, sistemas, funções, operações e programas auditados estão atingindo os objetivos organizacionais e gerenciais com eficiência, eficácia e economia, na obtenção dos recursos (financeiros, materiais, humanos e tecnológicos), bem como em observância às leis e regulamentos aplicáveis e com a devida segurança.

Auditoria de Gestão

A Auditoria de Gestão cumpre o exame e avaliação sobre sistemas políticos, critérios e procedimentos utilizados pela empresa na sua área de planejamento estratégico, tático e, principalmente, no processo decisório.

Auditoria de Sistemas Informatizados

A Auditoria de Sistemas Informatizados compreende o exame e avaliação dos processos de planejamento, desenvolvimento, teste e sistemas aplicativos. Visa, também, ao exame e avaliação das estruturas lógica, física, ambiental, organizacional, de controle, segurança e proteção de determinados ativos, sistemas aplicativos, software e, notadamente, as informações, visando à qualidade de controles internos sistêmicos e de sua observância em todos os níveis gerenciais.

Auditorias Especiais

A Auditoria Especial abrange a realização de trabalhos de auditoria, não compreendidos na programação normativa da área, solicitados pelos membros dos Conselhos Administrativos, Fiscal, Diretoria ou determinados em legislação específica. (JUND, 2002, p. 92)

Na seqüência identificamos alguns tipos mais comuns de auditoria, classificados de acordo com os seguintes aspectos:

I - Quanto à origem do interessado

A auditoria pode ser solicitada por interessados: internos (administração, conselhos); externos (investidores, órgão reguladores, fisco, credores) ou; em conjunto (acionistas em litígio, obtenção de certificados de regularidade):

a) Auditoria interna - Realizada por órgão interno da entidade, tem como objetivo reduzir as probabilidades de fraudes, erros, práticas ineficientes ou ineficazes. Deve ser independente e prestar contas diretamente à direção da instituição.

b) Auditoria externa - Realizada por instituição externa e independente da entidade fiscalizada, com objetivo de emitir parecer sobre gestão de recursos, situação financeira, a legalidade de suas operações.

c) Auditoria articulada - Trabalho conjunto de auditorias internas e externas, caracteriza-se pelo uso de recursos e comunicações recíprocas dos resultados.

II - Quanto à forma de abordagem do tema

A auditoria pode abordada de duas formas:

a) Auditoria horizontal - Aborda tema específico, realizada em várias entidades ou serviços paralelamente.

b) Auditoria orientada - Focada em uma atividade específica qualquer ou em atividade com fortes indícios de erros ou fraudes.

III - Quanto à área envolvida ou tipo

Com a especialização são inúmeras as possibilidades, áreas envolvidas ou que se fazem necessária aplicação de auditoria, elencamos abaixo algumas:

a) Auditoria das demonstrações contábeis - Emissão de parecer sobre as demonstrações contábeis da empresa ou entidade em determinada data.

b) Auditoria de cumprimento normativo ou *compliance audit* - Auditoria para verificação do cumprimento de normas e procedimentos implantados pela empresa.

c) Auditoria de gestão - Trabalhos dirigidos à análise dos planos e diretrizes da empresa, objetivando mensurar a eficiência da gestão das operações e sua consistência com os planos e metas aprovados.

d) Auditoria de sistemas - Exames e avaliações da qualidade do sistema de computação de dados e dos controles existentes no ambiente de tecnologia de informações.

e) Auditoria fiscal e tributária - 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.

f) Auditoria do planejamento estratégico - Verifica se os principais objetivos da entidade são atingidos e se as políticas e estratégias de aquisição, utilização e alienação de recursos são respeitadas.

g) Auditoria administrativa - Engloba o plano da organização, seus procedimentos e documentos de suporte à tomada de decisão.

h) Auditoria contábil - Auditoria tem objetivo de garantir a correção das contas da instituição, conforme as devidas autorizações.

i) Auditoria financeira - Ou auditoria das contas, análise das contas, da situação financeira, da legalidade e regularidade das operações e aspectos contábeis

financeiros, orçamentários e patrimoniais, verificando se todas as operações foram corretamente autorizadas, liquidadas, ordenadas, pagas e registradas.

j) Auditoria de legalidade - Analise da legalidade ou regularidade das atividades, funções, operações ou gestão de recursos, verificando se estão em conformidade com a legislação em vigor.

l) Auditoria operacional - Analisa todos os níveis de gestão, nas fases de programação, execução e supervisão, sob o ponto de vista da economia, eficiência e eficácia. Também conhecida como auditoria de eficiência, de gestão, de resultados ou de práticas de gestão. São auditados todos os sistemas e métodos utilizados pelo gestor para a tomada de decisão, analisa a execução das decisões a apreciar até que ponto os resultados pretendidos foram atingidos.

m) Auditoria da tecnologia da informação - Analisa os sistemas de informação, o ambiente computacional, a segurança de informações, e o controle interno da entidade, identificando deficiências e pontos fortes. É essencialmente operacional, conhecida como auditoria informática, computacional ou de sistemas.

A auditoria é uma ferramenta que exige hoje em função da própria dinâmica sócio-econômica, uma maior especialização, rigor e profissionalismo nos resultados que apresenta. Esta especialização permite que haja uma variedade de tipos de auditorias, isto quer dizer, que em termos de tipologia em auditoria não se verifica o princípio da taxatividade, não existe um número determinado e fixo de tipos, mas sim uma variedade de acordo com o objeto de cada auditoria que são variadíssimos, fruto da dinâmica acima referida.

Aqui neste pequeno trabalho citou-se mais de uma dezena, de forma exemplificativa, de tipos de auditoria. Esta enumeração, demonstra o grau de elasticidade existente na tipologia das auditorias, uma vez que devido ao avanço da técnica e da tecnologia do mundo moderno, vão surgindo cada vez mais novos tipos, não existentes antes ou então vão se associando uns aos outros, um exemplo desses novos tipos são as chamadas auditorias ambientais e informáticas, surgidas recentemente.

2.2.3. Tipos de Auditoria Fiscal Previdenciária

Atualmente, as auditorias-fiscais de contribuições previdenciárias estão sendo desenvolvidas por fatos geradores específicos, ou seja, por Operações Fiscais. As operações fiscais, quanto à sua abrangência e aos procedimentos de auditoria a serem executados, classificam-se em Auditoria Plena, Auditoria Básica e Auditoria Restrita.

I - Operação Fiscal

Operação Fiscal é o conjunto de verificações e procedimentos de auditoria a serem aplicados na auditoria-fiscal previdenciária, de modo a permitir acompanhamento específico, conhecimento e avaliação dos respectivos resultados. Assim o Auditor pode receber determinação de fiscalizar apenas um determinado fato gerador de um determinado período, por exemplo: Remuneração dos trabalhadores; Processos Trabalhistas; Juros sobre o Capital Próprio; Participação nos Lucros e Resultados.

Com esse sistema o Auditor Fiscal, por exemplo, pode fiscalizar a distribuição de “Juros sobre o Capital Próprio” de apenas um determinado ano.

As operações fiscais são aquelas relacionadas na Tabela de Operações Fiscais – TOF editada pelo Departamento de Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil – DEFIS.

II - Auditoria Plena

A Auditoria Plena consiste na verificação de fatos geradores específicos mediante execução dos procedimentos de diagnóstico. É desenvolvida em duas fases: Fase de diagnóstico e Fase de Levantamento.

A Fase de Diagnóstico consiste na avaliação, mediante a aplicação de técnicas de auditoria, da estrutura organizacional da empresa, de seus controles internos e funcionamento administrativo, utilizando-se obrigatoriamente o Sistema Auditoria Previdenciária - AUDPREV, visando à produção de dados que possibilitem o conhecimento das peculiaridades do sujeito passivo, a fim de identificar fatos geradores de contribuição previdenciária não declarados e de embasar os procedimentos a serem adotados no decorrer da Auditoria-Fiscal Previdenciária e a elaboração de parecer acerca da estimativa de resultado e dos demais procedimentos fiscais a serem adotados no contribuinte denominado Relatório de Diagnóstico. A Fase de Levantamento destina-se à constituição de créditos fiscais, devendo ser iniciada, no mesmo procedimento fiscal, logo após a Fase de Diagnóstico, focando diretamente nos pontos apontados no Relatório de Diagnóstico.

III - Auditoria Básica

A Auditoria Básica consiste na verificação de fatos geradores específicos, com análise da escrituração contábil, bem como dos respectivos documentos de suporte, e, no caso de sujeito passivo dispensado por lei da escrituração contábil, consiste na análise do Livro Caixa conjuntamente com o Livro Registro de Inventário de Mercadorias e dos respectivos documentos de suporte.

IV - Auditoria Restrita

A Auditoria Restrita consiste na verificação de fatos geradores específicos, sem análise de escrituração contábil, a partir de documentos como folhas de pagamento, recibos, demonstrações ambientais, livros fiscais estaduais ou municipais, ou outros que permitam identificar fatos geradores de contribuições previdenciárias.

2.3.ORGÃOS REGULADORES

As Normas brasileiras de auditoria são normas de auditoria são as regras ditadas pelos órgãos reguladores da profissão contábil do Brasil e tem por objetivo a regulação da profissão e atividades bem como estabelecer diretrizes a serem seguidas pelos profissionais no desenvolver de seus trabalhos.

As normas atualmente em vigor no Brasil são emitidas em conjunto pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e

Instituto de Auditores Independentes do Brasil – IBRACON, e quando aplicável, ao Banco Central do Brasil (BCB) e à Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

No âmbito internacional, a Federação Internacional de Contadores (IFAC) também emite pronunciamentos através da Comissão de Normas Internacionais de Auditoria, as quais contém orientações aos países-membros daquele órgão.

2.3.1. Comissão de Valores Mobiliários

A CVM é uma entidade autárquica vinculada ao Ministério da Fazenda. Funciona como órgão fiscalizador do mercado de capitais do Brasil. Para se exercer atividades de auditoria no mercado de valores mobiliários (companhias abertas e instituições, sociedades ou empresas) o auditor está sujeito a prévio registro na CVM.

Para obter o registro na CVM, segundo Instrução nº 04/78 da CVM, o auditor deve comprovar cumulativamente: estar registrado no CRC; aver exercido atividade de auditoria por um período não inferior a cinco anos, contados a partir da data de registro no CRC; estar exercendo atividade de auditoria, mantendo escritório profissional legalizado, em nome próprio, com instalações compatíveis com o exercício de auditoria independente.

2.3.2. Instituto Brasileiro de Contadores

O IBRACON é uma pessoa jurídica de direito privado, sem lucrativos. Tem como objetivo fixar princípios de contabilidade e elaborar normas e procedimentos relacionados com auditoria (externa e interna) e perícias contábeis.

2.3.3. Conselho Federal de Contabilidade e Conselho Regional de Contabilidade

Os conselhos representam as entidades de classe dos contadores. A finalidade principal desses conselhos é o registro e a fiscalização do exercício da profissão de contabilista.

2.3.4. Instituto dos Auditores Internos do Brasil

A OIO é uma sociedade civil de direito privado, sem fins lucrativos. O principal objetivo é promover o desenvolvimento da auditoria interna, mediante o intercâmbio de idéias, reuniões, conferências, intercâmbio com outras instituições, congressos, publicações de livros e revistas e divulgação da importância da auditoria interna junto a terceiros.

2.4. CONTROLES INTERNOS

Por controles internos JUND (2002, p.192) “entendemos todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que verificamos dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio”.

2.4.1. Objetivos e finalidades dos controles internos

Os principais objetivos dos controles internos são: fornecer dados corretos para a contabilidade, conferir a exatidão da escrituração contábil e; evitar alcances, desperdícios, erros e, se ocorridos, identificá-los.

Esses objetivos principais aplicam-se aos FRANCO E MARRA (1992, p.208), “controles instituídos do sistema contábil e financeiro. Se instituídos em outras áreas, como a administrativa, ou de produção, ou de expedição etc., outros objetivos serão identificados, mas todos eles podem ser resumidos num só: proteger o patrimônio da empresa” A finalidade dos controles internos é a de estabelecerem-se padrões, medir o desempenho real e agir preventivamente, assegurando que não ocorram erros potenciais, através do controle de suas causas, JUND (2002, p.193) destaca, entre os objetivos específicos a serem atingidos, os seguintes:

- Observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;
- Assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade.
- Antecipar-se, preventivamente, ao cometimento de erros, desperdícios abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- Propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive, de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos;
- Salvar os ativos financeiros e físicos, quanto à sua boa e regular utilização, e assegurar a legitimidade do passivo registrado;
- Permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando à eficácia, eficiência, e economicidade dos recursos;
- Assegurar a aderência às diretrizes, normas, aos planos e procedimentos do órgão/entidade. (JUND, 2002, p. 193)

2.4.2. Controles Internos Contábeis

Os controles internos contábeis são aqueles JUND (2002, p.196) “relacionados com a proteção dos ativos e com validade dos registros contábeis”. Esses controles incluem o sistema de autorização e aprovação e a segregação das funções de registro daquelas efetuadas pelo departamento, que gera as transações objeto de seu registro os das relativas à custódia dos ativos.

O objetivo dos controles contábeis é permitir que:

- a) As transações sejam registradas, quando necessário, permitindo a elaboração periódica de demonstrações contábeis e a manutenção do controle contábil sobre os ativos;
- b) As transações sejam efetuadas de acordo com a autorização geral ou específica da administração;
- c) O acesso aos ativos seja permitido com autorização;
- d) Os ativos registrados contabilmente sejam comparados com as existências físicas em intervalos razoáveis e se tomem ações adequadas, em relação a qualquer diferença constatada.

2.4.2. Controles Internos Administrativos

Os controles internos administrativos compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados com a eficiência operacional, bem como o respeito e a obediência às políticas administrativas.

Relacionam-se indiretamente com os controles contábeis e incluem controles estatísticos: programas de treinamento de pessoal, controles de qualidade, entre outros.

Como definição, o auditor estará interessado nos controles contábeis. Estes afetam as demonstrações contábeis, exigindo avaliação por parte do auditor.

O controle interno nas organizações é objeto de interesse de três categorias de profissionais. Os contadores demandam o controle interno para terem um mínimo de garantias de que as transações registradas nos sistemas de contabilidade realmente aconteceram e respeitaram as políticas e as normas vigentes nas organizações e no país e que os valores envolvidos estão corretos. Os auditores internos são responsáveis pela verificação independente e atualização dos controles internos. Os auditores externos baseiam-se em avaliações do controle interno para determinar a natureza, a extensão, a profundidade e o momento apropriado para a aplicação dos testes de auditoria necessários para subsidiar uma opinião sobre a aderência das demonstrações financeiras aos princípios contábeis geralmente aceitos, a um custo razoável.

2.5. TESTES DE AUDITORIA

O auditor deve planejar seu trabalho consoante as Normas Profissionais do Auditor Independente e estas normas (NBC T 11), dizem que o auditor deve efetuar o estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos da entidade, como base para determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos

de auditoria. Diz, também, que o auditor deve aplicar procedimentos de auditoria em razão da complexidade e volume das operações, por meio de provas seletivas, testes e amostragens, cabendo ao auditor, com base na análise de riscos de auditoria e outros elementos que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo.

Quando o controle interno é bom, o auditor externo faz um menor volume de testes; caso contrário, o auditor externo faz um maior volume de testes.

Caso a organização possua um excelente controle interno (nota máxima), mesmo assim, o auditor externo tem de fazer o volume mínimo de testes devido o sistema de controle interno ter suas limitações, podem esconder conluio, incompetência e negligência. Limitando, assim, os riscos de auditoria também previstos na NBC T 11 Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis - NBC T 11.11 –

Amostragem:

11.11.2.6.2. O auditor está sujeito ao risco de amostragem nos testes de observância e testes substantivos, sendo:

1) Testes de Observância:

a) Risco de subavaliação da confiabilidade: é o risco de que, embora o resultado da aplicação de procedimentos de auditoria sobre a amostra não seja satisfatório, o restante da população possua menor nível de erro do que aquele detectado na amostra.

b) Risco de superavaliação da confiabilidade: é o risco de que, embora o resultado da aplicação de procedimentos de auditoria sobre a amostra seja satisfatório, o restante da população possua maior nível de erro do que aquele detectado na amostra.

2) Testes Substantivos:

a) Risco de rejeição incorreta: é o risco de que, embora o resultado da aplicação de procedimentos de auditoria sobre a amostra leve à conclusão de que o saldo de uma conta ou classe de transações registradas está, relevantemente, distorcido, mas, efetivamente, não está;

b) Risco de aceitação incorreta: é o risco de que, embora o resultado da aplicação de procedimentos de auditoria sobre a amostra leve à conclusão de que o saldo de uma conta ou classe de transações registradas não está, relevantemente, distorcido, mas, efetivamente, está.

2.5.1. Testes de aderência ou observância

Visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento.

Os testes de observância são também denominados de testes de aderência ou testes de controle. CREPALDI (2000, p. 156) define testes de observância como “procedimentos empregados pelo auditor, a fim de determinar se cumprem corretamente certos procedimentos de controle interno, estabelecidos pelo sistema da empresa”.

Na aplicação dos testes de observância, o auditor deve verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos. A Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 11, de 17/12/1997, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade, em seu item 11.1.2.2, descreve que “os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento”.

Os testes de observância são realizados nas áreas que necessitam de maior controle, porque estão mais expostos a um risco proporcionalmente maior, em termos de distorções nos saldos das demonstrações contábeis. Para tanto, o auditor verifica as áreas da empresa que apresentam maior risco e que necessitam de controle mais intensivo, para então efetuar os testes necessários à avaliação. A literatura atrelada à experiência obtida na atividade de auditoria aponta que os principais testes de

observância são: testes de compras, testes de vendas, testes de custos e testes na área de pessoal.

2.5.2. Testes Substantivos

Visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, à exatidão e à validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade, dividindo-se em: testes de transações e saldos e procedimentos de revisão analítica.

Para CREPALDI (2000, p.158) o objetivo dos testes substantivos é certificar-se da correção de um ou mais dos seguintes pontos:

- Existência real – que as transações comunicadas realmente tenham ocorrido e que os ativos e os passivos demonstrados existiam;
- Integridade – que não existiam transações, ativos ou passivos além dos registrados e demonstrados;
- Parte interessada – que só a empresa e nenhuma outra entidade tenha sido parte interessada nas transações divulgadas; que a empresa seja realmente a proprietária e possua título reconhecido do ativo; que o passivo declarado corresponda realmente à empresa;
- Avaliação e aferição – que o ativo e o passivo estejam corretamente avaliados e aferidos; que as partidas da demonstração de resultado sejam bem aferidas; que os cortes sejam adequados;
- Divulgação – que o ativo e o passivo e as partidas da demonstração de resultado sejam corretamente divulgados. CREPALDI (2000, p.158)

Em síntese, os testes substantivos têm por finalidade validar os saldos apresentados nas demonstrações contábeis.

2.6.TECNICAS DE AUDITORIA

Na aplicação dos testes de aderência e substantivos, o auditor deve considerar os seguintes procedimentos técnicos básicos de auditoria:

2.6.1.Inspeção

Corresponde ao exame de ativos e documentos. Dessa forma, ao conferir a existência física de estoques, para validar o número que consta no Balanço, o auditor está aplicando o procedimento de inspeção. O raciocínio é o mesmo quando o auditor estiver analisando a autenticidade de algumas notas fiscais, para validar a receita de vendas.

Na auditoria previdenciária, utiliza-se a técnica da inspeção para validar os fatos geradores de obrigações previdenciárias. Por exemplo: Deve-se conferir se os vales-transporte foram efetivamente entregues aos empregados, por meio da inspeção do talonário de recebimento. Outros exemplos são: a conferência das informações constantes do PGR – Programa de Gerenciamento de Riscos, por meio de uma visita às instalações da empresa; a contagem física de empregados, exame de cartões de ponto, bens do ativo permanente (objeto de inclusão no arrolamento de bens – TAB), existência de obras em andamento etc.

2.6.2.Observação

É o acompanhamento da execução dos procedimentos que compõem o sistema de controles internos da Entidade. Em determinadas situações, especialmente quando o auditor está levantando o sistema de controle interno, é necessário verificar se, na prática, os empregados adotam os procedimentos estabelecidos nos manuais da empresa. Isso é feito por meio da observação feita pelo auditor enquanto os funcionários trabalham. Por exemplo: se o auditor quer verificar se existe segurança no almoxarifado ou na tesouraria (se o controle interno está em efetivo funcionamento), basta que fique próximo a esses departamentos acompanhando tudo que acontece. Desta forma, saberá se as mercadorias, ao chegar na empresa, são conferidas, se qualquer pessoa tem acesso à tesouraria ou se a entrada é restrita etc.

Na auditoria previdenciária, utiliza-se o procedimento da observação para conferir a existência de obras de construção civil, de funcionários terceirizados, do controle de acesso de funcionários e pessoas em geral – existência de crachás diferenciados, riscos ocupacionais e utilização de EPI e EPC, dentre outros, por meio de uma visita às instalações da empresa. Testa-se, assim, a aderência dos controles internos.

2.6.3.Cálculo

Consiste na conferência da exatidão numérica. O auditor aplica esse procedimento, por exemplo, quando está conferindo o valor lançado como depreciação do período, ou quando revê o lançamento de Equivalência Patrimonial.

Na auditoria previdenciária, utiliza-se o procedimento do cálculo para conferir os lançamentos da folha de pagamento, da GFIP, das notas fiscais de prestação de serviço etc. Atualmente a conferência dos valores pode ser feita diretamente através do AUDIG.

2.6.4.Investigação e Confirmação

Consiste na obtenção de informações com terceiros. A finalidade da auditoria externa é a emissão de um parecer acerca da adequação das demonstrações contábeis face aos princípios fundamentais de contabilidade. Dessa forma, o auditor externo deseja descobrir se as Demonstrações Contábeis representam a real situação econômico-financeira da empresa. Essa conferência é feita porque o auditor não pode valer-se apenas das informações da empresa auditada.

Sendo assim, em determinadas situações, o auditor solicitará informações de pessoas estranhas à organização. Isso acontece, por exemplo, quando a entidade auditada afirma possuir um determinado Contas a receber. Como o auditor vai se certificar de que o Contas a Receber realmente existe? É necessário, então, que o

auditor confirme esse valor com terceiros, por meio de uma técnica conhecida na atividade de auditoria como circularização (subsídios fiscais ou MPF extensivo).

Ao solicitar informações de terceiros, fora ou dentro da entidade, o auditor está aplicando o procedimento de confirmação, em conjunto com a investigação, muito embora sejam coisas distintas, visto que esta última consiste em aplicar testes adicionais a fim de validar determinada informação, não necessariamente entrando em contato com terceiros.

Na auditoria previdenciária, o auditor-fiscal deseja descobrir se as obrigações acessórias e principais estão sendo cumpridas regularmente. Utilizam-se as técnicas de investigação e confirmação quando são pesquisadas as bases de dados nos sites dos TRT, dos TRF, das associações, dos sindicatos, dentre outros.

2.6.5.Revisão Analítica

É feita por meio de índices, análises e comparações das demonstrações contábeis com o objetivo de delinear tendências ou situações anormais.

2.6.6.Amostragem

Para CREPALDI (2000, p.180) “A idéia de examinar determinadas transações de uma empresa em uma base de amostragem estatística é reconhecidamente válida como uma norma de auditoria”.

O Instituto de Contadores Públicos dos Estados Unidos, por exemplo, aceita esse procedimento ao reconhecer que o exame de todas as transações seria desnecessário, além de muito caro. Recomenda que se façam testes nos livros e que as transações sejam inspecionadas em uma base seletiva.

Sérgio JUND (2002, p.267) ensina que “um dos procedimentos empregados pela auditoria é o dos exames parciais, também chamados de prova seletiva ou de amostragem”. Ensina, também, que:

Ao determinar a extensão de um teste de auditoria ou método de seleção de itens a serem testados, o auditor pode empregar a técnica de amostragem.

Ao usar métodos de amostragem estatística ou não estatística, o Auditor deve projetar e selecionar uma amostra de auditoria, aplicar a essa amostra procedimentos de auditoria e avaliar os resultados dos testes efetuados na amostra, de forma a proporcionar evidência de auditoria suficiente e apropriada.

A amostra selecionada pelo Auditor deve ter relação direta com o volume de transações realizadas pela entidade na área ou transação objeto de exame, como também com os efeitos na posição patrimonial e financeira da entidade, e o resultado por ela obtido no período.

Na determinação da amostra o Auditor deve levar em consideração os seguintes fatores: População objeto da amostra; Estratificação da amostra; Tamanho da amostra; Risco da amostragem; Erro tolerável; e Erro esperado.

Na seleção de amostra devem ser considerados: Seleção aleatória; Seleção sistemática, observando um intervalo constante entre as transações realizadas; e Seleção casual, a critério do Auditor, baseada em sua experiência profissional. (JUND, 2002, p. 267).

Para a auditoria previdenciária o sistema AUDPREV já prevê a maioria das amostras a serem utilizadas. Padronizando o trabalho e dando segurança ao Auditor Fiscal quanto à abrangência de seus testes e cumprimento de seus objetivos.

2.6.7.Relevância

A relevância depende da representatividade quantitativa ou qualitativa do item ou da distorção em relação à informação sob análise. Tanto o montante (aspecto

quantitativo) como a natureza (aspecto qualitativo) de possíveis distorções devem ser considerados e documentados no relatório de auditoria, para referência durante a execução e a conclusão dos trabalhos.

A determinação quantitativa do nível de relevância é uma questão de julgamento profissional, geralmente computada com base em percentual ou em um valor determinado pelo auditor em relação ao volume de transações a serem analisadas. Com o emprego dessa técnica, a cobertura não poderá ser inferior a 80% do montante das transações. Exemplo: Uma empresa que possua mais de 500 contratos de cessão de mão-de-obra com responsabilidade solidária, pode o auditor determinar que sejam analisados apenas a documentação dos contratos com valores acima de R\$ 100.000,00, devido ao enorme volume de transações e que com a fixação desse nível de corte estaria cobrindo 80% das operações. Ficariam de fora inúmeros contratos de valores irrelevantes. Deve-se determinar, ainda, uma amostra dos meses em que a documentação (Notas Fiscais, Faturas, Recibos etc.) deve ser analisada. Não devemos analisar se a empresa possui a documentação de elisão de responsabilidade solidária para todos os meses da ação fiscal, mas sim dos meses selecionados na amostra, ou ainda, uma competência por ano.

Com a utilização da técnica, maximiza-se o tempo à disposição do auditor que não necessitará analisar contrato por contrato e sim os mais relevantes e significativos, inclusive em relação à arrecadação.

A aplicação do critério de relevância para a Secretaria da Receita Federal do Brasil consiste na adoção de procedimentos que a leve a atingir seus objetivos institucionais; para a Delegacia da Receita Federal do Brasil, determinante da Auditoria

Fiscal, que a leve a atingir suas metas. Para o Auditor Fiscal procedimentos que proporcione a execução da ação-fiscal com celeridade e qualidade atendendo o planejado, bem como o prazo estabelecido pela administração.

2.6.8. Técnicas de Auditoria e a Legislação Previdenciária

A utilização das técnicas de auditoria, na execução das ações fiscais previdenciárias está amparada pela Orientação Interna MPS/SRP Nº. 11, DE 12 de Agosto de 2005:

“Art. 84. A Fase de Diagnóstico consiste na avaliação, mediante a aplicação de técnicas de auditoria, da estrutura organizacional da empresa, de seus controles internos e funcionamento administrativo, utilizando-se obrigatoriamente o Sistema AUDPREV, visando à:

- I - produção de dados que possibilitem o conhecimento das peculiaridades do sujeito passivo, a fim de identificar fatos geradores de contribuição previdenciária não declarados e de embasar os procedimentos a serem adotados no decorrer da Auditoria-Fiscal Previdenciária; e
- II - elaboração de parecer acerca da estimativa de resultado e dos demais procedimentos fiscais denominado Relatório de Diagnóstico.

Está amparada, também, pela NBCT n. 11 que prevê as técnicas de auditoria de relevância e amostragem.

2.6.9. Obrigatoriedade da Apresentação de Arquivos Digitais

A empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para o registro de negócios e atividades econômicas, escrituração de livros ou produção de documentos de natureza contábil, fiscal, trabalhista e previdenciária, quando intimada por auditor-fiscal, deverá apresentar documentação técnica completa e atualizada de

seus sistemas, bem como os arquivos digitais contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas.

A fundamentação jurídica para tal exigência esta na Instrução Normativa SRP nº 03 de 14/07/2005 em seus artigos 61, 62 e 63, abaixo descritos;

Art. 61. A empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para o registro de negócios e atividades econômicas, escrituração de livros ou produção de documentos de natureza contábil, fiscal, trabalhista e previdenciária está obrigada a arquivar e armazenar, certificados, os respectivos arquivos e sistemas, em meio digital ou assemelhado, durante dez anos, mantendo-os à disposição da fiscalização, conforme disposto na Lei nº 10.666, de 2003.

Art. 62. A pessoa jurídica que utilizar os sistemas referidos no caput do art. 61, quando intimada pela fiscalização da SRP, deverá apresentar, no prazo estipulado no Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD, a documentação técnica completa e atualizada dos sistemas e arquivos solicitados.

Parágrafo único. Quando do recebimento dos arquivos solicitados na forma do caput, os mesmos serão autenticados pelo Auditor-Fiscal da Previdência Social - AFPS, na presença do representante legal da empresa ou pessoa autorizada mediante procuração pública ou particular, por sistema de autenticação de arquivos disponível na Internet, na página institucional do Ministério da Previdência Social.

Art. 63. Compete à SRP estabelecer a forma de apresentação, a documentação de acompanhamento e as especificações técnicas dos arquivos digitais de que trata o art. 61.
Parágrafo único. A critério da autoridade requisitante, os arquivos digitais poderão ser recebidos em forma diferente da estabelecida pela SRP, inclusive em decorrência de exigência de outros órgãos públicos.

2.7.PROGRAMAS DE AUDITORIA

De acordo com a Resolução CFC nº 820/97, item 11.2.1.4, o auditor deve documentar seu planejamento geral e preparar programas de trabalho por escrito, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão.

2.7.1.Objetivo

Os programas de auditoria têm como objetivo servir como guia e meio de controle sua execução. Os programas de trabalho ou programas de auditoria são um importante instrumento de planejamento e execução dos serviços de auditoria, servindo como um roteiro de trabalho. Neles, o auditor estabelece, por escrito, todas as rotinas dos trabalhos que irá executar. Também são importantes na supervisão dos trabalhos da equipe técnica durante a execução dos serviços de auditoria, pois permitem que o auditor avalie se as tarefas distribuídas à equipe técnica estão sendo cumpridas de forma adequada.

2.7.2.Vantagens e desvantagens da utilização

Para JUND as principais vantagens de um programa de auditoria bem preparado são:

- Permitir a fixação da importância relativa de cada trabalho;
- Enfatizar o exame das áreas prioritárias;
- Possibilitar a divisão racional do trabalho entre os elementos da equipe;
- Facilitar a administração do trabalho;
- Antecipar a descoberta de problemas;
- Poder ser empregado, com adaptação, em mais de um trabalho (JUND, 2002, p.256).

As desvantagens são em menor número, e quase sempre estão ligadas à má preparação do programa, pode-se citar: a) o programa pode limitar a capacidade de criação pessoal; e b) algum procedimento pode não ser executado somente porque foi omitido do programa.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

As estratégias utilizadas foram as pesquisas: exploratórias voltada para responder as hipóteses geradas envolvendo levantamento bibliográficos e coleta de dados que reúne elementos para a análise.

3.1. CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

Segundo MARCONI E LAKATOS (1996a, p.19) afirmam que a pesquisa descritiva, aborda quatro aspectos a descrição, “o registro, a análise e a interpretação dos fenômenos atuais”.

Nesse contexto, pode-se caracterizar este trabalho de investigação como descritivo, pois limitou-se a pesquisa à descrição dos fatos/fenômenos sem nela interferir como defende RUDIO (2002, p.69) quando diz que na “pesquisa descritiva [...] o pesquisador procura conhecer e interpretar a realidade sem nela interferir para modificar” (grifo do autor).

3.2. LEVANTAMENTO DE DADOS

Os dados foram obtidos através da análise e interpretação da literatura pertinente à temática estudada, utilizando-se, portanto, da pesquisa bibliográfica, como instrumento para conhecimento da literatura, para Marconi e Lakatos (1996b, p.24): “a pesquisa bibliográfica é um apanhado geral sobre os principais trabalhos já realizados,

revestidos de importância por serem capazes de fornecer dados atuais e relevantes relacionados com o tema. O estudo da literatura pertinente pode ajudar a planificação do trabalho, evitar duplicações e certos erros, e representa uma fonte indispensável de informações, podendo até orientar as indagações” (MARCONI E LAKATOS, 1996b, p.24).

4. ESTUDO DA APLICAÇÃO DA AUDITORIA FISCAL PREVIDENCIÁRIA

A fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil ao planejar as atividades de Auditoria Fiscal envida esforços para maximizar a utilização dos recursos disponíveis, concentrando-se em ações fiscais pontuais e previamente preparadas, cuja seleção de sujeitos passivos obedece a critérios técnicos e objetivos, mediante o uso de sistemas específicos de cruzamento de informações e análise de índices setoriais, desenvolvidos para tal fim. Sistemas e análises desenvolvidos com base nos conceitos, regras e técnicas de auditoria.

Destaca-se, porem, que a auditoria fiscal deve-se pautar sempre no principio constitucional, administrativo, da legalidade, que em síntese diz que o Estado só pode fazer o determinado em lei.

4.1.PODERES E DEVERES DO AUDITOR FISCAL

A auditoria fiscal a ser realizada, normalmente tratada como fiscalização ou ação fiscal, está regida pela legislação tributária, que fixa os poderes e os deveres dos agentes públicos da Administração Fazendária.

4.1.1.Poderes do Auditor Fiscal

Os Auditores-fiscais gozam de prerrogativas especiais, possuindo, ainda, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais servidores públicos (art.37, inciso XVIII da Constituição Federal) e amplos poderes de investigação

assegurados pelo Código Tributário Nacional. Entre os dispositivos do CTN que tratam dos poderes da fiscalização pode-se destacar os seguintes:

- a) Determina a obrigatoriedade de Lei que regule a competência para e poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação (Art. 194).
- b) Retira o efeito de qualquer dispositivo legal que exclua ou limite o direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou a obrigação destes de exhibi-los (Art. 195).
- c) Determina a assistência mútua entre a Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio (Art. 199).
- d) Permite as autoridades administrativas federais requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção (Art. 200).

Uma das prerrogativas do fiscal é a de examinar e até reter ou apreender todos os livros contábeis e fiscais, mercadorias, arquivos, inclusive os magnéticos, papéis e documentos de efeitos comerciais e fiscais. Além disso, pode o fiscal realizar diligências ou solicitar informações junto a pessoas jurídicas ou físicas sobre as atividades do auditado.

4.1.2. Deveres do Auditor Fiscal

Todos esses poderes, contudo, devem ser exercidos dentro dos limites legais e devem ser documentados, quando praticados, por meio de termos, onde seja descrito com precisão o procedimento adotado ou os esclarecimentos exigidos, com os fundamentos legais que os legitima.

Durante a fiscalização, o Auditor-Fiscal deve lavrar termos para todos os atos que pratica, devendo ser evitada ao máximo qualquer solicitação verbal ao contribuinte. O artigo 196 do Código Tributário Nacional determina que, sempre que possível, os termos fiscais devem ser lavrado em livros fiscal. Não havendo o livro próprio, deverá a autoridade fiscal lavrar o termo em folha solta, devendo ser entregue cópia ao interessado.

Quando da análise da documentação e livros apresentados resultar a verificação da ocorrência de um fato que se constitui ilícito na esfera tributária, e desta decorrer a imputação de penalidade pecuniária pela legislação, o Auditor-Fiscal deverá efetuar o lançamento correspondente, assim como do tributo (obrigação principal), quando for devido. Entretanto, o fato que der origem à exigência deve estar devidamente comprovado por meio de provas idôneas.

A fase do procedimento fiscal (fiscalização) é o momento próprio para a coleta das provas, e o lançamento, quando formalizado, já deve conter todos os elementos de prova em que se fundamenta. É importante salientar que a denuncia contida na inicial de processo fiscal deverá estar acompanhada de todas as provas dos fatos que são imputados ao contribuinte.

4.2. AUDITORIA FISCAL EM CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIA NÃO DECLARADAS

Marco importante da auditoria fiscal previdenciária foi a criação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, documento no qual os contribuintes declaram os segurados, as bases de cálculo e os valores devidos à Previdência Social, documento este, com força de confissão de dívida.

A ação fiscal, então, voltar-se-á à busca de fatos geradores não declarados e à simples conferência dos declarados.

4.2.1. Revisão de Declarações

Desde o surgimento da GFIP, valores declarados não são mais alvos de fiscalização e sim de “Revisão de declarações” também conhecida internamente como “Batimento GFIP x GPS”, que é o procedimento de revisão sistemática das GFIP’s apresentadas pelos contribuintes com seus devidos recolhimentos, realizado internamente pelas repartições da SRFB. Na revisão de declarações, quando necessário, o Auditor-Fiscal intima o contribuinte a apresentar, na Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB, documentos e informações. Eventualmente, com a finalidade de verificar a consistência das informações declaradas, o Auditor-Fiscal pode realizar diligências junto a terceiros que tenham relação com os fatos a serem examinados. A Revisão de declarações diferencia-se da ação fiscal externa pelo seu escopo, delimitado a informações constantes na declaração que está sendo revista, e pela

profundidade das análises que o Auditor-Fiscal deve realizar para a conclusão do trabalho.

4.2.2. Informações Preliminares da Auditoria Fiscal

Antes de sair a campo é necessário que o auditor faça o planejamento de seu trabalho de auditoria. Busque informações internas e externas para que possua conhecimentos básicos sobre o contribuinte auditado.

a) Planejamento

Para executar o planejamento da ação fiscal, é necessário criar pastas de trabalho no computador (notebooks) do auditor-fiscal. Todos os dados dos testes executados durante a auditoria devem ser armazenados nessas pastas a fim de se garantir a integridade do trabalho e a preservação dos mesmos.

Devem ser também arquivadas outras informações, obtidas internamente ou externamente ou fornecidas pelo contribuinte, que podem servir de base para apuração de valores não declarados e devem constar no relatório da fiscalização.

b) Informações Internas

Informações internas são aquelas fornecidas pelo próprio contribuinte quando do envio mensal de suas declarações. Um exemplo é a GFIP: utilizada para informar as bases de cálculos das contribuições previdenciárias, individualizadas por trabalhador, e para recolher o FGTS.

Para obtenção das informações internas o auditor fiscal consulta os sistemas institucionais, dentre eles, PLENUS, CNISA e o cálculo prévio do sistema Baixa de Empresa, para conhecer pendências de recolhimento já declaradas.

Estas consultas servirão de base para todo o procedimento de auditoria fiscal - fase de diagnóstico, bem como servirão de parâmetros para a seleção da amostra.

Esses dados devem conter, entre outros:

- i. Dados da última ação fiscal realizada na empresa, qual sua abrangência, cobertura, período e fatos gerados lançados;
- ii. Dados das informações disponíveis, como por exemplo, número de empregados e contribuintes individuais massa salarial (assalariados e contribuintes individuais), índices previdenciários, evolução ou regressão do faturamento ou outros valores, DIPJ, sócios etc;
- iii. Dados das informações relativas a número de empregados por estabelecimento, massa salarial por estabelecimento e batimento GFIP x GPS; quanto a Riscos Ocupacionais emitir a Relação de benefícios e as CAT emitidas.
- iv. Deve executar a simulação de baixa da empresa utilizando a opção cálculo prévio do sistema Baixa de Empresa por meio INTRAPREV;
- v. Deve extrair dados do CNISA, dentre outros, GFIP's registradas no sistema, Cabeçalho da GFIP, DNA - Demonstrativo de Normalização e Agregações, Composição da Base de cálculo;
- vi. Deve extrair, ainda, as seguintes informações dos sistemas corporativos: Relação de Estabelecimentos e Obras de Construção Civil, Relação de

Responsáveis, conta corrente de recolhimentos efetuados comparando com as informações declaradas em, GFIP, dividas existentes em Dividas Ativas, Relação de Certidões Negativas de Débitos emitidas, Relação de Débitos, se o contribuinte é optante de Parcelamento Especial (REFIS, PAES) etc.

c) Informações Externas

Consultar os sites de interesse da auditoria, como por exemplo, SRF, TRT, TRF, sindicatos, associações, ou qualquer outro que de acordo com a experiência do auditor-fiscal, possa agregar subsídios à ação. O site da empresa também deverá ser visitado nesta fase, pois pode conter valiosas informações sobre benefícios concedidos a trabalhadores e políticas da empresa.

d) Informações do Contribuinte

Comparecer ao estabelecimento do contribuinte para a obtenção de informações que evidenciem indícios de obrigações tributárias não cumpridas. Utiliza-se, aqui, uma entrevista com os responsáveis pelos diversos setores da empresa e uma visita às instalações da mesma.

e) Cadastro

O cadastro deve ser efetuado ou atualizado nos Sistema de Auditoria Previdenciário – AUDPREV e Sistema de Auditoria Fiscal - SAFIS de forma completa, atentando para endereço, complementos, novos estabelecimentos (filiais ou obras) e vínculos (co-responsáveis e contador). Todos os dados do cadastro, além de alimentarem os relatórios, são fundamentais para que o conhecimento da empresa não se perca.

O cadastro das pessoas de contato da empresa responsáveis pelo atendimento à auditoria, incluindo telefone, ramal e e-mail, é fundamental para agilizar o contato com o contribuinte. Ao atualizar os vínculos, o Auditor Fiscal deve atentar para a figura do Administrador, que foi criada pelo novo Código Civil, inclusive para as Limitadas.

4.3.TESTES GERAIS DE AUDITORIA FISCAL PREVIDENCIÁRIA

O objetivo principal do Auditor Fiscal numa ação fiscal é a busca de fatos geradores não declarados. Como são numerosas as fontes de informação ele deve aplicar testes gerais, ou globais, de auditoria utilizando as técnicas de auditoria para cada tipo de documento.

4.3.1.Objetivos e Parâmetros

O objetivo inicial da aplicação de testes gerais de auditoria fiscal previdenciária é fazer um estudo preliminar dos documentos sociais, fiscais e patrimoniais da entidade, considerando as informações corporativas e externas obtidas anteriormente e definir a base amostral sobre a qual aplicará os devidos testes de auditoria.

O objetivo secundário é buscar informações conflitantes com as declaradas para a Previdência Social e assim encontrar fatos geradores não declarados.

Os testes concluirão que o fato auditado pode estar regular, irregular ou, ainda, que a amostra deverá ser ampliada até se obtenha confiança sobre a regularidade ou não do cumprimento das obrigações tributárias.

O Auditor Fiscal Previdenciário utiliza-se, inicialmente, dos seguintes parâmetros para a definição da amostra:

i) Nos documentos: Estatuto, AGE/AGO, Contrato Social e Alterações, DIRPJ/DIPJ, DIRF, Balanço Patrimonial, Balanço Social, Acordos, Convenções e Dissídios coletivos do trabalho, Tabela de Eventos e Documentos Ambientais do Trabalho, verifica a regularidade de todos dos documentos, ou seja, o parâmetro é definido em 100% ;

ii) Nos demais documentos: Para períodos de até cinco anos: Duas competências, sendo uma do primeiro ano e outra do último ano; Para períodos superiores a cinco anos: Três competências, sendo uma do primeiro ano, uma de um ano intermediário e uma do último ano.

4.3.2. Principais documentos auditados

Os principais documentos analisados pelo Auditor Fiscal na execução de seus trabalhos de auditoria fiscal são:

I) Atas/Contratos

Analisando esses documentos o Auditor Fiscal encontra informações importantes para conhecer a empresa, bem como para atualizar o cadastro.

Em algumas sociedades o Auditor encontra informações que vão além das cadastrais, por exemplo: autorizações para contratações de compras, de serviços, de imobilizações; fixação de honorários para os dirigentes; autorizações para pagamento

de Dividendos, de Juros sobre o Capital próprio, de PLR, de benefícios, de elevação de capital com lucros etc., informações, estas, que podem auxiliar o Auditor na ação fiscal.

II) Balanços Patrimoniais e Outras Demonstrações

As demonstrações financeiras são:

- i. Balanço Patrimonial;
- ii. Demonstração do Resultado do Exercício – DRE;
- iii. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido - DMLP;
- iv. Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados – DLPA;
- v. Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos – DOAR;
- vi. Notas Explicativas.

Todas as demonstrações contábeis que a empresa estiver obrigada a elaborar, por força da legislação comercial ou fiscal ou, ainda, por normas estatutárias, devem ser registradas no Livro Diário Geral ou em Livro Exclusivo, desde que este obedeça às formalidades intrínsecas e extrínsecas.

O Auditor deve dedicar atenção especial as Notas Explicativas, que são parte integrante das Demonstrações Financeiras e as complementam com diversas informações, com objetivo de dar maior detalhamento das mesmas. Podem ser expressas de forma descritiva, em quadros analíticos ou mesmo englobando outras demonstrações contábeis.

Podem ser usadas para descrever práticas contábeis utilizadas e para explicações adicionais ou detalhamento de certas contas, como no caso dos estoques, imobilizado, investimentos, empréstimos/financiamentos, etc.

As Notas Explicativas podem trazer valiosas informações, tais como:

- i. Ativos e passivos contingentes oriundos de ações judiciais;
- ii. Sumários de ações judiciais cíveis, tributárias e trabalhistas bem como depósitos judiciais;
- iii. Investimentos em outras companhias para efeito de análise do grupo econômico;
- iv. Detalhamento do Ativo Permanente (imobilizado e diferido);
- v. Detalhamento do Patrimônio Líquido, com enfoque para Reavaliações, pagamento de Dividendos e Juros sobre Capital Próprio;
- vi. Benefícios a empregados;
- vii. Remuneração dos Administradores.

Além das Demonstrações Financeiras, anteriormente mencionadas, acompanham as demonstrações financeiras, o Parecer dos Auditores Independentes e o Relatório da Administração. Do primeiro o Auditor Fiscal Previdenciário extrai informações sobre a regularidade da escrita contábil. O segundo, muitas vezes, informa benefícios concedidos, projetos futuros, como ampliação do parque fabril e outros.

III) DIRPJ/ DIPJ

As DIPJ, antigamente denominadas de DIRPJ, são declarações que as empresas fazem para prestar informações a Secretaria da Receita Federal – SRF. A

partir do momento que se tornaram DIPJ elas não têm natureza declaratória dos tributos (não confessam dívida), são apenas informativas.

Nelas o Auditor Fiscal pode encontrar informações de grande valia para a sua Ação Fiscal.

Essas declarações são, obrigatoriamente, apresentadas pela Matriz e englobam o movimento de todo o empreendimento, ou seja, da Matriz e das Filiais e também das Sociedades em Conta de Participação das quais a empresa participe como sócia ostensiva. Existem cinco tipos de declarações: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Sistema Simples e a declaração de Inatividade.

Nas declarações apresentadas pelas empresas tributadas pelo Lucro Real a gama de informações que o Auditor Fiscal pode encontrar é muito grande, dentre elas:

Na Ficha dados iniciais, da pasta Cadastro, o Auditor encontra:

- i. Se a empresa é optante pelo REFIS (direcionamento da ação-fiscal visando a necessidade de se auditar os recolhimentos e o faturamento da empresa;
- ii. Se há informações relativas ao IPI, pois pode fornecer dados importantes a identificação da real exploração econômica da empresa;
- iii. Se a empresa possui participações ou ativos no exterior, visando indicativo da possibilidade de haver funcionários expatriados; e
- iv. Se a empresa explora atividades rurais, visando a auditoria sobre as atividades rurais.

Na Ficha dados do representante da Pessoa Jurídica o Auditor encontra os dados relativos ao representante da empresa, a análise objetiva a confrontação dos dados cadastrais com os contratos sociais e estatutos..

Na ficha Outras Informações consta a informação sobre a escrituração em Meio Magnético.

Nas declarações apresentadas pelas empresas tributadas com base no Lucro Presumido, Lucro Arbitrado ou pelo Sistema Simples, o Auditor pode encontrar informações dos dados dos dirigentes da empresa, as remunerações e os lucros auferidos, no quadro Sócios/Dirigentes/Remunerações, além da receita bruta.

A declaração pelo Lucro Arbitrado pressupõe a não existência de contabilidade ou a existência de contabilidade irregular.

Na declaração da empresa optante pelo sistema Simples, o Auditor verifica a receita bruta e a atividade da empresa, para a análise da regularidade da opção.

A pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, de acordo com a legislação tributária federal, e a pessoa jurídica optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), desde que escreitem Livro Caixa, contendo toda a movimentação financeira, inclusive bancária e Livro de Registro de Inventário, registrando os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pela tributação simplificada e os apresentem ao AFPS, estão desobrigadas da apresentação de escrituração contábil, Livro Diário e Razão. Ressalta-se, ainda, que a empresa deve manter em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios determinados pela

legislação fiscal específica, bem assim os documentos e demais papéis que servirem de base para escrituração comercial e fiscal.

IV) Balancetes Mensais, Planos de Conta e Livro Razão

Antes de iniciar os trabalhos de análise dos balancetes, é necessário que o Auditor Fiscal conheça o Plano de Contas Contábil da entidade.

Plano de Contas é um conjunto de normas do qual deve fazer parte, além do elenco de contas, a descrição da função e do funcionamento de cada conta.

Pode-se, na realidade, considerá-lo ou chamá-lo de Manual de Contas, pois deve conter orientações amplas sobre a aplicação e uso de cada uma das contas. Para que ela serve; quando ela é debitada; quando ela é creditada; etc.

Elenco de contas é uma relação das contas Patrimoniais (Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido) e das contas de resultado (receitas e despesas). É o relatório que geralmente as empresas apresentam ao Auditor Fiscal da Previdência Social.

Nos planos de contas podem constar rubricas que a empresa não as utiliza, deixou de utilizá-las ou as utilizará no futuro.

O balancete é uma peça contábil que serve, principalmente, para verificações de necessidades de ajustes, para posterior elaboração do Balanço e das demais demonstrações contábeis.

Atualmente por praticidade, com a informatização, as empresas têm abandonado o formato previsto nas normas do Conselho Federal de Contabilidade CFC, onde se conseguia visualizar o total dos débitos, o total dos créditos e os saldos, e adotado o mesmo formato utilizado para o Balanço.

Esta peça contábil deve ser confrontada com o Plano de Contas e posteriormente, baseada nela o Auditor faz a seleção de quais rubricas quer auditar com a utilização do Livro Razão. Ele deve conter um período mínimo de 1 (um) mês, não está sujeito a registro, entretanto, deve estar revestido das demais formalidades intrínsecas e extrínsecas, como: termo de abertura e encerramento devidamente assinado pelo contador e dirigente, folha numeradas tipograficamente, sem emendas ou rasuras etc.

O livro razão deve estar encadernado, portanto não se deve aceitar listagens ou folhas soltas. Ele advém do diário e reproduz todos os dados do lançamento feito. Não é exigido o registro desse livro pela legislação. Ele é de adoção obrigatória, Inexistindo norma específica sobre a sua escrituração. Todavia, como deve ser cópia do Diário a sua escrituração deve ser feita conforme a Resolução CFC n. 563/83.

V) Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR

Lucro real é o lucro contábil ajustado, ou seja: Lucro Contábil (+) Adições (-) Exclusões = Lucro Real, sendo este o lucro fiscal, base de cálculo do IRPJ.

As adições ao lucro real devem ser analisadas pelo auditor-fiscal, pois representam parcelas de custos ou despesas não aceitas pela legislação do imposto de renda, como dedutíveis do lucro. Exemplo: PLR pago em desacordo com a lei deve ser considerada adição do Lucro, gratificação a administradores, arrendamento mercantil de bens utilizados pelos administradores etc.

Os valores destas adições constam, também, das fichas Custos dos Bens e Serviços Vendidos e Despesas Operacionais, na coluna Parcelas não Dedutíveis da DIRPJ/DIPJ, apresentadas com base no Lucro Real.

VI) Acordos ou Convenções Coletivas

Nos acordos ou convenções coletivas O Auditor encontra o pacto de fornecimento de benefícios a funcionários, cuja forma de distribuição e a regularidade tributária o Auditor deve auditar.

As remunerações e verbas trabalhistas (Participação nos Lucros, Abonos, Ajuda de Custos, Salário, Gratificações etc.), pactuadas nas convenções, acordos ou dissídios coletivos, devem ser cruzadas com as verbas constantes da tabela de incidência e com os resumos de folha de pagamento.

Esse cruzamento visa à confirmação dos pagamentos ou créditos e a regularidade da tributação previdenciária.

Nesses instrumentos trabalhistas ainda encontra-se a pactuação da PLR, cujas regras e condições o Auditor Fiscal deve auditar, conforme determina a Lei 10.101/00.

VII) Tabelas de Incidência e Resumos das Folhas de Pagamento

O Auditor Fiscal deve fazer cruzamento das verbas constantes da tabela de incidência com os resumos de folha de pagamento para a verificação da coerência das informações, bem como verificar a incidência ou não de contribuição previdenciária.

É importante, também, a análise das inclusões, exclusões e alterações de rubricas, bem como a situação tributária no decorrer do período auditado.

VIII) Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP

A Lei nº 9.528/97 introduziu a obrigatoriedade de apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP.

Desde a competência janeiro de 1999, todas as pessoas físicas ou jurídicas sujeitas ao recolhimento do FGTS, conforme estabelece a Lei nº 8.036/90 e legislação posterior, bem como às contribuições e/ou informações à Previdência Social, conforme disposto nas Leis nº 8.212/91 e 8.213/91 e legislação posterior, estão obrigadas ao cumprimento desta obrigação.

Deverão ser informados os dados da empresa e dos trabalhadores, os fatos geradores de contribuições previdenciárias e valores devidos à Previdência Social, bem como as remunerações dos trabalhadores e valor a ser recolhido ao FGTS.

A empresa está obrigada à entrega da GFIP ainda que não haja recolhimento para o FGTS, contendo todas as informações cadastrais e financeiras de interesse da Previdência Social.

Deixar de apresentar a GFIP, apresentá-la com dados não correspondentes aos fatos geradores, bem como apresentá-la com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores, sujeitarão os responsáveis às multas previstas na Lei nº 8.212/91 e alterações posteriores, e às sanções previstas na Lei nº 8.036/90.

Nos casos acima, a correção da falta, antes de qualquer procedimento administrativo ou fiscal por parte do Fisco, caracteriza a denúncia espontânea, afastando a aplicação das penalidades previstas.

O pagamento da multa pela ausência de entrega da GFIP não supre a falta deste documento, permanecendo o impedimento para obtenção de Certidão Negativa de Débito – CND.

As informações prestadas incorretamente devem ser corrigidas por meio do próprio SEFIP, conforme estabelecido no Capítulo V do Manual da GFIP. Os fatos geradores omitidos devem ser informados mediante a transmissão de novo arquivo SEFIPCR.SFP, contendo todos os fatos geradores, inclusive os já informados, com as respectivas correções e confirmações.

IX) Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF

Na análise desse documento o Auditor Fiscal pode levantar dados para conferir a base de cálculo dos contribuintes individuais, declarada pela empresa, se houve desligamento de empregados e posterior contratação como autônomos ou como Pessoas Jurídicas, se houve remuneração, simultaneamente como empregado e autônomo e boa parte das prestadoras de serviços.

X) Auditoria Interna

A Auditoria Interna é uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e políticas definidos para as mesmas.

Os relatórios de auditoria interna fornecem valiosas informações sobre as fragilidades de controle da empresa e podem apontar procedimentos adotados pela

administração que geram contingências trabalhistas, como por exemplo, a não aprovação pela gerência das horas-extras dos empregados.

O Auditor pode solicitar estes relatórios, lembrando-se que, por se tratar de documento destinado à Administração, sua apresentação não é obrigatória, exceto se estes forem citados em algum documento oficial da empresa, como por exemplo, Atas de Administração ou de Diretoria.

XI) Auditoria Externa

A Auditoria Externa consiste no exame das demonstrações financeiras feitas com o propósito de expressar uma opinião sobre a propriedade com que as mesmas apresentam a situação patrimonial e financeira da empresa e o resultado das operações no período do exame.

Sendo exercida por Auditores Independentes ou equivalentes (Empresas de Auditoria), sua atividade é regulamentada pela Comissão de Valores Mobiliários através da instrução número 216 de junho de 1994.

O relatório da auditoria externa aponta para deficiências da empresa que não foram relatadas no parecer (ressalva) ou nas notas explicativas. O relatório é um documento muito mais completo que o parecer, pois analisa conta a conta a situação patrimonial do contribuinte, fornecendo subsídios sobre possíveis fatos geradores.

XII) Riscos Ocupacionais nas empresas

O INSS – Instituto Nacional do Seguro Social é na sua essência uma seguradora. Quanto maior o risco do segurado necessitar dela antes, maior deve sua contribuição. As empresas que oferecem maiores riscos aos seus trabalhadores pagam contribuição adicional de 3%, 6% ou 9% sobre a remuneração do trabalhador,

empregado, contribuinte individual ou terceirizado, dependendo do grau de risco apresentado.

Compete ao Auditor Fiscal analisar a regularidade fiscal no tocante as obrigações principais e acessórias, da documentação e dos procedimentos utilizados pela empresa para o enquadramento nesta situação especial.

O Auditor deve realizar uma entrevista com o pessoal do contribuinte responsável pela área de saúde e segurança do trabalho visando obter a presunção de exposição de trabalhadores a agentes nocivos.

A existência do pagamento de adicional de insalubridade e/ou periculosidade aos trabalhadores conforme Folha de Pagamento ou acordo coletivo de trabalho, indicam presunção de exposição a agentes nocivos.

Constatada a presunção de trabalhadores expostos a agentes nocivos, o auditor fiscal verifica se empresa ou entidade auditada adota os procedimentos legais com relação à Comunicação de Acidentes de Trabalho – CAT, pois, todo acidente de trabalho deve ser comunicado à Previdência Social, conforme estabelecido na Lei nº 8.213/91 por meio da CAT.

É competência, também do Auditor Fiscal verificar o correto preenchimento do Perfil Profissiográfico Previdenciário – PPP, que é um documento histórico laboral pessoal com propósitos previdenciários para informações relativas à fiscalização do gerenciamento de riscos, existência de agentes nocivos no ambiente de trabalho, para orientar programas de reabilitação profissional, requerimento de benefício acidentário e aposentadoria especial, sendo exigido a partir de 01/01/2004. O PPP substitui o DIRBEN 8030 para efeito de aposentadoria especial.

Caso a empresa não esteja cumprindo as obrigações acessórias referentes ao PPP, deve ser emitido o Auto de Infração dependendo de cada descumprimento.

Outros documentos relacionados aos riscos ocupacionais do trabalhador que o Auditor Fiscal também deve verificar são: o Laudo Técnico de Condições Ambientais de Trabalho – LTCAT; o Programa de Prevenção de Riscos Ambientais – PPRA; o Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional – PCMSO.

O primeiro tem por finalidade atender as exigências previstas nas Ordens de Serviço e Instruções Normativas oriundas do INSS/MPAS. Desde 29/04/95, data da publicação da Lei nº 9.032, a caracterização da atividade como especial depende de comprovação do tempo de trabalho permanente, não ocasional nem intermitente, durante 15, 20 ou 25 anos e a atividade com efetiva exposição a agentes nocivos químicos, físicos, biológicos ou associação de agentes prejudiciais à saúde ou integridade física, observada a carência exigida. Considera-se trabalho permanente aquele em que o segurado, no exercício de todas as suas funções, esteve efetivamente exposto a agentes nocivos físicos, químicos e biológicos ou associação de agentes. Caso a empresa não esteja cumprindo as obrigações acessórias referentes ao LTCAT, deve ser emitido Auto de Infração dependendo de cada descumprimento.

O segundo programa visa a preservação da saúde e integridade física dos trabalhadores, por meio da antecipação, reconhecimento, avaliação e conseqüente controle da ocorrência de riscos ambientais existentes ou que venham a existir no ambiente de trabalho.

O Terceiro, Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional - PCMSO, estabelece a obrigatoriedade de elaboração e implantação do PCMSO, por parte de

todos os empregadores e instituições, com o objetivo de monitorar, individualmente, aqueles trabalhadores expostos aos agentes químicos, físicos e biológicos definidos pela NR 9 (PPRA).

O Auditor Fiscal verifica se nos campos de ocorrências das GFIP's constam os devidos códigos referentes a exposição ocupacional dos empregados e avulsos. Se esses campos estão condizentes com os agentes nocivos, bem como com os grupos homogêneos de exposição, os riscos ocupacionais reconhecidos e quantificados, apresentados no PPRA, PGR, PCMAT e no PPP.

Verifica, ainda, se há cessão de mão-de-obra com exposição dos empregados a agentes nocivos, e se a empresa está realizando a devida retenção.

Caso a empresa não esteja cumprindo as obrigações acessórias referentes a GFIP, deve ser emitido Auto de Infração, dependendo de cada descumprimento.

A legislação trabalhista e previdenciária exige das empresas a aplicação de Sistemas de Proteção do Trabalhador, com relação a esse ponto de auditoria o Auditor Fiscal deve: verificar se a empresa seguiu a hierarquia das medidas de proteção, exigida por lei; verificar se a empresa comprova tecnicamente a inviabilidade de implantação de medidas de proteção de ordem geral ou coletiva; verificar se a empresa adota todos os procedimentos com relação ao uso dos EPI, como: Comprovação da entrega do EPI, por meio de Termo de Responsabilidade assinado pelo empregado; Comprovação do efetivo treinamento de uso, higienização, guarda e conservação do EPI; Aquisição e fornecimento de EPI aprovado pelo MTE, com Certificado de Aprovação – CA - atualizado; Ordem de Serviço Interna sobre a obrigatoriedade do uso do EPI e as devidas sanções quando do seu não uso por parte dos empregados;

verificar o Planejamento e controle de substituição e aquisição dos EPI; verificação in loco da efetiva utilização dos EPI por parte dos empregados; estatísticas de acidentes e doenças relacionados com o não uso do EPI ou o uso inadequado; verificar se a empresa declara no PPP, no campo 15 (Exposição a fatores de riscos), se o EPC ou EPI são eficazes; e no campo 13.7 (GFIP), considerando a hierarquia de proteção discriminada acima, indica se há ou não exposição dos empregados, e, conseqüentemente, se há ou não o recolhimento das contribuições – adicional do SAT.

Caso a empresa não esteja cumprindo as obrigações acessórias referentes às informações de exposição a riscos ocupacionais em GFIP, deve ser emitido o Auto de Infração, dependendo de cada descumprimento e, conseqüentemente, fazer o devido levantamento do crédito previdenciário.

Constata a presunção o Auditor Fiscal Previdenciário faz, de ofício, o enquadramento da empresa nas tabelas especiais de riscos ocupacionais e aplica os Autos de Infrações de acordo com as irregularidades constatadas. Cabe a empresa apresentar em defesa administrativa os Laudos exigidos por leis trabalhistas e previdenciárias para o não pagamento dos adicionais especiais.

Segundo a NR-1 – Disposições gerais – do MTE, as normas regulamentadoras relativas à segurança e medicina do trabalho são de observância obrigatória pelas empresas privadas e públicas e pelos órgãos públicos de administração direta ou indireta, bem como pelos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, que possuam empregados regidos pela Consolidação das Leis do Trabalho – CLT.

XIII) Organograma

É um esquema da organização, no qual se assinalam as disposições e inter-relações de suas unidades constitutivas, o limite de suas atribuições, etc.

Pode ser um organograma da empresa, do grupo ou de parte do grupo.

Esse papel de trabalho facilita a visualização das relações empresárias e da localização da empresa dentro do grupo econômico, além de mostrar indícios da composição do alto escalão e descentralização de atividades.

XIV) Consórcios

A legislação previdenciária entende por consórcio a associação de empresas, sob o mesmo controle ou não, sem personalidade jurídica própria, com contrato de constituição e alterações registradas em junta comercial, podendo também o consórcio ser integrado por companhias ou por quaisquer outras sociedades, formado com o objetivo de executar determinado empreendimento, sendo que cada uma das empresas integrantes desse consórcio responde por suas obrigações sem presunção de solidariedade.

Exceção à regra, na construção civil, há responsabilidade solidária dos integrantes do consórcio pelos atos praticados em consórcio, quando da contratação com a Administração Pública, tanto na fase de licitação quanto na de execução do contrato, nos termos do Art. 33, V da Lei n. 8.666, de 1993.

O consórcio tem que se inscrever no CNPJ e a forma de elaboração de sua contabilidade, bem como a administração do consórcio deverão obrigatoriamente estar definidos no instrumento de constituição do consórcio. O contrato poderá prever a escrituração diretamente na contabilidade de cada participante ou a contabilização total

no próprio consórcio, situação em que cada consorciada deve reconhecer em sua escrituração comercial (contabilidade) a parcela desse movimento econômico com a qual participa no consórcio.

Quanto à apuração dos créditos tributários deve ser efetuada onde estiver escriturado, constituindo-se os créditos em nome dos participantes do consórcio na proporção de sua participação verificada por meio do contrato.

Quando o Auditor Fiscal depara com empresa que participa de consórcios, a fiscalização desse negócio deve ser feita na contabilidade do consórcio e deve, também, cientificar-se da incorporação desse fato econômico à contabilidade da mesma.

Para a aceitação de consórcios há necessidade de se verificar se eles atendem as normas previstas nos Art. 278 e 279 da Lei 6.404/76 e na Legislação Previdenciária. Caso o consórcio seja irregular, o lançamento dar-se-á em nome das participantes, com o benefício para o Fisco da Solidariedade.

XV) FPAS/GILRAT/Outras Entidades

A partir de 06/97 o enquadramento da empresa na alíquota de SAT/GILRAT deve ser efetuado mensalmente, baseado no número de empregados de cada atividade da empresa, prevalecendo aquela em que for alocado o maior número de funcionários empregados e trabalhadores avulsos. De acordo com esta regra, o enquadramento resultará em uma única alíquota, a ser aplicada, para o cálculo da contribuição de todos os estabelecimentos da empresa.

É comum as empresas, erroneamente, efetuarem o enquadramento do SAT/GILRAT diferenciados para estabelecimentos administrativos e produtivos, como por exemplo, 1% para o administrativo e 3% para o produtivo.

O Auditor deve atentar, para a existência de ações judiciais sobre o assunto. Neste caso, havendo decisão no processo, ainda que liminar, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário e/ou autorizando compensações, o crédito previdenciário deve ser constituído ainda que haja depósito judicial, e esta circunstância deve constar do relatório fiscal, bem como anexado a este, planilha dos valores depositados.

XVI) Balanço Social

O Balanço Social é ferramenta de diversas fontes de informação ao Auditor Fiscal. A função principal do Balanço Social da empresa é tornar pública a responsabilidade social da empresa. Isto faz parte do processo de transparência para o público em geral, para os consumidores e para os acionistas e investidores a respeito do que a empresa está fazendo na área social.

O desempenho da empresa na área social é demonstrado por algumas empresas em seu próprio Balanço Patrimonial. Já outras preferem elaborar o Balanço social para esta finalidade.

O Auditor Fiscal pode, então, identificar os diversos benefícios concedidos pela empresa a seus administradores e empregados, já que para o Balanço Social quanto mais benefícios forem concedidos melhor será a imagem social da empresa.

Segue relação dos itens que devem constar do Balanço Social e são de interesse da auditoria fiscal previdenciária:

- i. Folha de Pagamento Bruta: Valor total da folha de pagamento;
- ii. Indicadores Laborais Alimentação: Restaurante, ticket-refeição, lanches, cestas básicas e outros gastos com alimentação dos empregados;
- iii. Previdência Privada: Planos especiais de aposentados, fundações previdenciárias, complementações de benefícios a aposentados e seus dependentes;
- iv. Saúde: Plano de saúde, assistência médica, programas de medicina preventiva, programas de qualidade de vida e outros gastos com saúde, inclusive de aposentados;
- v. Educação: Treinamentos, programas de estágios (excluídos salários), reembolso de educação, bolsas, assinaturas de revistas, gastos com biblioteca (excluído pessoal) e outros gastos com educação e treinamento de funcionários;
- vi. Creche/Auxílio Creche: Creche no local ou auxílio creche aos funcionários;
- vii. Participação nos Lucros ou Resultados: Participações que não caracterizem complemento de salários;
- viii. Outros Benefícios: Seguros (parcela paga pela empresa), empréstimo (só o custo), gastos com atividades recreativas, transportes, moradias e outros benefícios oferecidos aos empregados;
- ix. Tributos (excluídos encargos sociais): Impostos, contribuições e taxas federais, estaduais e municipais;
- x. Contribuições para a Sociedade/Investimentos na Cidadania: Investimentos na comunidade (não incluir gastos com empregados);

- xi. Relacionados com a Operação da Empresa: Despoluição, gastos com a introdução de métodos não poluentes e outros gastos que visem maior qualidade ambiental na operação da empresa;
- xii. Em Programas/Projetos Externos: Despoluição, conservação de recursos ambientais, campanhas ambientais e outros;
- xiii. Outras Informações Relevantes: Espaço disponível para que a empresa agregue outras informações que considere reveladoras de sua ação social.

XVII) Livro de Inspeção do Trabalho

No Livro de Inspeção do Trabalho o Auditor Fiscal pode encontrar situações trabalhistas apuradas por Auditores-fiscais do Trabalho, que podem ser úteis para a identificação de fatos geradores previdenciários.

Nas autuações do MTE o Auditor Fiscal Previdenciário deve atentar a funcionários sem registro, não atendimento a normas de segurança do trabalho, simulação de terceirização, simulação de cooperativa de trabalho e etc.

XVIII) Livro Registro de Utilização Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência

No Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência são registrados os tipos de documentos fiscais que a empresa utiliza e as ocorrências fiscais relativas ao ICMS, portanto devem elaborar este livro apenas as empresas sujeitas a legislação do ICMS, como por exemplo, indústrias, comércios, prestadoras de serviços de transporte ou comunicação, fornecedoras de energia elétrica etc. Neste livro, então, o Auditor Fiscal pode obter informação úteis para a auditoria, como por exemplo, as séries de notas fiscais utilizadas para entradas (compras de produtores

rurais P.F), autuações por compra de produção rural sem documentação fiscal hábil, autuações por venda de mercadorias sem nota fiscal (em caso de empresas com contribuição substituída ou participantes do REFIS ou do PAES) e etc.

XIX) Processos Trabalhistas

Nos acordos e sentenças efetuados até 15/12/1998, o Auditor Fiscal deve verificar a ocorrência de fato gerador de contribuição previdenciária.

A partir de 16/12/1998, essa atribuição foi transferida para a autoridade judiciária, conforme a Emenda Constitucional n° 20 de 16/12/1998 e, atualmente, pelo Artigo 277 do RPS. A partir de 01/99 o Auditor deve exigir a apresentação da GFIP código 904.

Na análise desses processos o Auditor pode detectar indícios de créditos previdenciários a serem constituídos.

Deve verificar se nos processos trabalhistas, liquidados a partir de 16/12/98, estão sendo efetuados os pagamentos de contribuição devidas as Outras Entidades, pois a responsabilidade pela cobrança destas permanece com a SRP.

Todas estas informações podem ser validadas com os dados obtidos no site do TRT. A competência para execução e cobrança da contribuição previdenciária devida nas resoluções trabalhistas, feitas por comissões de conciliações prévias ou arbitragem, é da SRP, ao contrário das feitas pela justiça do trabalho, cuja competência é desta. Portanto, deve-se verificar a regularidade destes pagamentos, caso sejam devidos e a regularidade da entrega da GFIP.

A contabilização dos valores relativos aos pagamentos das reclamações trabalhistas, para atender a contabilização em títulos próprios, deve ser feita em rubricas contábeis que representem cada uma das verbas remuneratórias que as

compõem, ou seja, 13. Salário, 13. Salário Indenizado, Férias Gozadas, Férias Indenizadas, Salários, Indenizações etc.

XX) Outros Fatos Geradores

O Auditor Fiscal deve atentar para outros documentos que podem apontar fatos geradores não declarados, tais como: Abono acordo coletivo; Conversão em espécie de horas a compensar (banco de horas), folgas e/ou licença prêmio; Auxílio filho excepcional; Indenizações não previstas em lei.

4.3.3 Testes Específicos de Auditoria Fiscal Previdenciária

Testes que têm por finalidade a coleta de dados, visando à estimativa do crédito previdenciário. O Auditor deve analisar a regularidade fiscal no tocante as obrigações principais e acessórias, da documentação e proceder testes nos seguintes papéis de trabalho:

I) Folhas de Pagamentos

Na auditoria de Folha de Pagamento, Tabela de Eventos, GFIP/SEFIP e Contabilidade, o Auditor Fiscal deve analisar a regularidade fiscal, no tocante às obrigações principais e acessórias, da documentação e dos procedimentos utilizados pela empresa.

O Auditor deve constatar, na Tabela de Eventos (Rubricas), se as parcelas para as quais a legislação reputa incidentes de contribuição receberam o mesmo tratamento pela empresa. O objetivo é auditar a regularidade das parcelas incidentes e não-incidentes, com vistas a efetuarmos os lançamentos de eventuais divergências.

Os testes de folha de pagamento deverão ser efetuados em conjunto com a contabilidade, quando o Auditor efetua o cruzamento das contas desta com a folha. Deverá então, efetuar o cruzamento das folhas de pagamento selecionadas com os respectivos lançamentos contábeis e com a GFIP, para certificar-se, mais uma vez, da correta contabilização da folha.

O Auditor deve observar se a folha de pagamento é unificada, ou seja, se nela constam todos os empregados, avulsos e Contribuintes individuais e se existem as totalizações por estabelecimento e por empresa.

Cabe, também, ao Auditor Fiscal orientar o contribuinte sobre o correto preenchimento e/ou retificação da GFIP. Caso existam erros de preenchimento ou omissões de fatos geradores, deverá lavrar Auto de Infração e Representação Fiscal para Fins Penais.

II) Adiantamentos, empréstimos e créditos concedidos a empregados e/ou administradores.

O Auditor Fiscal deve analisar a regularidade fiscal, no tocante as obrigações tributárias, das operações realizadas. Deve, ainda, detectar a existência de adiantamentos antigos, não baixados, que podem ser considerados como remuneração;

Esses operações podem constar do Ativo Circulante ou do Ativo Realizável a Longo Prazo. Verifica-se as contra-partidas dos lançamentos de baixa dos adiantamentos, empréstimos e créditos concedidos a empregados e/ou administradores, a fim de constatar se o débito foi efetuado nas contas Caixa, Contas-Correntes ou Salários a Pagar. Caso o débito tenha sido feito diretamente no resultado, devemos considerá-lo como remuneração.

III) Vales-alimentação, vales-refeição, cestas básicas e refeições.

A empresa e os fornecedores de alimentos e similares devem estar inscritos no PAT para que os valores gastos não sejam considerados como remuneração. Podemos verificar as devidas inscrições no PAT a partir de 2002, para empresas beneficiárias e para todo o período quanto às empresas fornecedoras, consultando o site do MTE - Ministério do Trabalho e Emprego.

Deve seguir as regras do PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador, normatizado pelo MTE com a publicação da Portaria interministerial n° 05 de 30/11/99 (anexa ao material de apoio), dentre elas, a participação máxima do trabalhador no custo direto de 20%, não havendo limite de custo para o empregador.

A CLT, entretanto, no §3° do art. 458, limita o desconto da alimentação a 20% do salário do empregado.

A alimentação concedida por empresas, em canteiros de obra ou localidades distantes que exijam deslocamento e estada do empregado, não é considerada remuneração, mesmo sem seguir as regras do PAT (Lei 8.212, art. 28, §9, “m”);

Para períodos anteriores a 2002 o AFPS deve solicitar à empresa os Termos de Adesões devidamente protocolados, ou seja, empresas que iniciaram suas atividades até 2000, devem comprovar anualmente a adesão até o ano de 2000. A adesão feita no ano de 2000 teve validade até o recadastramento obrigatório no ano de 2004. Já as que iniciaram suas atividades a partir de 2001 devem comprovar a adesão nesse ano, a qual também teve validade até o recadastramento obrigatório no ano de 2004;

A empresa estando devidamente inscrita no PAT e com execução inadequada do mesmo, o AFPS deverá elaborar RA para o MTE. e aguardar a decisão desse órgão, somente podendo efetuar o lançamento caso a adesão seja cancelada;

O pagamento em pecúnia do salário utilidade/alimentação integra a base de cálculo das contribuições sociais nos termos do § 2º, do Art. 783, da IN 100, mesmo que a empresa esteja inscrita no PAT, independente de RA ao MTE.

A parcela in natura habitualmente fornecida a segurados da Previdência Social, por força de contrato ou de costume, a título de alimentação, por empresa não-inscrita no PAT, integra a remuneração para os efeitos da legislação previdenciária.

Na DIPJ, das empresas tributadas pelo Lucro Real, o Auditor também pode encontrar os valores gastos com a alimentação.

IV) Vales-transporte ou outro pagamento a título de deslocamento.

O transporte deve ser pago, atendendo a Lei 7.418/85, que obriga o desconto de 6% do salário do empregado. Caso a empresa decida estipular, para todos os seus empregados, uma participação no custo de aquisição de vale-transporte com percentual inferior a 6%, por exemplo, 1% do salário, devemos considerar os 99% como salário de contribuição. Isso porque a lei obriga o desconto de 6% do salário do empregado;

O transporte concedido pela empresa, em canteiros de obra ou localidades distantes que exijam deslocamento e estada do empregado, não é considerado remuneração.(Lei 8.212, art. 28, § 9, "m").

O pagamento de "quilometragem" aos empregados, como forma de ressarcimento das despesas (com comprovação) por uso de veículo próprio, não é considerado remuneração.

A disponibilização de transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público, não será considerada remuneração por força do art. 458, §2, III da CLT e do Artigo 8o. Da Lei no. 7.418/85, bem como Parecer/CJ no. 1.714/99, aprovado pelo Ministro da Previdência Social.

Caso a empresa pague vale-transporte em dinheiro, o valor dispendido deve ser considerado como remuneração.

O acordo, a convenção ou o dissídio coletivo podem conter normas sobre esse tipo de benefício. A cartilha ou o Regulamento de remunerações e benefícios da empresa, também, pode ter normas relativas a essa verba trabalhista.

Os pagamentos podem ser encontrados na Folha de Pagamento e/ou contabilidade.

V) Complemento de auxílio doença.

Tal benefício será considerado remuneração se não for extensivo a todos os empregados da empresa;

O acordo, a convenção ou o dissídio coletivo podem conter normas sobre esse tipo de benefício. A cartilha ou o regulamento de remunerações e benefícios da empresa, também, pode ter normas relativas a essa verba trabalhista;

Os pagamentos podem ser encontrados na Folha de Pagamento e/ou contabilidade.

VI) Reembolso-babá

A partir da competência 11/1999, este benefício, caso seja pago de acordo com a legislação, não compõe a remuneração, nem o salário-de-contribuição. Antes desta

data não havia previsão legal para a exclusão da base de tributação (decreto 3.265/99 de 30/11/99), devendo ser tributado normalmente.

Deve ser pago mediante reembolso, ou seja, o gasto deve ser comprovado pelo empregado. Não se tratando de reembolso deve, o valor pago, ser considerado como salário-de-contribuição.

Deve ser disponibilizado a todos os empregados da empresa que possuam filhos até completarem 7 anos de idade, mesmo que inválido, ou seja, até os deficientes devem se sujeitar à idade limite.

Pode ser pago pelo limite máximo do menor salário-de-contribuição mensal registrado em carteira percebido pelos empregados.

O acordo, a convenção ou o dissídio coletivo podem conter normas sobre esse tipo de benefício. A cartilha ou o regulamento de remunerações e benefícios da empresa, também, pode ter normas relativas a essa verba trabalhista.

VII) Reembolso-creche

Caso siga a legislação, sendo extensivo a todos os empregados que tenham filhos até completar 7 anos de idade, mediante comprovação do gasto efetuado, não integra o salário de contribuição por força dos pareceres da C.J/MPS nº 1.770 de 27/05/99 e 1.916 de 20/10/99 que são retroativos a período anterior ao decadencial e regulamentado pelo art. 214, § 9, XXIII do RPS, incluído pelo decreto 3.265/99.

O acordo, a convenção ou o dissídio coletivo podem conter normas sobre esse tipo de benefício. A cartilha ou o regulamento de remunerações e benefícios da empresa, também, pode ter normas relativas a essa verba trabalhista.

VIII) Seguro de vida em grupo ou pessoal

O seguro de vida em grupo não é considerado salário-de-contribuição a partir de 30/11/99 com edição do decreto 3.265, desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e esteja disponível a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Já o seguro de vida pessoal não está previsto como exclusão da base da remuneração, devendo, então, ser considerado como base de cálculo pela Auditoria-fiscal. Na contratação de estagiários, é obrigatório o fornecimento de seguro de vida pessoal, não sendo considerado salário-de-contribuição.

Os pagamentos podem ser encontrados na contabilidade ou na apólice de seguro. O acordo, a convenção ou o dissídio coletivo podem conter normas sobre esse tipo de benefício. A cartilha ou o Regulamento de remunerações e benefícios da empresa, também, pode ter normas relativas a essa verba trabalhista. Dentre essas normas a disponibilização a totalidade de empregados e dirigentes da empresa.

IX) Pagamento de auxílio-natalidade, por liberalidade da empresa.

Como a legislação previdenciária não prevê o pagamento pela empresa de auxílio-natalidade como fator de exclusão da remuneração para apuração da base de cálculo, deve-se considera-lo como parcela tributável;

O pagamento deste benefício pela empresa não se confunde com o benefício de auxílio-natalidade extinto a partir de 1º de Janeiro e 1996 - pelo Decreto nº 1.744, de 08 de dezembro de 1995, pago pelo RGPS;

O acordo, a convenção ou o dissídio coletivo podem conter normas sobre esse tipo de benefício. A cartilha ou o regulamento de remunerações e benefícios da empresa, também, pode ter normas relativas a essa verba trabalhista.

X) Cursos de educação básica, de capacitação ou aperfeiçoamento, inclusive material escolar.

A partir de 08/1997, o valor relativo a plano educacional que vise ao ensino básico (1º e 2º graus) e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo, não integra a base para contribuição social (lei 9.394/96);

Antes de 08/1997, não havia previsão legal para a inclusão ou exclusão deste benefício na remuneração dos empregados. Mesmo as decisões no âmbito da Previdência Social não são unânimes, tornando o tema polêmico; A CF de 88, art. 205, entretanto, trata que “a educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”;

O material escolar será sempre tributado por falta de previsão legal;

O acordo, a convenção ou o dissídio coletivo podem conter normas sobre esse tipo de benefício. A cartilha ou o Regulamento de remunerações e benefícios da empresa, também, pode ter normas relativas a essa verba trabalhista.

A Educação Superior (Graduação e Pós-graduação) está coberta pela não-incidência de contribuição previdenciária, desde que extensivo a todos os empregados e dirigentes.

XI) Serviço médico ou odontológico próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com pagamento de medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos e similares.

Para exclusão da base de cálculo é necessário que a cobertura abranja à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

O pagamento de medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos e similares para não ser considerado remuneração deve tratar-se de reembolso, logo, a empresa deve manter à disposição do fisco, por 10 anos, a documentação comprobatória.

Na DIPJ, das empresas tributadas pelo Lucro Real, encontrar-se os valores gastos com a assistência médica, odontológica e farmacêutica na Pasta IRPJ na ficha 05-A, linha 27, que devem ser confrontados com os valores contabilizados.

O acordo, a convenção ou o dissídio coletivo podem conter normas sobre esse tipo de benefício. A cartilha ou o Regulamento de remunerações e benefícios da empresa, também, pode ter normas relativas a essa verba trabalhista.

XII) Clube recreativo para os empregados e dirigentes.

A despesa com o clube recreativo deve ser rateada entre os empregados que optarem por serem sócios, para não ser considerada remuneração. Caso a disponibilização seja gratuita para os empregados, deve agregar a base de cálculo da contribuição.

A aquisição de Títulos de Clubes para utilização de seus dirigentes, quando custeado pela empresa, devem ser consideradas, a aquisição e as manutenções, como remunerações indiretas.

O acordo, a convenção ou o dissídio coletivo podem conter normas sobre esse tipo de benefício. A cartilha ou o Regulamento de remunerações e benefícios da empresa, também, pode ter normas relativas a essa verba trabalhista.

Os valores pagos podem ser localizados na contabilidade.

XIII) Plano de previdência privada complementar a seus empregados e administradores.

O plano deve estar disponível a todos empregados e administradores da empresa. Independentemente do custo para a empresa, não será considerado salário-de-contribuição.

O Auditor de verificar a periodicidade e forma de resgate, lembrando sempre que, a previdência complementar deve cobrir os riscos sociais, como idade avançada, acidentes e incapacidades para o trabalho. Atente, ainda, que a exigência de que o plano seja extensivo a todos, Art. 28, parágrafo 9, "p", da Lei no. 8.212/91, só foi introduzida em 10.12.1997, e, portanto, não poderia ser aplicada antes desta data, pois vigorava nesse período o Decreto-Lei no. 2.296/86, que em seu artigo 2º assim dispunha: "Art. 2º As contribuições efetivamente pagas pela pessoa jurídica relativas aos programas de previdência privada, em favor dos seus empregados e dirigentes, não serão consideradas integrantes da remuneração dos beneficiários para efeitos trabalhistas, previdenciários e de contribuição sindical, nem integrarão a base de cálculo para as contribuições do FGTS".

Deve-se verificar qual é a base de cálculo utilizada para a contribuição para a previdência privada, pois podemos encontrar indícios de fatos geradores.

A contribuição da empresa deve ter tratamento isonômico entre empregados e administradores, também deve-se observar o caráter complementar do benefício Previdenciário;

Na DIPJ, das empresas tributadas pelo Lucro Real, pode-se encontrar os valores gastos com plano de previdência privada na Pasta Informações na ficha 56-A, linha 08, que devem ser confrontados com os valores contabilizados.

O acordo, a convenção ou o dissídio coletivo podem conter normas sobre esse tipo de benefício. A cartilha ou o Regulamento de remunerações e benefícios da empresa, também, pode ter normas relativas a essa verba trabalhista.

XIV) Pagamento de aluguel, condomínio e demais despesas domésticas do segurado, disponibilização de veículos ou empregados.

O fornecimento destes benefícios devem ser considerados como remuneração se forem pagos em contrapartida ao trabalho (pelo trabalho).

Quando forem concedidos aos cônjuges e demais dependentes, a exemplo das despesas de viagem para acompanhar o empregado ou administrador, devem compor o salário-de-contribuição do empregado.

XV) Diárias de viagens ou ressarcimento de despesas de viagem

O Auditor deve analisar a regularidade fiscal, no tocante as obrigações acessórias as Despesas de viagens, devem ser devidamente comprovadas mediante relatório acompanhado das respectivas notas fiscais ou recibos, não fazem parte da remuneração. Essas despesas de viagens se realizadas por meio de cartão de crédito corporativo ou empresarial, devidamente comprovadas mediante relatório acompanhado das respectivas notas fiscais, também, não fazem parte da remuneração.

As diárias, indenizações de despesas tidas em função da relação de emprego, quando correspondem a até 50% da remuneração do empregado não integram o salário-de-contribuição. Entretanto, o TST ao analisar o mesmo dispositivo presente na CLT, interpretou que, onde consta a palavra “remuneração”, entende-se “salário” (enunciado 318 do TST).

XVI) Doação, venda, ou locação a valores abaixo do valor de custo/despesa, a seus funcionários ou dirigentes, de bens ou serviços, próprios ou de terceiros.

O Auditor deve verificar a regularidade fiscal, no tocante as obrigações tributárias, das operações de Doação ou a diferença entre o valor de venda/locação e o de custo/despesa, que devem ser consideradas salário-de-contribuição.

Os gastos com esse tipo de despesas devem ser localizados na contabilidade.

XVII) Contratação de serviços de cooperativas de trabalho

O Auditor Fiscal deve analisar a regularidade fiscal, no tocante as obrigações principais e acessórias, da documentação e dos procedimentos utilizados pela empresa e atentar para:

- i. Do período compreendido entre 02/1999 a 02/2000, as cooperativas de trabalho seguiam a regra da retenção de 11%.
- ii. Já, para as cooperativas de trabalho da área médica, o mês de início da retenção dos 11% foi 06/1999 e perdurou até 02/2000.
- iii. Para a contratação de cooperativas de trabalho, observar o recolhimento de 15%, a partir de 03/2000.
- iv. Será devida contribuição adicional de nove, sete ou cinco pontos percentuais, a cargo da empresa tomadora de serviços de cooperado

filiado a cooperativa de trabalho, incidente sobre o valor bruto, relativo aos cooperados expostos, da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme a atividade exercida pelo cooperado permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente.

- v. A partir de 03/2000, os valores despendidos com este tipo de contratação devem constar da GFIP.

Deve atentar, ainda, para as reduções das bases de cálculo para determinadas atividades, como por exemplo, serviços médicos (redução a 60% nos contratos de pequeno risco e a 30% nos contratos de grande risco ou de risco global) e de transportes.

XVIII) Contribuintes individuais (sócios, autônomos, diretores estatutários)

O Auditor Fiscal deve analisar a regularidade fiscal, no tocante as obrigações principais e^o acessórias, da documentação e dos procedimentos utilizados pela empresa. Os contribuintes individuais devem constar das folhas de pagamento e, a partir de 01/1999, nas GFIP e partir de 04/2003 passaram a sofrer a retenção de 11% de contribuição previdenciária, observado o limite do salário-de-contribuição.

Esses trabalhadores quando auferem rendimentos superiores ao limite de isenção do Imposto de Renda, mesmo que apenas em um mês, devem constar da DIRF, no código 0588. A remuneração é informada mês a mês, pelo regime de caixa.

Na DIPJ, das empresas tributadas pelo Lucro Real, essas remunerações também têm campos próprios (Pasta IRPJ ficha 04-A, linha 12 e ficha 05-A linha 03) e

podem ser utilizadas para o Auditor Fiscal efetuar o cruzamento com a folha, com a GFIP, com a DIRF.

XIX) Contratações dos estagiários

Para não serem considerados segurados empregados, a empresa deve contratar os estagiários observando a legislação, Lei nº 6.494, de 07 de dezembro 1977, Decreto nº 87.497, de 18 de agosto de 1.982 e Medida Provisória nº 2.164-41, de 24 de agosto de 2.001.

Dentre as regras previstas nesta legislação, encontra-se a obrigatoriedade de disponibilizar ao estudante, em qualquer hipótese, seguro contra acidentes pessoais. O contrato deve ser intermediado pela instituição de ensino e o prazo mínimo do contrato deve ser um semestre. Deve haver, também, a interviniência obrigatória da Faculdade ou escola, existência de contrato-padrão e efetiva complementação do ensino.

Embora todos pensem que há obrigatoriedade legal de se respeitar o prazo máximo de um ano prorrogável por mais um, a legislação não apresenta tal obrigatoriedade. O que na verdade ocorre, é a utilização de um paradigma, ou seja, utiliza-se a normatização feita pelo poder executivo, por meio da Portaria Ministerial do MPOG no. 8 de 23/01/2001, que fixa o prazo citado para a contratação de estagiários no serviço público. Assim, podemos aceitar estagiários com prazo superior a dois anos, desde que atenda os preceitos da legislação.

A vinculação da atividade executada no estágio com o curso do estudante é obrigatória. Porém, a execução de atividades em outros setores da empresa que visem a complementação do aprendizado, não descaracteriza o estágio.

Até a edição da MP 2.164-41, em 08/01, não era prevista a contratação de estagiários de nível médio. A partir desta MP, a contratação de estudantes de nível médio passou a ser autorizada. Entretanto, neste caso, a vinculação da atividade executada no estágio com o curso, para os estudantes de 2º grau científico, não pode ser exigida, pois não é possível fazer tal correlação. Para os estudante de 2º grau de cursos técnicos, esta vinculação é exigível.

Não confundir com a situação do menor aprendiz, que deve ter idade entre 14 e 18 anos, regido pelo art. 65 da Lei 8.069 de 13/07/90 e 10.097/2000 e é considerado pela legislação como empregado.

Os valores pagos a esses trabalhadores podem ser encontrados na folha de pagamento, contratos e/ou na contabilidade.

XX) Contribuição sobre produtos rurais

O Auditor deve analisar a regularidade fiscal, no tocante as obrigações tributárias relativa à Contribuição previdenciária própria (produtor PJ ou Agroindústria) ou por sub-rogação (aquisição de produção rural de PF) devida sobre a produção rural.

Na agroindústria a contribuição patronal e GILRAT são substituídas, pela contribuição de 2,6% incidente sobre a comercialização da produção rural. A essa alíquota adiciona-se a alíquota de 0,25% relativa à contribuição devida ao SENAR (Total 2,85%).

As contribuições devidas pelos segurados e as devidas aos terceiros, incidentes sobre a folha de pagamento, não são substituídas e devem ser auditadas.

Compete, também, ao Auditor Fiscal na auditoria fiscal nas Agroindústrias, verificar se a atividade por ela explorada está relacionada no Decreto-Lei n° 1.146/70 (FPAS 825 ou 833), e se as obrigações, acessória e principal, estão sendo cumpridas.

Agroindústria é o produtor rural pessoa jurídica que industrializa produção rural própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, independente do percentual de atividade rural, em relação ao todo. Até 10/2001, por força da decisão do STF na ADIN 1.103-1/6000, as agroindústrias contribuíram pela regra geral, ou seja, sobre a folha de pagamento, não tendo, portanto, as contribuições de forma substitutivas incidentes sobre a receita bruta.

XXI) Dispêndios com propaganda, publicidade ou patrocínios às associações desportivas que mantêm equipe de futebol profissional

Sobre os patrocínios a entidades desportivas que mantêm equipe de futebol profissional, há a obrigatoriedade de retenção da alíquota de 5% do valor do patrocínio e o seu devido recolhimento à Previdência Social. O Auditor deve analisar a regularidade fiscal, no tocante as obrigações tributárias, principais e acessórias.

Observa-se que sobre o patrocínio a qualquer das modalidades esportivas das entidades desportivas que mantêm equipe de futebol profissional deve incidir a alíquota mencionada.

Quando há intermediação de terceiros por exemplo, agência de propaganda, há necessidade de se verificar qual das partes assinou contrato com o clube, dentre outros aspectos.

O patrocínio à CBF não se enquadra nesta modalidade de substituição, por não se tratar de associação desportiva e sim uma confederação que reúne as associações desportivas.

O Auditor Fiscal deve atentar para a existência de patrocínios a pessoas físicas, que podem ser consideradas como contribuinte individual. Observar nos contratos se o mesmo não se trata de exploração do Direito de Imagem (fotografias, outdoors, panfletos), o qual não se trata de prestação de serviços. Um exemplo de prestação de serviços de "propaganda" por desportista é a utilização da logomarca da empresa, em sua vestimenta, durante os jogos.

Os valores dos dispêndios com esses trabalhadores, quando superiores ao limite de isenção do Imposto de Renda, mesmo que apenas em um mês, devem constar da DIRF, no código 0588 e, também, na contabilidade.

XXII) Funcionários expatriados

São trabalhadores regulados pela Lei n° 7.064/82, regulamentada pelo Decreto n° 89.339/84, o Auditor Fiscal deve analisar regularidade fiscal, no tocante as obrigações tributárias, principais e acessórias.

Estes empregados são segurados obrigatórios do RGPS, caso se enquadrem nas hipóteses do art. 9, inciso I, alíneas "c" e "d". Em sendo, devem contribuir pela remuneração total percebida no exterior, acrescida da remuneração percebida no Brasil, caso exista. Não são devidos os terceiros, conf. art. 11 da lei 7.064/82 e art. 147 da IN 100. O FPAS a ser utilizado é o 582;

Nas grandes empresas podem existir duas situações: 1) A empresa contrata trabalhadores no Brasil e os envia para trabalhar no exterior, em unidades pertencentes

a ela. Incide, então, contribuição sobre o total da remuneração paga, conforme registro na contabilidade brasileira. 2) A empresa pode contratar e transferir estrangeiro de filiais ou sucursais do exterior, para trabalhar nas unidades aqui instaladas, devendo, então, ser considerado segurado empregado, observados os convênios.

Além da contabilidade brasileira, pode-se encontrar as condições que regulam tais situações no Regulamento da Empresa, no Contrato de Transferência ou Suspensão, no Registro de Empregados e no demonstrativo de apuração do Imposto de Renda Retido na Fonte.

XXIII) Compensações efetuadas pela empresa

O Auditor deve analisar a regularidade fiscal, no tocante as obrigações tributárias, principais e acessórias. O deve verificar ainda:

- i. A memória de cálculo da compensação, seus valores e índices de atualização, devem ser verificados;
- ii. Se a compensação foi efetuada de acordo com a legislação ou se houve autorização judicial para procedê-la;
- iii. Com o advento da Lei Complementar n° 104 de 10/01/2001, que incluiu o artigo n° 170-A no CTN, que assim dispõe: “É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”, analisar os processos com muito cuidado a fim de constatar se ocorreu o “trânsito em julgado”, ou seja, se da última decisão judicial não cabe recursos;

- iv. No caso de compensação por autorização judicial, deve analisar os termos da decisão que a concedeu. Observamos que na legislação previdenciária existe, para os valores pagos indevidamente, a limitação legal de 30% do valor devido ao INSS para se proceder a compensação. A GFIP não permitia até 01/2004 a declaração de compensação de percentuais superiores a este valor, gerando, inevitavelmente, divergências no caso de autorização judicial para percentuais superiores ao legal;
- v. No caso de compensação de saldo residual dos valores retidos na cessão de mão-de-obra (11%), em competências subseqüentes, a partir de 04/2004, o crédito em favor da empresa prestadora de serviços, não está sujeito ao limite de trinta por cento estabelecido no art. 203 observadas as condições previstas no art. 212, ambos da IN INSS/DC no. 100 de 18/12/03;
- vi. Os valores relativos as compensações devem estar registrados na contabilidade tanto os créditos (origem), quanto os débitos (compensações).

XXIV) Distribuição de lucros ou dividendos

O Auditor Fiscal verifica a regularidade fiscal, no tocante as obrigações principais e acessórias, da documentação e dos procedimentos utilizados pela empresa.

A distribuição deve ser baseada no lucro contábil ajustado.

Verificar se este procedimento está sujeito ao Auto de Infração previsto no art. 285 do RPS (distribuição de lucros, estando em débito com a Previdência Social).

Ressalte-se que o simples fato de transferir valores do Patrimônio Líquido para a conta de dividendos a pagar, lucros a distribuir ou outra conta do passivo já caracteriza a distribuição, sendo passível de Auto de Infração. A distribuição de dividendos, de acordo com a Lei n° 6.404/76, somente será feita utilizando-se para registrá-la a débito, nas contas de Lucros ou Prejuízos Acumulados ou Reservas de Lucros.

XXV) Juros sobre o capital próprio (Lei 9.249/95)

O Auditor Fiscal analisa a regularidade fiscal, no tocante às obrigações principais e acessórias. Os juros sobre o capital próprio serão considerados regulares quando pagos ou creditados dentro dos limites fixados pela lei. Quando a empresa paga acima deste limite, o excesso deve ser adicionado ao Lucro Real e ser escriturado no LALUR. O Auditor Fiscal deve sempre conferir o cálculo mediante análise da memória de pagamento e confere também;

- i. Se a reserva de reavaliação de ativos não tiver sido tributada pelo IRPJ (como é o comum) ela não poderá fazer parte da base de cálculo desses juros;
- ii. O pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros apurados no ano-calendário, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, oriundos de exercícios anteriores, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados;
- iii. Esse rendimento caso esteja dentro das normas legais não é base de cálculo de contribuições previdenciárias;

- iv. A existência do pagamento de Juros sobre o Capital Próprio pode ser detectada na DIPJ, das empresas tributadas pelo Lucro Real, Pasta Resultado do Período, Ficha 06-A, linha 35 e caso a empresa reconheça que efetuou pagamentos fora dos limites legais constará valores na Pasta Lucro Real, Ficha 09-A, linha 12. Esse excesso de pagamento é considerado não dedutível e terá esclarecimentos sobre essa não dedutibilidade descrita no LALUR; na DIRF as informações sobre o pagamento de Juros sobre o Capital Próprio são feitas no código 5706 e na contabilidade.

XXVI) PLR - Participação nos Lucros ou Resultados

O Auditor Fiscal analisa a regularidade fiscal, no tocante as obrigações principais e acessórias, da documentação e dos procedimentos utilizados pela empresa entre eles audita:

- i. Se tal pagamento segue a orientação legal, MP 794/94 e reedições com alterações, convertida na Lei n° 10.101/2000, pois se não seguir deve ser considerado remuneração. Atente que essas MP sofreram modificações de conteúdo em algumas das reedições, pois deve aplicar a legislação vigente à época do fato gerador;
- ii. A participação nos lucros ou resultados (PLR) deve ser objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo: 1) comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um

- representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; 2) convenção ou acordo coletivo;
- iii. Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições: 1) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; 2) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente;
 - iv. O instrumento de acordo celebrado deverá ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;
 - v. A participação nos lucros ou resultados não pode substituir ou complementar a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade;
 - vi. É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, ou seja, em mais de duas vezes no mesmo ano civil, podendo as duas serem dentro do mesmo semestre civil;

- vii. O Auditor Fiscal observar que a lei que regula a participação nos lucros a administradores (diretores e conselheiros eleitos por ata) é a Lei n° 6.404/76. Esta lei prevê a participação somente nos lucros, não há a previsão de participação nos resultados.
- viii. Deve verificar se nas metas da PLR constam a redução de acidentes de trabalho. Caso positivo, deve atentar se a empresa deixa de preencher as CAT com intuito de melhorar a PLR;
- ix. Na DIPJ, das empresas tributadas pelo Lucro Real, na Pasta Resultado do Período, na Ficha 06-A, na Linha 48, constam as participações pagas aos empregados e na Linha 49 as pagas aos Administradores que devem ser confrontados com os valores registrados na contabilidade. Quando os pagamentos, na ótica da empresa, foram pagas em desacordo com a Lei da PLR no. 10.101/2000, no caso dos empregados ou Lei no. 6.404/76, no caso dos administradores, a empresa registra esses valores na Pasta Lucro Real, na Ficha 09-A, na Linha 15. A decomposição e esclarecimentos sobre a não dedutibilidade podem ser obtidas no LALUR.

XXVII) Solidariedade por contratação de prestadores de serviços

O Auditor analisa a regularidade fiscal, no tocante as obrigações principais e acessórias, da documentação e dos procedimentos utilizados pela empresa. Faz uma verificação, na amostra selecionada, do cumprimento da obrigação acessória de guardar a documentação que elida a responsabilidade solidária (Fatura, GRPS/GPS, Cópia da Folha de Pagamento, Declaração que possui contabilidade), a partir da lei 9032/95.

A figura tributária da Solidariedade existiu nos períodos de 11/1991 a 06/1993 e de 05/1995 a 01/1999 (OS 83/93, 176/97 e 184/98), nas contratações de serviços de terceiros. A partir de 02/1999, com o advento da lei 9.711/98, foi criado o instituto da retenção. Ela subsiste, optativamente, apenas nas contratações de obras de construção civil, por empreitada Total ou Global, com construtora registrada no CREA e, obrigatoriamente, nas prestações de serviços ou construções nas quais o contratante é o poder público.

Os valores pagos por aquisição de prestação de serviços de Pessoas Jurídicas podem ser encontrados na DIRF no código 1708; na DIPJ, das empresas tributadas pelo Lucro Real, na Pasta IRPJ, na Ficha 04-A, linha 13 e na Ficha 05-A, linha 04 e na contabilidade.

XXVIII) Retenção na Cessão de Mão-de-Obra

Essa modalidade tributária é aplicável às prestações de serviços executadas mediante empreitada ou cessão de mão-de-obra a partir de 02/99, previstas no art. 219º do Regulamento da Previdência Social e artigo 31 da lei 8.212/91.

O Auditor Fiscal deve analisar a regularidade fiscal, no tocante as obrigações tributárias, principais e acessórias, relativas à Contratação ou a prestação de serviços sujeitos a retenção.

No prestador dos serviços audita o destaque de 11% na prestação de serviços (contribuição previdenciária que a prestadora dessa modalidade de serviços tem de proceder).

A empresa tem a obrigação de fazer o destaque na NF ou fatura que emitir.

Está obrigada, também, a elaborar folha de pagamento e GFIP por tomador dos serviços. As receitas de prestação de serviços para Pessoas Jurídicas, quando sujeitas a retenção do IR Fonte podem ser encontrados na DIPJ, na pasta Informações, informações gerais, Ficha 53, IR Retido na Fonte, das empresas tributadas pelo Lucro Real ou Presumido e na contabilidade.

Na tomadora dos serviços audita as obrigações tributárias, principais e acessórias, na contratação de serviços.

XXIX) Obras e Construção Civil

A obra de construção civil, de responsabilidade de pessoa jurídica, edificada para imobilização ou comercialização, deverá ser fiscalizada com base na escrituração contábil e na documentação relativa às obras e/ou aos serviços. Considera-se empresa com escrita contábil aquela que apresenta o livro Diário devidamente escriturado e formalizado e que atenda os termos da NBC T2.

Se não houver escrituração contábil, mesmo quando a empresa estiver desobrigada da apresentação, ou quando a contabilidade não espelhar a realidade econômico-financeira da empresa, por omissão de qualquer lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, a remuneração dos segurados utilizados para a execução da obra ou para a prestação dos serviços será obtida mediante aferição pelo CUB. Neste caso, será ainda lavrado Auto de Infração.

A existência de obras de construção civil que passíveis de serem imobilizadas, poderão ser detectadas na análise da evolução das rubricas contábeis do ativo, demonstrada na DIPJ, das empresas tributadas pelo Lucro Real, e na inspeção física.

Ao detectar a existência de obras de construção civil, o Auditor deve pedir à documentação que suporta esse fato (contrato, faturas, recibos, folhas de pagamento, matrícula CEI, matrícula do imóvel, certidão de áreas e datas emitida pela Prefeitura, folha de pagamento da obra, GFIP da obra, boletim de medição, relatório de mão-de-obra, ART, habite-se etc.) para checagem da regularidade fiscal.

4.3.4.Fatos Relevantes Observados

O Auditor Fiscal deve dar conhecimento à Secretaria da Receita Federal do Brasil dos resultados da auditoria fiscal previdenciária, fase de diagnóstico e levantamento, mesmo não encontrando irregularidades.

Encontrando dificuldades legais de atuação deve relatar aos seus superiores com o objetivo de colaborar na elaboração da legislação previdenciária com o objetivo permanente de aprimorá-la.

Deve, também, emitir informativos, chamados Subsídios Fiscais ou Representações Administrativas para outros órgãos comunicando irregularidades, fora de sua competência, encontradas no curso da Auditoria Fiscal.

Havendo créditos com risco de decadência, a fase de levantamento deve priorizá-los, a fim de evitá-la.

Constatando a Reorganização Empresarial o Auditor Fiscal deve ficar atento para seus efeitos tributários, pois, a pessoa jurídica que resultar de fusão, cisão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato. Aplica-se o mesmo, nos casos de extinção de pessoas

jurídicas de direito privado quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob o mesmo ou outro nome empresaria, ou sob firma individual (Art. 132 do CTN).

A pessoa jurídica ou pessoa física que adquirir outra pessoa jurídica de direito privado, a qualquer título, responde pelos tributos devidos pela pessoa jurídica adquirida:

- i. Integralmente se o vendedor cessar a exploração de indústria, comércio ou atividade;
- ii. Subsidiariamente se o vendedor continuar a exploração, dentro de seis meses da data da alienação, mesmo que em outro ramo de atividade industrial, comercial ou profissão. (Art. 133 do CTN).
- iii. Constatar se houve mudança do objeto social, atentando para eventuais mudanças das alíquotas de SAT/GILRAT.
- iv. Analisar a possibilidade de inclusão das empresas, originadas nesse evento, no planejamento para sofrerem auditoria fiscal.

Constatando que a empresa constitui parte de Grupo Econômico o Auditor Fiscal deve relatar, visando a subsidiar a SRFB e a Coordenação-Geral de Auditoria em Matéria Previdenciária - COFIP na decisão de proceder ação fiscal nas outras empresas integrantes do grupo, ou, ainda, as informações e fatos que julgue repetir nas demais Pessoas Jurídicas componentes do grupo.

Deve, também, analisar a responsabilidade fiscal entre elas, nos termos da legislação.

4.4. ENCERRAMENTO DA AÇÃO FISCAL

Em decorrência da relação jurídica existente entre o contribuinte auditado (sujeito passivo) e a Secretária da Receita Federal do Brasil (sujeito ativo), tem aquele duas espécies de obrigações para com este. Uma obrigação denominada principal, que é a de verter contribuições para a Seguridade Social; outra, denominada acessória, que tem por objeto a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Pelo descumprimento da obrigação principal (obrigação de dar/pagar), surge para a Fiscalização o poder/dever de constituir o crédito da Seguridade Social através da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD ou o Lançamento de Débito Confessado - LDC.

Pelo descumprimento da obrigação acessória (obrigação de fazer/não fazer), surge para a Fiscalização o poder/dever de lavrar o Auto de Infração – AI, que se converte em obrigação principal pela multa aplicada.

Existindo indício da prática de conduta defina em lei como crime contra a legislação previdenciária, surge para a Fiscalização o dever de formalizar a Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP (notícia-crime).

4.4.1. Inexistência de Débitos

Se na conclusão de seu trabalho o Auditor nada de irregular encontrar deve emitir um Relatório Circunstanciado, intitulado Informação Fiscal, ao seu chefe superior relatando todos os passos executados, as informações auditadas, as competências e

fatos geradores testados, as técnicas utilizadas e outras informações que considerarem importante.

4.4.2.Lavraturas Fiscais

Constatando irregularidades, na conclusão dos trabalhos o Auditor Fiscal deve lavrar os documentos de constituição de créditos previdenciários resultantes da ação fiscal: Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, Lançamento de Débito Confessado - LDC e Auto de Infração, conforme o caso. Caso o contribuinte opte por recolhimento, deve emitir as GPS.

I – Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD

A Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD destina-se a notificar o contribuinte auditado e a instaurar o processo de débito. A notificação refere-se ao lançamento de crédito previdenciário relativo a contribuições devidas à Seguridade Social e a terceiros, conforme previsão legal no artigo 37 da Lei 8.212/91. Normalmente emite-se NFLD quando o contribuinte quer discutir o lançamento do crédito previdenciário.

A competência para sua lavratura é privativa do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, no pleno exercício de suas funções.

O Relatório da NFLD, documento emitido pelo Auditor Fiscal contendo a narrativa dos fatos ocorridos e verificações na auditoria fiscal, com identificação do fato gerador da contribuição previdenciária, das contribuições devidas dos períodos a que se referem, é peça fundamental do lançamento do crédito, constituindo parte integrante

da própria NFLD. O Relatório tem como objetivo transmitir ao notificado a origem do crédito, oportunizando-lhe ampla defesa e contraditório, na forma do inciso LV, do artigo 5º da Constituição Federal/1988.

A importância do Relatório esta no fato do processo de cobrança do crédito inicia-se quando o contribuinte toma ciência do lançamento. O lançamento de crédito contendo relatório claro e objetivo é um instrumento de cobrança líquida e certa, evitando que o contribuinte auditado alegue cerceamento de defesa e que o INSS venha a arcar com os ônus sucumbenciais, caso aquele, em ultima instância, obtenha êxito na demanda.

Portanto o Relatório deve ser emitido sem rasuras e entrelinhas; com correção gramatical; com exposição dos fatos de forma clara e objetiva; o Auditor deve evitar excessos na narrativa e uso de siglas e abreviaturas.

II – Lançamento de Débito Confessado – LDC

Quando o contribuinte auditado concorda com o valor do crédito apurado e lançado pelo Auditor Fiscal e gostaria de parcelar seus débitos eles solicita ao Auditor a emissão do Lançamento de Débito Confessado – LDC, que é o primeiro passo para o Parcelamento dos Débitos. Pois o contribuinte só pode parcelar valores líquidos e certos. Este documento completado com a emissão de um Relatório com os mesmos cuidados do emitido para uma NFLD.

III – Auto de Infração – AI

O Auto de Infração – AI é documento de emissão privativa do Auditor Fiscal, no exercício de suas funções e durante os procedimentos fiscais, que se destina a registrar

a ocorrência de infração à legislação previdenciária por descumprimento de uma obrigação acessória,

É atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Ao constatar a ocorrência de uma infração o Auditor Fiscal deve, obrigatoriamente, porque a lei não lhe dá discricionariedade, lavrar o AI e aplicar a multa.

O Auto de Infração deve conter o dispositivo legal infringido, o valor e o dispositivo legal da multa aplicada, a identificação do autuado e de todos os co-responsáveis da empresa, se houver, o local, o dia, e a hora de sua lavratura e o Relatório Fiscal, com descrição clara e precisa dos fatos que ensejaram a autuação.

No Auto de Infração, também, é peça fundamental para a sustentação do crédito lançado o Relatório Fiscal, nos mesmos termos do relatório da NFLD.

4.4.3. Demais obrigações de encerramento

Cabe ainda ao Auditor Fiscal a obrigação de informar aos demais órgãos competentes as irregularidades encontradas e que não sejam de sua competência, utiliza para desse fim representações administrativas e fiscais ou emite informações fiscais para subsidiar futuras auditorias.

I – Representação Administrativa – RA

Se no bojo da fiscalização o Auditor Fiscal constatar que o contador da empresa não respeitou as Normas Brasileiras de Contabilidade deve emitir Representação Administrativa – RA e representar o profissional ao Conselho Regional de Contabilidade.

Dentre as Representações Administrativas previstas na legislação, além da citada, destacam-se as seguintes:

- i. Ao Comitê Gestor do Simples na SRFB: quando da ocorrência em tese, de qualquer uma das hipóteses de vedação ou de exclusão do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), previstas no art. 9º, na alínea "b" do inciso II do art. 13, no § 2º do art. 13 e nos incisos II a VII do art. 14 da Lei nº 9.317, de 1996, que deve ser encaminhada à unidade da Receita Federal à qual está circunscrito o sujeito passivo;
- ii. Para o MTE com cópia para o Ministério Público do Trabalho: quando da ocorrência em tese, de execução inadequada do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) ou irregularidade no respectivo formulário, a ser encaminhada ao Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), Órgão Gestor do PAT.

O auditor fiscal deve representar irregularidades constatadas, ainda, aos seguintes órgãos: Administração de porto organizado; Capitania de Porto do Ministério da Marinha; Comitê Gestor do REFIS; Conselho Nacional de Cooperativismo; Fundo ou entidade denominada pela legislação previdenciária como terceiro; Ministério do Trabalho e Emprego; Ministério Público do Trabalho; Organização das Cooperativas Brasileiras ou entidade estatal respectiva; Órgão ambiental integrante do SISNAMA; Órgão fazendário da União Federal ou do Distrito Federal, de Estado ou de Município; Secretaria da Previdência Social.

II – Subsídios Fiscais

O Subsídio Fiscal, que é um documento no qual o Auditor Fiscal informa ao próprio órgão, SRFB, irregularidades constatadas na fiscalização e será emitido nos procedimentos fiscais a serem realizados nas empresas em geral e, especialmente, na fiscalização de:

- i. Empresa prestadora de serviço por empreitada ou cessão de mão-de-obra;
- ii. Empresa tomadora de serviço por empreitada ou cessão de mão-de-obra;
- iii. Empresa de trabalho temporário;
- iv. Empresa tomadora de serviço de mão-de-obra temporária;
- v. Cooperativa de trabalho;
- vi. Empresa tomadora de serviço de mão-de-obra cooperada.

III – Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP

Sempre que o Auditor Fiscal, quando da lavratura de Auto de Infração ou Lançamento de Débito, constatar situação que, em tese, possa configurar, também, crime contra a ordem tributária ou contra a previdência social, comunicará o fato, de imediato, ao Delegado da Receita Federal do Brasil a que estiver subordinado. Ele representará os fatos ao Ministério Público Federal, do qual é privativa a atribuição de promover ação penal pública (art. 129, inciso I da CF), podendo para tanto requisitar informações e documentos na forma da lei complementar respectiva (art. 129, inciso VI da CF). O art. 104, inciso I, letra b da Lei Complementar nº 734, de 26-11-93, por sua vez, confere ao Ministério Público o poder de requisitar documentos, certidões e informações de qualquer repartição pública ou órgãos da Administração direta ou indireta em três níveis e das instituições financeiras em geral.

Dentre as situações que ensejam a emissão de RFFP, destacam-se as seguintes:

- a) Apropriação indébita previdenciária, com fundamento legal no Art. 168-A, do Código Penal - Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional;
- b) Sonegação de contribuição previdenciária, com fundamento legal no Art. 337-A, do Código Penal - Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; II - deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; III - omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias.
- c) A falsificação de documento público, com fundamento legal no art. 297, do Código Penal - que contempla a omissão, nos documentos mencionados no § 3º (GFIP), nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços, independente de ter sido efetuado o devido recolhimento;
- d) A supressão de documento, com fundamento legal no art. 305 - a ser emitida quando da não apresentação do Livro Diário, sendo elemento de prova a

existência material do documento, constatada na DIPJ, das empresas tributadas pelo Lucro Real, na pasta Informações, Demonstrações Financeiras, ficha Lucros ou Prejuízos Acumulados ou o registro na Junta Comercial do Estado (ou o Cartório Delegado).

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Com o objetivo de reduzir o tempo médio de permanência do Auditor Fiscal nas empresas, aumentando assim, o número de empresas visitadas, o Estado, através das suas autoridades tributárias, capacita seus servidores e desenvolve sistemas, como os de Auditoria Fiscal, utilizados pelos Auditores Fiscais, na busca de fatos geradores não declarados.

A utilização dos ensinamentos de auditoria e a aplicação das mais diversas ferramentas da informática no desenvolvimento destes sistemas têm levado o fisco a sucessivos recordes de arrecadação tributária, sem a elevação de alíquotas ou inovação de bases de cálculos.

Por outro lado, a evolução legislativa e tecnológica tem levado as empresas a uma permanente atualização de seus sistemas e controles fiscais e administrativos, utilizando-se, cada vez mais, da tecnologia da informação para o gerenciamento e a proteção dos seus ativos.

A crescente utilização de legislação que obrigam o contribuinte elaborar e entregar suas próprias declarações, que possuem força de confissão de dívida e que sobre as quais é aplicado apenas o procedimento de revisão sistemática das declarações, realizado internamente pelas repartições, permite o fisco direcionar grande parte do seu contingente de Auditores Fiscais nas ações fiscais externas na busca dos fatos geradores não declarados.

Essas ações fiscais, também denominadas Auditorias Fiscais, são realizadas observando praticamente todos os procedimentos descritos nas normas brasileiras de

auditoria aplicadas em um procedimento de auditoria contábil externa convencional, ou seja, o Auditor Fiscal examina a escrituração contábil e as demonstrações contábeis a fim de confirmar sua adequação. E só assim dar continuidade ao seu trabalho. Pois, uma contabilidade inadequada equivale à contabilidade alguma, levando o Auditor a desconsiderar a contabilidade apresentada e conseqüentemente ao arbitramento dos valores a serem lançados.

A execução da auditoria fiscal, com o emprego de técnicas de auditoria, entre elas a amostragem e a relevância, possui respaldo legal. Inclusive a própria Constituição Federal em seu artigo 37 estabelece, entre os princípios da administração pública, o princípio de eficiência. Utilizando as técnicas de auditoria o Estado esta cumprindo tal princípio.

Este trabalho revela que a visão simplista de que contribuições previdenciárias são apenas aquelas incidentes sobre folha de pagamento pode levar o administrador despreparado causar prejuízos incalculáveis para a entidade. Mostrou que folha de pagamento é uma exigência legal e deve ser um documento minuciosamente preparado, separando as verbas incidentes de contribuição previdenciárias das verbas não incidentes e deve contemplar todos os trabalhadores, empregados e não empregados, que estiveram a sua disposição naquela competência.

Demonstra, ainda, que o foco do Auditor Fiscal não é apenas folha de pagamento, ele busca fatos geradores de contribuições previdenciárias nas mais diversas atividades executadas pelas entidades, entre elas: nas contratações de prestações de serviços, nas obras de construção civil contratadas e executadas, na

aplicação das normas de segurança dos trabalhadores, nos negócios realizados por agroindústrias, entre outras atividades.

Assim, o imenso volume de possibilidades de interpretações acerca de existência, ou não, de base de cálculo de contribuição previdenciária nas operações realizadas pelas entidades requer de seus administradores conhecimento avançado das normas tributárias previdenciárias, pois, interpretações equivocadas podem gerar o acúmulo de obrigações tributárias, causando contingências impagáveis, além de multas que muitas vezes colocam em risco a própria continuidade da entidade.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

INTERNET – página do professor **Marcos Cintra Cavalcanti de Albuquerque** – www.marcoscindra.org.br – link artigo e publicações.

CINTRA, Marcos - **Leão "high-tech"** – Jornal Folha de São Paulo - Caderno Dinheiro - 18/10/2004.

Jornal Gazeta Mercantil 19/01/2007/ Caderno C –p.1

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. São Paulo: Atlas, 1992.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.

ATTIE, Willian. **Auditoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 1998.

LOPES DE SÁ, Antonio. **Curso de auditoria**. S.Paulo: Atlas, 1980.

MAGALHAES, Antonio de Deus F.; LUNKES, Irtes Cristina; MILLER, Aderbal Nicolas. **Auditoria das Organizações: metodologias alternativas ao planejamento e a operacionalização dos métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Luiz Martins; DINIZ FILHO, André . **Curso básico de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

JUND, Sergio. **Auditoria: conceitos, normas técnicas e procedimentos: teoria e 550 questões – Estilo ESAF, UNB e outras**. Rio de Janeiro, Impetus, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade**. Brasília: CFC. 2006. Disponível em: www.cfc.org.br - Acesso em: 03 de maio de 2006.

INTERNET – Página da Previdência Social – www.previdencia.gov.br – link de legislação – SISLEX.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados.** São Paulo: Atlas, 1996.

RUDIO, Franz Victor. **Introdução ao projeto de pesquisa científica.** Petrópolis: Vozes, 1986.