

**LUCIMARA FÁTIMA DE PAULA
ALESSANDRO DA SILVA**

**CARGA TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DA REPRESENTATIVIDADE DOS IMPOSTOS,
TAXAS E CONTRIBUIÇÕES NA RECEITA DAS EMPRESAS LISTADAS NA
BOVESPA – ESTUDO DE CASO.**

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

Orientador: Jaime Bettoni

**CURITIBA
2010**

DEDICATÓRIA

Dedicamos este trabalho aos mestres, que nos abreviam a busca pelo conhecimento e as nossas famílias que souberam suportar nossas ausências e nos deram força para continuar.

AGRADECIMENTOS

A Deus, que nos deu tudo, o dom da vida.

A nossos pais, por nos ensinarem à retidão do caminho.

Aos mestres, que com sua paciência, antes de nos ensinarem, fizeram-nos aprender.

E aos demais que sempre nos incentivaram e fomentaram a iniciação deste desafio.

LISTA DE QUADROS

| | |
|--|----|
| Quadro 01 – Tipos de competência tributária | 14 |
| Quadro 02 – Alíquotas do PIS/PASEP | 28 |
| Quadro 03 – Conceitos de Auditoria | 34 |
| Quadro 04 – Auditoria Externa versus Auditoria Interna | 39 |
| Quadro 05 – Modelo de Programa de Auditoria Fiscal do IRPJ e CSLL (lucro real) | 48 |
| Quadro 06 – Empresas do setor econômico – Petróleo, Gás e Biocombustíveis ... | 60 |
| Quadro 07 – Empresas do setor econômico – Materiais Básicos/Mineração | 61 |
| Quadro 08 – Empresas do setor econômico – Materiais Básicos/Químicos | 63 |
| Quadro 09 – Empresas do setor econômico – Bens Industriais | 65 |
| Quadro 10 – Empresas do setor econômico – Construção e Transportes | 67 |
| Quadro 11 – Empresas do setor econômico – Consumo Não Cíclico | 70 |
| Quadro 12 – Empresas do setor econômico – Consumo Cíclico/Tecidos/Vestu./Calçados/Utilidades domésticas | 72 |
| Quadro 13 – Empresas do setor econômico – Consumo Cíclico/Mídia/Hotelaria e restaurantes/Lazer/Comércio | 74 |
| Quadro 14 – Empresas do setor econômico – Tecnologia da Informação | 76 |
| Quadro 15 – Empresas do setor econômico – Telecomunicações | 77 |
| Quadro 16 – Empresas do econômico – Utilidade Pública/Energia Elétrica/Água e Saneamento/Gás | 78 |
| Quadro 17 – Empresas do setor econômico – financeiro e outros | 81 |

LISTA DE GRÁFICOS

| | |
|---|----|
| Gráfico 01 – Petróleo, Gás e Biocombustíveis | 61 |
| Gráfico 02 – Materiais Básicos/Mineração | 62 |
| Gráfico 03 – Materiais Básicos/Químicos..... | 64 |
| Gráfico 04 – Bens Industriais | 66 |
| Gráfico 05 – Construção e Transportes | 69 |
| Gráfico 06 – Consumo Não Cíclico | 71 |
| Gráfico 07 – Consumo Cíclico/Tecidos/Vestuários/Calçados/Utilidades domésticas | 73 |
| Gráfico 08 – Consumo Cíclico/Mídia/Hotelaria e Restaurantes/Lazer/Comércio | 75 |
| Gráfico 09 – Tecnologia da Informação | 76 |
| Gráfico 10 – Telecomunicações | 77 |
| Gráfico 11 – Utilidade Pública/Energia Elétrica/Água e Saneamento/Gás..... | 80 |
| Gráfico 12 – Financeiro e Outros | 84 |
| Gráfico 13 – Comparativo dos Setores Econômicos..... | 85 |

RESUMO

PAULA, L. F e SILVA, A. Carga tributária: análise da representatividade dos impostos, taxas e contribuições na receita das empresas listadas na BOVESPA – estudo de caso. Devido à complexidade do sistema tributário nacional, as empresas brasileiras, em especial as que negociam as suas ações em bolsas de valores, necessitam de ferramentas, as quais possibilitem um constante acompanhamento, tanto no sentido de prevenção quanto de detecção nos procedimentos tributários, buscando aperfeiçoar sua gestão tributária e mitigar os efeitos nos seus negócios. No que concerne a tais ferramentas, pode-se enfatizar que os profissionais atuantes nesta área, dispõem de uma importante ferramenta que é a auditora tributária. Diante de sua importância, como objetivo geral buscou-se evidenciar o setor econômico que apresentou uma carga tributária com maior representatividade da conta impostos, taxas e contribuições no montante das receitas. Para isto, selecionou-se um grupo de empresas que negociam ações na BOVESPA (Bolsa de Valores de São Paulo) e que publicaram em seus relatórios financeiros a DVA (demonstração do valor adicionado) referente o ano de 2009. Para alcançar os objetivos propostos utilizou-se o estudo de caso, mediante coleta e análise de dados fornecidos na DVA, demonstrados através de gráficos dos setores macros e um gráfico consolidado, que serviu como meio de comparabilidade dos setores. Após utilizado esta metodologia obteve-se a informação do setor que possuiu sua receita mais comprometida com tais tributos. Diante destas considerações, satisfazemos o objetivo geral do trabalho e também foi possível identificar dentre os setores os que mais contribuíram para a atividade financeira do estado em termos de valor distribuído ao governo.

Palavras-chave: Tributos, Auditoria Tributária, Sistema Tributário Nacional, Carga Tributária.

SUMÁRIO

| | |
|---|------------|
| DEDICATÓRIA..... | II |
| AGRADECIMENTOS | III |
| LISTA DE QUADROS | IV |
| LISTA DE GRÁFICOS | V |
| RESUMO..... | VI |
| SUMÁRIO..... | VII |
| 1. INTRODUÇÃO..... | 9 |
| 2. REVISÃO DA LITERATURA | 11 |
| 2.1. ASPECTOS GERAIS DE TRIBUTAÇÃO | 11 |
| 2.1.1 Sistema Tributário | 12 |
| 2.1.2 Carga Tributária no Brasil | 15 |
| 2.1.3 Formas de Tributação das Pessoas Jurídicas | 17 |
| 2.1.4 Tributos Federais | 22 |
| 2.1.5 Tributos Estaduais..... | 29 |
| 2.1.6 Tributos Municipais..... | 30 |
| 2.2. ORIGEM DA AUDITORIA | 30 |
| 2.3. CONCEITOS E CLASSIFICAÇÃO DA AUDITORIA..... | 34 |
| 2.4. TIPOS DE AUDITORIA | 40 |
| 2.5. ORGÃOS REGULADORES | 42 |
| 2.5.1 Instituto Brasileiro de Contadores | 42 |
| 2.5.2 Comissão de Valores Mobiliários | 43 |
| 2.5.3 Conselho Federal de Contabilidade e Conselho Regional de Contabilidade .. | 44 |
| 2.6. PRINCIPAIS TÉCNICAS DE AUDITORIA..... | 44 |

| | |
|--|-----------|
| 2.7. PROGRAMA DE AUDITORIA..... | 46 |
| 2.8. AUDITORIA TRIBUTÁRIA..... | 46 |
| 3. METODOLOGIA DA PESQUISA..... | 56 |
| 3.1. TIPO DE PESQUISA E MÉTODO DE PROCEDIMENTO | 56 |
| 3.2. QUANTO AOS OBJETIVOS DO TRABALHO..... | 57 |
| 3.3. LEVANTAMENTO DE DADOS E TRATAMENTO DOS DADOS..... | 57 |
| 3.4. DELIMITAÇÃO ESPACIAL E TEMPORAL | 58 |
| 3.5. CONSOLIDACAO E ANÁLISE DOS DADOS LEVANTADOS | 58 |
| 4. ESTUDO DE CASO | 59 |
| 4.1. DESCRIÇÃO DAS EMPRESAS..... | 59 |
| 4.2. ANÁLISE DOS DADOS..... | 60 |
| 4.2.1 Análise dos Setores Econômicos Individualizados..... | 60 |
| 4.2.2 Análise do Comparativo dos Setores Econômicos..... | 85 |
| 5. CONCLUSÕES..... | 87 |
| 6. REFERÊNCIAS | 89 |
| 7. ANEXOS | 92 |
| 7.1. ANEXO I – EMPRESAS LISTADAS NA BOVESPA..... | 93 |
| 7.2. ANEXO II – SELEÇÃO DAS EMPRESAS..... | 108 |
| 7.3. ANEXO III – EXEMPLO DE DVA UTILIZADA..... | 110 |

1. INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é complexo. Tal complexidade ocorre em decorrência dos inúmeros tributos existentes e também em função das mais variadas obrigações acessórias. Estes fatores, somados às constantes alterações normativas, contribuem para a freqüente exposição das empresas a potenciais riscos de autuações fiscais, acúmulo de passivos tributários e a inseguranças por parte das empresas, no sentido de estar ou não cumprindo tudo o que é determinado em lei. Devido a todos estes fatos elencados, ocorre a real possibilidade de perdas financeiras, em função de pagamentos excessivos de tributos, de incorreções no cálculo e até mesmo pela não efetivação das obrigações acessórias.

A título de exemplificação deste emaranhado sistema tributário, no site portal tributário, existe um lista de tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria) existentes no Brasil, compreendendo um total de 85.

A área de gestão tributária atua diretamente neste meio. Sendo assim atualmente, já existem ferramentas que podem auxiliar neste processo, reduzindo os riscos de passivos contingentes, bem como contribuindo para o correto cumprimento da legislação fiscal e tributária e se possível utilizar as benesses que a lei permite, ou seja, em termos técnicos seria a chamada elisão fiscal, que representa a execução de procedimentos, antes da ocorrência do fato gerador, sendo legítimos, éticos, para tentar reduzir, eliminar ou postergar a tipificação da obrigação tributária.

Tais ferramentas compreendem o planejamento tributário e auditoria tributária. No que diz respeito à primeira, sua importância é descrita adiante:

Experimentamos uma época de mercado competitivo e, em algumas situações, recessivo, com aumento da concorrência entre as empresas nacionais e internacionais, e neste contexto o planejamento tributário assume um papel de extrema importância na estratégia e finanças das empresas, pois, quando se analisam os balanços das mesmas, percebe-se que os encargos relativos a impostos, taxas e contribuições são, na maioria dos casos, mais representativos do que os custos de produção, para não dizer dos próprios resultados finais que os acionistas recebem (CARLIN, 2008, p.39).

No que se refere à auditoria tributária, ela é mais ampla, pois se encarrega da completa revisão de procedimentos em geral, buscando avaliar possíveis riscos e

formas de monitoramento, assim como evidenciar as oportunidades de melhorias nos controles que sustentam os cálculos e processos tributários.

Em virtude disso, busca-se evidenciar no presente trabalho, de fato qual é o percentual destinado de recursos das empresas com impostos, taxas e contribuições. Desta forma através de um estudo sistematizado será possível evidenciar qual o setor que arca com o maior custo.

Sendo assim, este trabalho tem como objetivo demonstrar qual foi o setor econômico que obteve a maior carga tributária no ano de 2009, das empresas listadas na BOVESPA, na data de 12 de julho de 2010. Para realizar o estudo seguem-se algumas etapas, tais como, discorrer acerca da auditoria em termos gerais e evidenciar a importância da auditoria tributária para o âmbito empresarial, demonstrando um modelo de planejamento de auditoria na área tributária, a fim de que possa servir de base para eventuais auditorias realizadas em outros tributos, uma vez que, na maioria das vezes, os procedimentos praticamente serão similares; discorrer acerca das generalidades que compõe o STN (Sistema Tributário Nacional), bem como conceituar superficialmente os tributos, que afetem mais significativamente as pessoas jurídicas e evidenciar a carga tributária no Brasil durante o ano de 2009.

Enfatize-se que tais assuntos serão abordados na revisão da literatura, de acordo com a legislação contábil e fiscal e seguidamente informa-se a metodologia de estudo utilizada no trabalho e finalmente as conclusões acerca do tema, logo após seguem a referências utilizadas no decorrer do estudo.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Conforme mencionado anteriormente, as constantes mudanças que ocorrem nas legislações acerca das regras de tributações, no contexto empresarial brasileiro, influenciam diretamente na eficácia da gestão das empresas. Sendo assim, a seguir discorre-se em linhas gerais os embasamentos legais e os tributos mais comuns no meio empresarial, a carga tributária brasileira referente o ano de 2009 e por fim elabora-se um estudo retrospectivo sobre esta importante ferramenta que é a auditoria, elencando um modelo de auditoria tributária.

2.1. ASPECTOS GERAIS DE TRIBUTAÇÃO

Para que haja a compreensão necessária das relações originadas no contexto tributário, bem como sobre o funcionamento do sistema tributário brasileiro, torna-se necessário que se conheça a definição legal do que vem a ser o estado. Desta forma é possível compreender este círculo de relações que envolvem o poder público e o particular. Seguem maiores explicações sobre o assunto

Neste sentido Jund, define de forma sucinta o que vem a ser o estado:

O estado é um ente personalizado (pessoa jurídica de direito público, nos termos dos arts. 40 e 41 do nosso código civil), apresentando-se – tanto nas relações internacionais, no convívio com outros estados soberanos, bem como internamente – como sendo sujeito capaz de adquirir direitos e contrair obrigações na ordem jurídica, consistindo a sua organização matéria de cunho constitucional, especialmente no tocante a divisão política, à organização de seus poderes, à forma de governo adotada e ao modo de aquisição do poder pelos governantes (JUND, 2008, p.17).

Nos ensinamentos de Borba (2000, p.2) “a existência de um estado se deve ao fato de que uma sociedade para sobreviver precisa se organizar e fazer com que certos objetivos sejam alcançados ou ao menos perseguidos incansavelmente”.

No caso da república federativa do Brasil tais objetivos estão elencados no artigo 3 da constituição federal de 1988; sendo portanto, dispostos da seguinte forma:

Art. 3. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II – garantir o desenvolvimento nacional;

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988).

Na busca da realização destes objetivos elencados anteriormente, o estado exerce sobre os particulares um poder, também chamado de poder extroverso, por alguns doutrinadores jurídicos. Tal prerrogativa consiste no caráter de impor normas, as quais devem ser cumpridas, sendo assim, no que se refere à questão tributária, ele detém o poder legal de exigir que os particulares recolham aos cofres públicos os chamados tributos. Estes recolhimentos são utilizados para a manutenção do papel do estado que é o de disponibilizar novos serviços públicos para a coletividade, bem como manter os já existentes.

Esta relação esta permeada pela verticalidade, onde os indivíduos (pessoas físicas e ou jurídicas) simplesmente não possuem a vontade de decidir se observaram ou não tais regras. Seguem maiores explicações sobre o assunto

2.1.1 Sistema Tributário

O sistema tributário nacional é constituído por um conjunto de normas gerais de direito tributário, e nesta condição sua aplicabilidade deve ser observada por todas as pessoas políticas: União, Estados, Distrito federal e municípios. Além do mais, tais normas ainda possuem a função de regular e disciplinar tanto a arrecadação quanto a forma com que serão direcionadas essas rendas.

Ainda no que se refere às normas reguladoras deste sistema, a mais importante, ou seja, aquela que permeia todo o ordenamento jurídico é a constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988. Sendo, portanto a constituição em vigência no ordenamento jurídico na atualidade.

Diante de toda a sua importância, por estar concentrada no ápice da pirâmide, sendo suprema e base para as demais normas existentes, discorre-se adiante a regulamentação e o que de fato ela dispõe sobre o sistema tributário no Brasil.

A constituição federal de 1988 dispõe acerca do sistema de tributário nacional no Título VI em seu capítulo I. Foram reservados para este assunto exatamente do artigo 145 até o artigo 162. Apesar disto, podem ser encontrados também na constituição assuntos interpoladamente em todo o seu conteúdo, sendo que estes interferem e se correlacionam diretamente com o Sistema tributário. Como exemplo tem – se o artigo 195 que trata das contribuições sociais.

Paulo e Alexandrino mencionam um fator importante que deve ser evidenciado:

A constituição de 1988 reformulou substancialmente o sistema tributário vigente no ordenamento constitucional anterior. Não foi uma reestruturação total, drástica, mas bastante abrangente. De toda sorte, nada obstante esse rearranjo, a maior parte dos dispositivos de nossa lei nacional de normas tributárias, o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966), restou recepcionada pela nova Constituição, em face de sua compatibilidade material com seus preceitos. A par deste fato, é importante registrar, como veremos a frente, que o Código Tributário Nacional (CTN) foi recepcionado pela Carta de 1988 com *Status* de **lei complementar**, porque é esta a espécie normativa exigida pelo art. 146 da Constituição para tratar de normas gerais tributárias (PAULO E ALEXANDRINO, 2009, p.872).

Para que sejam instituídos os tributos, existe a necessidade de observar os princípios estabelecidos na constituição, devido a sua relevância e importância, caso não sejam obedecidos, a cobrança do tributo será juridicamente impossível.

Bettoni descreve quais são estes princípios, e também evidencia os respectivos artigos da CF/1988, acerca do tema.

CONSTITUCIONALIDADE - publicada a lei, deve ser respeitada, pois se presume constitucional. Quando determinada lei recebe declaração de inconstitucional pelo STF, torna-se regra jurídica nula.

LEGALIDADE – é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que estabeleça. Desta forma, um tributo só pode ser exigido ou aumentado pela expedição, prévia, de uma lei no sentido formal e restrito, isto é, uma norma aprovada pelo poder Legislativo denominada LEI. Assim um tributo não pode ser criado nem aumentado por decreto, portarias, exceto se existir previsão expressa. (CF art. 150 I).

ISONOMIA TRIBUTÁRIA (IGUALDADE) – é à força da isonomia jurídica que deve prevalecer nas relações entre pessoas que formam o Estado. Todos são iguais perante a lei, daí a garantia de uniformidade de tratamento do poder tributante, de quantos se encontrem em condições iguais ou na condição em que a adequação isonômica existe com respeito à capacidade contributiva de cada contribuinte. (CF art. 150 II).

TIPICIDADE (TIPOLOGIA) – a lei tem que descrever todos os elementos fundamentais do fato que gerará a obrigação tributária (pessoal, temporal,

espacial, material e quantitativo) para que cada tributo possa ser distinguido dos demais, constituindo cada um “tipo”tributário próprio daí chamado de tipicidade. (CF art. 154 I).

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA – sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (CF art. 145 § 1º).

IRRETROATIVIDADE DA LEI – uma lei só alcança os fatos ocorridos após a sua publicação, seus efeitos não atingem atos já acontecidos, considerados perfeitamente acabados, pois é vedado cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. (CF art. 150 III).

ANTERIORIDADE – é vedado cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou os aumentou (CF, art. 150, II, b). Por este princípio, um tributo só pode ser exigido se a lei que o instituiu ou o aumentou foi publicada pelo menos, no ano anterior ao que for cobrado (art. 150 III “b”CF) “*Não estão sujeitos a esta vedação: II, IE, IPI, IOF e Imposto extraordinário por motivo de guerra* (BETTONI, 2009, p.42).

Ademais além de observar os princípios constitucionais, deve ser observada a chamada competência tributária.

Borba (2000, p.54) salienta que “a competência tributária é formada pelas capacidades de legislar, fiscalizar e arrecadar tributos, sendo como um todo indelegável”.

Sendo assim a competência para tributar decorre da constituição federal, no entanto, não existe a obrigação de a pessoa competente instituir o tributo. O fato de não exercer esta competência, também não faz com que haja a transferência para outra pessoa jurídica de direito público.

A fim de visualizar de uma forma ampla, adiciona-se o quadro a seguir, individualizando os tipos de competências, as espécies e a entidade que recebeu esta incumbência constitucional, bem como a base legal.

Quadro 01 – Tipos de competência tributária

| TIPOS | ESPÉCIES | ENTIDADE TRIBUTANTE | | | BASE LEGAL (CF) |
|-----------|----------|-------------------------------|--------------------|--------------------|------------------------|
| | | UNIÃO | EST/DF | MUNICIPAL | |
| PRIVATIVA | IMPOSTOS | II, IE,IR,IPI, ITR,IOF,IGF | ITD, ICMS, IPVA | IPTU, ITBI, ISS | Art. 153, 155 e 156 |
| COMUM | Taxas e | ✓ | ✓ | ✓ | Art. 145, II |

| | | | | | |
|----------------|--|---|------|------|----------------|
| | contribuições de melhoria | | | | e III |
| ESPECIAL | Empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais | ✓ | Obs. | Obs. | Art. 148 e 149 |
| RESIDUAL | Novos Impostos | ✓ | | | Art. 154, I |
| EXTRAORDINÁRIA | Impostos Extraordinários (de guerra) | ✓ | | | Art. 154, II |

Obs. Não esquecer que os Estados, o Distrito Federal e os municípios poderão instituir contribuições sociais em benefício de seus servidores (artigo 149, § único, CF)

Fonte: Adaptado de Borba (2000, p.55).

2.1.2 Carga Tributária no Brasil

Carlin dispõe o que se segue:

A carga tributária em síntese é a medida do volume de recursos financeiros que o estado retira da sociedade na forma de tributos comparada com a geração de riqueza em geral. É obtida pela divisão do volume total das receitas tributária pelo valor do PIB (produto interno bruto) no mesmo período da arrecadação. O conceito de carga tributária utilizado inclui também as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais e econômicas (CIDE). Também estão incluídas no cálculo da carga tributária as contribuições para o fundo de garantia do tempo de serviço (FGTS), conforme consta nos quadros de arrecadação da secretaria da receita federal (SRF) (CARLIN, 2008, p.34).

A fim de obter-se uma visão panorâmica do quanto os tributos em geral influenciam nos direcionamentos das políticas macroeconômicas das empresas, discorre-se adiante sobre a forma como ficou este cenário no ano de 2009, baseando-se em estudo do IBPT (Instituto Brasileiro de planejamento tributário).

Saliente-se que dependendo das instituições os dados podem apresentar percentuais diferentes conforme a metodologia utilizada. Portanto, optou-se pelo IBPT, pela sua experiência nestas análises.

Sendo assim no ano de 2009, a carga tributária brasileira alcançou o patamar de 35,02% do produto interno bruto.

Saliente-se que este percentual poderia ser bem superior, pois durante o início de 2009, em função da crise financeira mundial desencadeada nos Estados Unidos da América em meados de outubro/2008, foi adotada uma espécie de subsídio, buscando manter a economia brasileira aquecida, adotando medidas que estimulassem o consumo no mercado interno.

Na prática o que ocorreu no ano de 2009 foi o seguinte – o Governo Federal e as Autoridades Tributárias realizaram desonerações que atingiram 0,14%, do PIB. Tais desonerações se deram no reajuste da tabela e a na criação de novas alíquotas do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), a redução da alíquota do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), e a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para eletrodomésticos da linha branca, bens de capitais e automóveis.

No entanto, mesmo com esta redução da carga tributária, houve um aumento do valor arrecadado na ordem de R\$ 36,01 bilhões, correspondendo a 3,41% de aumento.

Este aumento ficou distribuído entre as arrecadações Federal Estadual e Municipal da seguinte maneira: R\$ 20,19 bilhões na Arrecadação Federal, R\$ 12,61 bilhões na Arrecadação dos Estados e R\$ 3,21 bilhões na arrecadação municipal.

Ao situar o estudo em um âmbito mais acurado, pode-se até evidenciar a arrecadação diária de impostos, taxas e contribuições, os quais totalizaram R\$ 2,99 bilhões, a arrecadação tributária por segundo foi de R\$ 34.647,93.

Quanto ao indivíduo (contribuinte), segundo os estudos do IBPT, cada brasileiro pagou R\$ 5.706,36 de tributos em 2009, contra R\$ 5.572,66 do ano anterior, ou seja, cada brasileiro pagou R\$ 133,70 a mais de tributos ante 2008.

A maior arrecadação per capita/ano é obtida no Distrito Federal, com R\$ 26.028,74 por habitante e a menor no estado do Maranhão com R\$ 1.103,23 por habitante.

No que se refere à representatividade da arrecadação entre as pessoas físicas, evidencia-se que os tributos federais representam 69,54% do total arrecadado, enquanto que os tributos estaduais representam 25,88% e os municipais 4,58%.

No que concerne à divisão entre as regiões brasileiras que mais contribuem para esta arrecadação, o IBPT evidenciou que a região sudeste responde por 64,13% do total da arrecadação tributária brasileira, seguida pela região sul com 13,47%, da região centro-oeste com 10,06%, da região nordeste com 9,09% e da região norte com 3,26%.

Ficou evidente que as regiões em termos, que suportam toda arrecadação no Brasil, são as regiões Sudeste e Sul.

Quando se pensa em termos de estado que mais contribui na arrecadação tributária, São Paulo é o campeão, arcando sozinho com 39,73% do total. Em sentido contrário o que menos contribuiu foi o estado de Roraima, pois obteve uma arrecadação irrelevante, sendo somente 0,09% do total.

2.1.3 Formas de Tributação das Pessoas Jurídicas

Algumas pessoas jurídicas dispõem de quatro opções de tributação - Simples Nacional Lucro Real, Lucro presumido e Lucro Arbitrado. Frise-se serem apenas algumas, pois, tem certos regimes de tributação que são vedados, ou pela atividade exercida ou pelo total do faturamento da empresa ou por outra previsão legal.

Outro fator relevante, é que, no caso da opção pelo Lucro Real, Presumido e Arbitrado, esta escolha se dá exclusivamente quanto aos tributos federais, ou seja, tributos de competência da união, quais sejam, IRPJ, CSLL. No entanto, como regra geral, esta opção também influi na forma de tributação do PIS/PASEP e da COFINS, com relação à cumulatividade ou não de tais tributos. Já no caso de a empresa se enquadrar nos moldes legais e optar pelo Simples nacional, estará incluso tributos tanto de competência estadual quanto municipal.

▪ **Simple Nacional**

O Simple Nacional é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido. Esta amparado na Lei Complementar nº. 123, de 14.12.2006, e sua aplicabilidade se deu a partir de 01.07.2007.

Esta lei estabelece normas gerais relativas às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, abrangendo, não só o regime tributário diferenciado (Simple Nacional), como também aspectos relativos às licitações públicas, às relações de trabalho, ao estímulo ao crédito, à capitalização e à inovação, ao acesso à justiça, dentre outros.

Para Alexandrino e Paulo (2009, p.151) "contudo não se trata de um novo imposto, mas sim de um sistema de pagamento unificado de vários tributos, que oferece mais benefícios do que a tributação comum, de adoção facultativa pelas empresas que não sejam legalmente proibidas de optar".

Para efeitos do Simple nacional, consideram-se ME, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 e EPP, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00. Além da observação do faturamento como requisito para enquadramento no simple nacional, a referida lei traz uma listagem de algumas características, que se possuídas pelas empresas, automaticamente estarão impedidas de opção.

▪ **Lucro Real**

O conceito de lucro real, esta expressamente previsto no RIR/99 (regulamento do imposto de renda), como sendo o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições e exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

Quando o regulamento se refere ao lucro líquido, leia-se o lucro apurado pela organização através de sua escrituração contábil e fiscal, pois este é um dos pré-

requisitos para que o contribuinte possa fazer esta opção.

Situando este conceito no âmbito contábil pode-se concluir que o lucro real é aquele que realmente foi apurado pela contabilidade, tendo por base a completa escrituração contábil e fiscal e a estrita observância dos princípios fundamentais de contabilidade e demais normas fiscais e comerciais .

No que se refere às adições e exclusões ou compensações e a demonstração do lucro real, a empresa tem o dever de transcrever para o Livro de apuração do lucro real (LALUR).

Como regra geral para o enquadramento da empresa como optante pelo lucro real, devem ser observados se a mesma se enquadra em um dos seguintes patamares que a obrigue a este regime, em caso afirmativo ela terá obrigação de opção, no caso de não estar enquadrada na listagem seguinte e não ser obrigada a outro regime ela também poderá optar.

As condições que ensejam obrigatoriedade são delineadas a seguir:

- cuja receita total, no ano-calendário anterior, tenha sido superior a R\$ 48.000.000,00, ou R\$ 4.000.000,00 multiplicado pelo número de meses do período, quando inferior a doze meses;
- cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do Imposto de Renda;
- que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal do imposto com base em estimativa;
- que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito,

seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

- que exerçam atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis, enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado.
- que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);
- que exerçam atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis, enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado.

Quanto ao período de apuração do lucro real ele poderá ser trimestral ou anual, ficando tal opção a critério do contribuinte. Entretanto, é válido enfatizar que, uma vez efetuada por ocasião do primeiro recolhimento, será irrevogável para todo o ano calendário.

No entanto se a opção for pela apuração trimestral, deverão ser efetuados fechamentos dos resultados e elaboração de demonstrações contábeis nos períodos de 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro.

Se a opção for pelo lucro real anual a empresa poderá mensalmente efetuar recolhimentos tendo por base uma estimativa determinada pela legislação. Efetuando os recolhimentos com base nas estimativas, terá ainda a opção de elaboração de balanços e balancetes periódicos com o propósito de suspender (se os recolhimentos até o momento pela estimativa forem maiores do que o apurado pelo lucro real até o momento) ou reduzir.

Os percentuais a serem aplicados na apuração mensal por estimativa estão previsto na Lei n. 9249/ 1996, sendo que variam de acordo com a atividade exercida pela empresa.

No que se refere ao comércio (venda de mercadorias ou produtos, exceto revenda de combustíveis para o consumo) este percentual é de 8% para o IRPJ e de

12% para a CSLL. Outro fator importante é que quando houver a exploração de diversas atividades, elas devem ser segregadas, feito isso, devem ser aplicados individualmente o percentual sobre a receita bruta corresponde, conforme previsto em lei.

Somente no final do ano calendário, em 31 de dezembro, deverá ser apurado o lucro real, e caso o valor recolhido através da estimativa mensal seja superior ao apurado, após os ajustes contábeis ele configurara um direito da empresa para com o fisco, podendo ser compensado com o imposto devido no ano seguinte, sendo inferior, efetua-se a o pagamento da diferença.

▪ **Lucro presumido**

Os autores Oliveira *et al* (2010, p.231) sintetizam de forma bastante objetiva o conceito de lucro presumido “é uma forma simplificada de apuração da base de cálculo dos tributos com o imposto de renda e da contribuição social, restrita aos contribuintes que não estão obrigados ao regime de apuração de tributação com base no lucro real”.

As pessoas jurídicas que possuem a faculdade de optar por este regime são:

- cuja receita bruta total tenha sido igual ou inferior a R\$48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), no ano - calendário anterior, ou a R\$4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses em atividade no ano - calendário anterior; e
- que não estejam obrigadas à tributação pelo lucro real em função da atividade exercida ou da sua constituição societária ou natureza jurídica.

O período de apuração do lucro presumido, para efeitos de cálculo de IRPJ e CSLL é determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano calendário.

▪ **Lucro arbitrado**

A palavra “arbitrado”, já de início nos remete a algo que é compulsoriamente exigido, instituído através de um poder legal. Sendo assim, o arbitramento de lucro é uma forma de apuração através da qual a autoridade tributária, exerce suas competências, decorrentes da lei, e institui um percentual como base de cálculo para apuração dos tributos da pessoa jurídica.

Esta modalidade é aplicável pela autoridade tributária, apenas quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso.

Quando conhecida a receita bruta, e, desde que ocorrida qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação fiscal, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base nas regras do lucro arbitrado.

Nas páginas seguintes discorre-se sobre os tributos federais, estaduais e municipais, que são mais comuns no âmbito empresarial.

2.1.4 Tributos Federais

▪ **Imposto sobre importação (II)**

A base legal deste imposto é o art. 153, I, CF e art. 19 a 22, CTN.

São contribuintes deste imposto, o importador ou quem a lei a ele equiparar e o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados.

Como fato gerador tem-se, a entrada dos produtos no território nacional.

No que concerne à base de cálculo, de acordo com Borba será:

a) quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária; b) quando a alíquota seja “ad valorem”, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no país; c) quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação; d) salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação (art. 143, CTN) (BORBA, 2000, p.97).

▪ Imposto sobre exportação (IE)

No caso deste imposto a base legal é o art. 153, II, CF e art. 23 a 28, CTN.

Os contribuintes deste imposto são os exportadores ou quem a lei a ele equiparar. O fato gerador é a saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território nacional para o estrangeiro.

A base de cálculo é segundo o CTN:

Art. 24. A base de cálculo do imposto é:

I - quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;

II – quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência.

Parágrafo único. Para efeitos do inciso II, considera-se a entrega como efetuada no porto ou lugar de saída do produto, deduzidos os tributos diretamente incidentes sobre a operação de exportação e, nas vendas efetuadas a prazo superior aos concorrentes no mercado internacional o custo do financiamento (LEI 5.172 de 25 de Outubro de 1966).

▪ Impostos sobre produtos industrializados (IPI)

A constituição elenca algumas importantes regras acerca deste imposto. Sendo elas:

a) O IPI é exceção à legalidade, quanto à alteração de alíquotas, nos termos da lei (art. 153, §1º);

b) É exceção à anterioridade do exercício financeiro, mas não a noventena (art. 150, §1º);

c) É obrigatória a observância da seletividade;

d) É também obrigatória a não cumulatividade.

Para Alexandrino e Paulo (2009, p.123) ser seletivo “significa que as alíquotas do IPI devem ser menores para os produtos essenciais e mais elevadas para os supérfluos e luxuosos”.

São contribuintes deste imposto o importador ou quem a lei equiparar; o industrial ou quem a ele a lei equiparar; o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Nos ensinamentos de Carlin, o IPI:

Tem como fato gerador: o seu desembaraço aduaneiro quando de procedência estrangeira; a sua saída dos estabelecimentos (importados, industrializados ou comercializados, para certos produtos); a sua arrematação, quando apreendido ou levado a leilão.

Para efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo (CARLIN, 2008, p.60).

A base de cálculo será no desembaraço aduaneiro; o valor aduaneiro adicionado com as taxas e encargos cambiais, na saída de produto industrializado do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial; o valor da operação e no caso de arrematação em leilão; o preço da arrematação.

▪ **Imposto de Renda (IR)**

Esta espécie de tributo esta figurando no ordenamento jurídico há algum tempo. Legislações anteriores ao próprio código tributário nacional e até mesmo a nossa recente constituição federal, já preconizavam a sua existência.

Na atualidade este imposto foi citado explicitamente na constituição federal, que definiu a união como sendo a pessoa política competente para instituí-lo. O código tributário nacional define o seu fato gerador, a sua base de cálculo, bem como o seu contribuinte.

Saliente-se que existe uma vasta legislação, no entanto no ano de 1999 o governo federal baixou o decreto n. 3000, de 26-3-1999, consolidando toda a legislação que dispõe sobre a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

O RIR/99, possui 1004 artigos, sendo dividido em 4 livros. No entanto o livro que dispõe sobre a tributação das pessoas jurídicas é o Livro II e compreende os artigos 146 a 619. Tal regulamento passou a vigorar a partir de 29-3-1999 revogando o regulamento anterior que era de 1994.

No entanto, esta explicito que nestes mais de 11 anos, muitas legislações foram suprimidas ou modificadas. Portanto, existe a necessidade de acompanhamento freqüente destas mudanças e a constante balização do que ainda permanece em plena vigência e aplicabilidade.

No que concerne às generalidades deste tributo, é importante descrever acerca da hipótese de sua incidência. Sendo assim o código tributário nacional descreve:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior (LEI 5.172 de 25 de Outubro de 1966).

Ao situar a legislação de normas gerais no âmbito contábil, no que se refere às pessoas jurídicas, a ocorrência do fato gerador ocorre no momento em que a empresa obtém resultados positivos (lucros) em suas operações industriais, mercantis, comerciais e de prestação de serviços, além dos acréscimos patrimoniais decorrentes de ganho de capital e outras receitas. Outro ponto importante é o fato de que o imposto somente será devido à medida que os lucros, rendimentos e ganhos forem realmente auferidos.

A alíquota que incide sobre a base de cálculo apurada segundo a forma de lucro real, presumido ou arbitrado é fixada em 15% (quinze por cento) e após o ano de 1996, todas as pessoas jurídicas contribuintes deste imposto devem aplicar esta alíquota, independente da forma de constituição e da natureza da atividade exercida.

Ademais, além desta alíquota existe um adicional. Tal adicional incide também sobre a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, no entanto é calculado sobre o que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração. Sendo assim, após a evidenciação desta base de cálculo do adicional, ou seja, o valor excedente encontrado deverá ser aplicado à alíquota de 10% (dez por cento).

É importante salientar que o imposto e o adicional deverão ser recolhidos de forma conjunta e no mesmo momento, sendo utilizado para tal obrigação o DARF – Documento de arrecadação de receitas federais.

- **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido**

As normas que regem esta contribuição são as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, observadas, quanto à base de cálculo e as alíquotas, as normas específicas previstas na legislação da referida contribuição.

São contribuintes da CSLL, todas as pessoas jurídicas domiciliadas no país e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda.

Ressalvados os casos específicos, para determinação do valor da CSLL, utiliza-se a alíquota de 9% (nove por cento) sobre o resultado ajustado, presumido ou arbitrado.

▪ **Pis e Cofins**

O programa de integração social (PIS) foi instituído pela Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970 e o programa de formação do patrimônio do servidor público (PASEP) pela Lei complementar n. 8, de 03 de dezembro de 1970. Já a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS) foi instituída mais recentemente através da lei complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991. No entanto, com o passar dos anos as legislações que regem estas contribuições sofreram diversas alterações, sendo que atualmente está em vigor uma vasta legislação.

De acordo com Pêgas (2007, p.1) “a idéia original do governo federal com a criação do PIS e do PASEP foi criar uma poupança para cada trabalhador, que deveria ser individualizada e controlada pela Caixa Econômica Federal – CEF (PIS) e pelo Banco do Brasil (PASEP) e utilizada nos casos previstos em lei”.

Com relação a COFINS, ela é citada por Oliveira *et al* (2010, p.305) como sendo o antigo Finsocial “trata-se na realidade, da contribuição social para o financiamento da seguridade social, nos termos do art. 195 da constituição federal, um tributo que incide sobre o faturamento mensal das pessoas jurídicas ou a elas equiparadas”.

Existem quatro formas de incidência do pis/pasep e da cofins, sendo as

seguintes:

1. Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, incidentes sobre a receita bruta;
2. Contribuição para o PIS/PASEP Importação e COFINS Importação;
3. Contribuição para o PIS/PASEP, incidente sobre a folha de salários;
4. Contribuição para o PIS/PASEP, incidente sobre Receitas Governamentais.

No contexto empresarial o mais comum é a hipótese de incidência descrita no item 1. Desta forma, convém um maior detalhamento de quais contribuintes efetivamente estão obrigados a estas contribuições incidentes sobre a receita bruta, assim como a base de cálculo e possíveis exclusões desta base.

Os contribuintes que se enquadram nesta hipótese, são as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias.

Com relação à base de cálculo destas contribuições, a legislação prevê que será o faturamento do mês, que corresponde à receita bruta. Neste caso entende-se como sendo receita bruta a totalidade das receitas auferidas, sendo, portanto irrelevantes o tipo de atividade exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

É possível, ainda, para efeitos de apuração desta base de cálculo, excluir da receita bruta, quando estes tenham integrado o seu cálculo os valores:

1. isentos ou não alcançados pela incidência da contribuição ou sujeitos à alíquota 0 (zero);
2. das vendas canceladas;
3. dos descontos incondicionais concedidos;
4. do IPI;
5. do ICMS, somente quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
6. das reversões de provisões;
7. das recuperações de créditos baixados como perdas, limitados aos

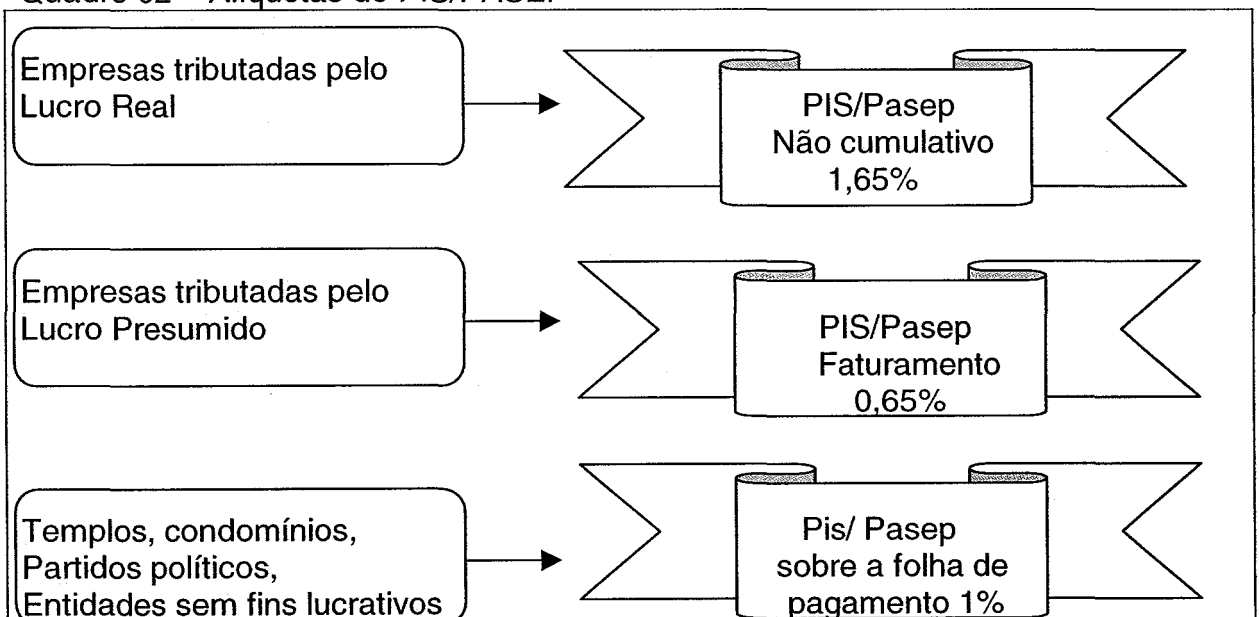
- valores efetivamente baixados, que não representem ingresso de novas receitas;
8. dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
 9. dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
 10. das receitas não operacionais decorrentes da venda de bens do ativo permanente; e
 11. auferidos pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária.

Com o advento da Lei nº 10.637/02 e da Lei 10.833/03, tanto o PIS quanto a COFINS, estão sujeitas a duas regras de apuração, quais sejam, regime de incidência cumulativa; e regime de incidência não cumulativa.

De acordo com Oliveira *et al* (2010, p.310) “a partir daquela data, o tributo deixou de incidir em cascata nas várias fases dos processos produtivos”.

No que diz respeito às alíquotas aplicáveis sobre a base de cálculo para efeitos do PIS/PASEP, será da seguinte forma:

Quadro 02 – Alíquotas do PIS/PASEP



Fonte: Adaptado de Oliveira *et al.* (2010, p.320).

No caso da COFINS, a alíquota é de 3% (três por cento), a partir de fevereiro de 1999, para as empresas tributadas pelo lucro presumido, ou seja, o chamado regime cumulativo.

A alíquota da COFINS calculado na forma não cumulativa é de 7,6%, no entanto é admitida a utilização de créditos, conforme descrito no art. 3 da referida lei 10.833/03.

2.1.5 Tributos Estaduais

- **ICMS**

Sem dúvida nenhuma, quando se fala em tributos no âmbito estadual o mais representativo para as empresas em geral é ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação). Este Imposto é de competência dos Estados e do Distrito Federal como determina a Constituição Federal de 1988.

Existe uma lei que trata dos aspectos gerais deste imposto. É a Lei Complementar 87/1996 (a chamada “Lei Kandir”), alterada posteriormente pelas Leis Complementares 92/97, 99/99 e 102/2000.

Esse imposto pode também ser seletivo. Na maior parte dos casos o ICMS, que é embutido no preço, corresponde ao percentual de 18%. Entretanto, para certos alimentos básicos, como arroz e feijão, o ICMS cobrado é em geral menor. Já no caso de produtos considerados supérfluos, como, por exemplo, cigarros, cosméticos e perfumes, cobram-se o percentual normalmente bem superior.

Outra característica que ele possui é o fato de ser um imposto não cumulativo, ou seja, é compensado o valor devido em cada operação ou prestação com o montante cobrado anteriormente.

De acordo com Borba (2000, p.114) “contribuinte deste imposto é qualquer estabelecimento comercial, industrial ou produtor, regularmente constituído ou não, que pratique com habitualidade operações sujeitas ao imposto ou prestador de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal de transportes ou serviços de comunicação”.

O fato gerador deste tributo é a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de telecomunicações e transporte intermunicipais.

2.1.6 Tributos Municipais

- **ISS**

Dos tributos municipais aos quais as empresas em geral estão caracterizadas como contribuintes, o que normalmente é à base de receitas destes entes tributantes, é o ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza).

Existe uma lei, a Lei Complementar 116/03, que o regulamenta em linhas gerais, cabendo as suas especificidades serem atribuídas por cada município que o instituir.

Desta maneira, a alíquota utilizada sobre a base de cálculo é diversificada de um município para outro. Saliente-se, no entanto que devem ser obedecidos o patamar mínimo de 2% (dois por cento) conforme artigo 88 do ato das disposições constitucionais transitórias da CF/1988, e máximo de 5% (cinco por cento) de acordo com a lei citada anteriormente.

Ainda com relação às alíquotas, Carraza (2010, p.1036) preceitua que “é evidente que as alíquotas do ISS são estabelecidas pelo legislador ordinário de cada município. Apenas a constituição deu à União a possibilidade de, para evitar eventuais abusos, estabelecer parâmetros máximos e mínimos que a legislação municipal deverá observar”.

Ainda conforme esta lei, o fato gerador do ISS, são as prestações dos serviços constantes em uma listagem anexa à referida lei, mesmo que estes serviços não sejam a atividade predominante do prestador.

2.2. ORIGEM DA AUDITORIA

Para que seja possível a compreensão da auditoria em sentido amplo, torna-se necessário descrever um breve histórico a respeito do seu surgimento tanto no mundo quanto no Brasil. Entretanto, antes fazer referência ao mérito do surgimento

da auditoria é oportuno relatar que o presente estudo se refere estritamente à auditoria contábil, pois conforme ensinam Franco e Marra (2001, p.29) em sua fundamentação sobre a origem e a propriedade do termo “a auditoria é traduzida por alguns dicionaristas brasileiros em sentido mais genérico enquanto outros a traduzem se referindo ao sentido contábil, não havendo um consenso na definição”.

A discussão acerca da origem da auditoria foi abordada de maneira rigorosa pelos especialistas. Com base nestas abordagens é possível concluir que existe uma relação direta entre o seu aparecimento e o início das atividades econômicas desempenhadas pelos homens, pois tanto o processo de globalização quanto a própria evolução do sistema capitalista representaram um importante papel para a consolidação desta técnica contábil.

Esta origem não está claramente explicitada entre os autores, não havendo precisão em afirmar em que local e data se estabeleceu primeiramente.

Santi reforça essa afirmação ao relatar que “como a história se perdeu no tempo, o nome do primeiro auditor permanece para sempre ignorado”. Ainda em seu relato, descreve acerca de quem possivelmente foi este primeiro auditor:

Provavelmente, pode ter sido um proficiente guarda-livros, a serviço de mercador italiano do século XV ou XVI que, pela reputação de sua sabedoria e conhecimento técnico, passou a ser consultado por outros sobre a escrituração de suas transformações. Supõe-se que a auditoria se estabeleceu como profissão distinta da atividade contábil para um único usuário, no momento em que o especialista em escrituração deixou de praticá-la para prestar assessoria aos demais especialistas e mercadores, transformando-se em consultor público liberal (SANTI, 1988, p.17).

Existem alguns autores que fazem certa distinção quando mencionam o surgimento da auditoria separando as origens conforme a classificação que abordaremos mais adiante – auditoria externa e auditoria interna –, neste sentido Almeida descreve o início da auditoria externa desta forma:

A auditoria externa ou auditoria independente surgiu como parte da evolução do sistema capitalista. No início, as empresas eram fechadas e pertenciam a grupos familiares. Com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência, houve a necessidade de a empresa ampliar suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles e procedimentos internos em geral,

principalmente visando à redução de custos e, portanto, tornando mais competitivos seus produtos no mercado (ALMEIDA, 1996, p.21).

Ainda de acordo com o mesmo autor, a auditoria interna surgiu em outro momento diferente da auditoria externa:

A administração da empresa, com a expansão de seus negócios, sentiu a necessidade de dar maior ênfase às normas ou procedimentos internos, devido ao fato de o administrador, ou em alguns casos o proprietário da empresa, não poderia supervisionar pessoalmente todas as suas atividades. Entretanto, de nada valia a implantação desses procedimentos internos sem que houvesse um acompanhamento, no sentido de verificar se estes estavam sendo seguidos pelos empregados da empresa (ALMEIDA, 1996, p.25).

Segundo os ensinamentos de Crepaldi (2000, p.93) “a auditoria externa também surgiu em um momento diferente da auditoria interna”. Quando se refere ao surgimento da auditoria externa ele concorda com Santi (1988, p.17) no que diz respeito às características do provável primeiro auditor, mas acaba fazendo uma retrospectiva histórica partindo do surgimento da contabilidade, mencionando os italianos como arquitetos da contabilidade moderna, fazendo inferência a Luca Paccioli e o seu famoso Livro sobre a teoria das partidas dobradas. Entretanto, apesar desse retrospecto histórico, não coloca os italianos como os mentores da auditoria, concluindo que o termo “auditar” provavelmente surgiu nos fins do século XIII na Inglaterra, durante o reinado de Eduardo I.

Quanto ao surgimento da auditoria interna Crepaldi (2000, p.91), descreve que, “a mais remota referência a atividades qualificáveis como de natureza da auditoria interna é da Worshipful Pewters Co. Tal entidade, em 1854, nomeou quatro de seus membros para examinar suas contas e o desempenho dos demais na extração, transporte e venda de minério”.

Os autores Franco e Marra (2001, p.39) também relatam o surgimento da auditoria, mencionando que o seu início se deu provavelmente na Inglaterra, pois foi “naquele país que houve as primeiras constatações do exercício da atividade profissional de auditor contábil e também porque ela representava uma potência dominando os mares e controlando o comércio mundial, sendo a primeira a possuir companhias de comércio e a primeira a instituir taxaço de imposto de renda,

baseado nos lucros da empresa”.

Franco e Marra (2001, p.39) também mencionam que “a auditoria surgiu como consequência da necessidade de confirmação dos registros contábeis, em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxaçoão do imposto de renda, baseado nos resultados apurados em balanço”.

O motivo pelo qual o cargo de auditor possivelmente ter sido criado na Inglaterra, em 1314, está relacionado ao fato de este país ser uma potência econômica que realizou diversas conquistas na época das colonizações e na segunda metade do século XVII participou de um processo histórico que foi a Revolução Industrial. Entretanto, a real necessidade de acompanhamento das demonstrações contábeis por auditores surgiu com a figura do investidor capitalista que passou a exigir relatórios imparciais sobre a integridade de seus investimentos.

De acordo com Crepaldi (2000, p.96) “A grandeza econômica e comercial da Inglaterra e da Holanda, em fins do século XX, bem como dos Estados Unidos, onde hoje a profissão é mais desenvolvida, determinou a evolução da auditoria, como consequência do crescimento das empresas, do aumento de sua complexidade e do envolvimento do interesse da economia popular nos grandes empreendimentos”.

Jund (2005, p.5), mais uma vez cita a Inglaterra como sendo o berço da auditoria moderna e a responsável por exportá-la para outros países, dentre eles esta o Brasil.

No contexto brasileiro não existe uma data específica documentada como meio comprobatório de seu início.

Crepaldi (2000, p.95) fundamenta a sua opinião acerca deste início baseado - se nos relatos de Stephen Charles Kanitz, que defende a tese de que o primeiro parecer de auditoria brasileiro foi publicado em 1903, sendo, contudo elaborado pela empresa Clarkson & Cross, que apenas fez menção ao exame de uma filial instalada em São Paulo da empresa Tramway, Light and Power Company.

A necessidade legal de os investimentos realizados no exterior por outros países como os Estados Unidos da América, impulsionaram a instalação de firmas estrangeiras de auditoria externa no Brasil, sendo elas praticamente as pioneiras trazendo consigo um conjunto de técnicas que posteriormente foram aperfeiçoadas.

Almeida afirma que:

Basicamente, somente em 1965, pela Lei 4.728 (disciplinou o mercado de capitais e estabeleceu medidas para seu desenvolvimento), foi mencionada pela primeira vez na legislação brasileira a expressão “auditores independentes”. Posteriormente, o Banco Central do Brasil – BCB – estabeleceu uma série de regulamentos, tornando obrigatória a auditoria externa ou independente em quase todas as entidades integrantes do sistema financeiro nacional- SFN- e companhias abertas. O BCB estabeleceu também, por meio da Circular n. 179, de 11-5-1972 do conselho federal de contabilidade – CFC – aprovou as normas e os procedimentos de auditoria, os quais foram elaborados pelo instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IAIB -, atualmente denominado IBRACON (Instituto Brasileiro dos Contadores).

Mais recentemente a lei das sociedades por ações (Lei n. 6404/76 art. 177) determinou que as demonstrações financeiras ou contábeis das companhias abertas (ações negociadas em Bolsa de Valores) serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários – CVM (ALMEIDA, 1996, p.24).

2.3. CONCEITOS E CLASSIFICAÇÃO DA AUDITORIA

Segundo Campos e Lerípio (2009, p.7) “o termo auditoria é constantemente confundido como algo “que busca culpados” ou como uma espécie de espionagem, há uma rejeição natural contra a atividade, que é de forma equivocada, encarada como verificação dos problemas de uma atividade com propósito punitivo”.

Quando se analisa a definição do que vem a ser a auditoria a atividade torna-se um pouco complexa em virtude das mais variadas definições existentes na literatura contábil.

A seguir apresenta-se um quadro com definições de alguns autores.

Quadro 03 - Conceitos de Auditoria.

| Autor (ES) | Conceito de Auditoria |
|----------------------------|--|
| Mautz (1980, p.13) | A auditoria preocupa-se com a verificação de elementos contábeis e em determinar a exatidão e a fidelidade das demonstrações e relatórios contábeis. |
| Lima e Castro (2003, p.16) | A auditoria é um exame analítico de determinada operação, com o objetivo de atestar sua validade. |

| | |
|-----------------------------|--|
| Araújo (1998, p.15) | No sentido Lato, auditoria é o processo de confrontação entre uma situação encontrada e um determinado critério, ou, em outras palavras, é a comparação entre o fato ocorrido e o que deveria ocorrer. |
| Crepaldi (2000, p.27) | De uma forma bastante simples, pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade. |
| Franco e Marra (2001, p.28) | A técnica contábil que através de procedimentos específicos, que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade, objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais e normas de contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e demais situações nelas demonstradas |
| Calderelli (2007, p.63) | Auditoria – processo pelo qual é |

| | |
|--------------------------|---|
| | realizado um exame minucioso na escrituração contábil e nos documentos que lhes deram origem, fazendo os confrontos e sugerindo as retificações necessárias, motivadas por erros ou omissões. |
| Lopes de Sá (1998, p.21) | A auditoria contábil é uma tecnologia que se utiliza da revisão, da pesquisa, para fins de opinião e orientação sobre situações patrimoniais de empresas e instituições. |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Dentre os conceitos apresentados, observa-se que alguns autores enfatizam a natureza contábil fazendo uma associação com a auditoria, de maneira que possa parecer que a auditoria em si esta diretamente e unicamente relacionada com a confirmação de dados e relatórios contábeis.

O conceito do autor Araújo (1998, p.15) direciona-se muito mais além, possibilitando a constatação de que a auditoria pode se relacionar com várias vertentes, desta forma, a mesma não se prende unicamente a verificação das demonstrações contábeis, e sim este ato de confrontar condição versus critério podendo ser realizado em diversos ambientes.

De acordo com Franco e Marra, a auditoria pode ser classificada:

- a) De acordo com a extensão do trabalho: Auditoria Geral (de todas as demonstrações contábeis, em conjunto); auditoria Parcial ou específica (de uma ou algumas demonstrações ou itens patrimoniais); revisão limitada (exames parciais, sem aplicação de todas as normas de auditoria).
- b) De acordo com a profundidade dos exames: Auditoria Integral (revisão analítica de todos os registros contábeis); Auditoria por testes (amostragem).
- c) De acordo com a sua natureza: Auditoria permanente, que pode ser – continuada, periódica (repetida ou renovada periodicamente); auditoria eventual ou especial, que pode abranger todas as demonstrações contábeis de um exercício (auditoria geral), ou apenas uma ou algumas

das demonstrações – ou ainda, aspectos isolados do estado patrimonial, ou dos resultados, tais como: bens, direitos ou obrigações, capital, reservas ou provisões, custos ou receitas, resultados e atos de gestão; auditoria de balanço com fim específico.

- d) De acordo com os fins a que se destina: Acautelar interesses de acionistas ou investidores; permitir melhor controle administrativo; apurar erros ou fraudes; julgar concessão de crédito; apurar o valor real do patrimônio líquido da entidade; dar cumprimento a obrigações fiscais; atender a exigências legais; confirmar a exatidão das demonstrações contábeis .
- e) De acordo com as relações do auditor com a entidade auditada: Auditoria externa; auditoria Interna (FRANCO E MARRA, 2001, p.205).

As classificações são perfeitamente auto-explicativas, no entanto, é necessário que se faça uma síntese das principais diferenças no que tange a auditoria externa e interna, pois diversas vezes no âmbito acadêmico ocorrem dúvidas quanto a estas duas modalidades.

Acerca da Auditoria Externa, também denominada de auditoria independente, existem diversos conceitos apresentados na literatura contábil e também na norma que regulamenta a auditoria das demonstrações contábeis.

Segundo Lopes de Sá (1998, p.40) “a auditoria externa é aquela realizada por profissional liberal não empregado da empresa ou entidade que é verificada, sendo na maioria das vezes realizadas por empresas de profissionais ou por entidades especiais, pautando sempre pela independência, ou seja, pesquisar a empresa de uma forma imparcial e sem apresentar subordinação”.

Conforme a definição da NBC. T.11(Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis), “a auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os princípios fundamentais de contabilidade e as normas brasileiras de contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica”.

No que diz respeito à independência, a auditoria externa é aquela realizada por profissional liberal, auditor independente, sendo assim não possui vínculo de emprego com a entidade auditada e que poderá ser contratado para auditoria permanente ou eventual.

Na prática o que tem levado as entidades a contratar auditores independentes é a existência legal, de que são exemplos:

- 1) A lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76), em seu artigo. 177, §3, estabelece que as companhias abertas devem ser auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).
- 2) Por determinação do Banco Central do Brasil, as instituições financeiras sofrem auditoria por auditores independentes.
- 3) Nos termos da Instrução CVM n. 247/96, art. 35, as demonstrações consolidadas, que apresentam a agregação das demonstrações da controladora e de suas controladas, estão sujeitas a auditoria por auditores independentes.
- 4) As sociedades de grande porte, assim consideradas as que tenham, no exercício anterior, ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões, ainda que não constituídas sob a forma de sociedade por ações, aplica-se a auditoria por auditor independente registrado na CVM, conforme a Lei 11.638/07, art. 3. (FERREIRA, 2009, p.1).

No que se refere ao conceito de auditoria interna a NBC. T.12 preceitua que “ela constitui o conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade”.

A auditoria interna através da sua atuação, em uma organização, verifica continuamente se as políticas implantadas estão realmente sendo seguidas, e se o controle interno funciona de forma adequada, e ainda serve como auxílio à auditoria externa.

Com o propósito de esclarecer mais acerca do assunto, evidenciaram-se alguns conceitos, para a luz dos mesmos, delinear o seu real objetivo.

A auditoria interna é aquela exercida por funcionário da própria empresa, em caráter permanente. Apesar de seu vínculo com a empresa, o auditor interno deve exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigindo da empresa o cumprimento daquelas que lhe cabem, ele deve exercer sua função com total obediência profissional, pois sua subordinação a administração da empresa deve ser apenas sob o aspecto funcional.

Para Crepaldi (2000, p.41) “a auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado a administração”.

Em virtude disso constitui um controle gerencial que funciona por meio da análise e avaliação da eficiência de outros controles. É executada por um

profissional ligado á empresa, sempre em linha de dependência da direção empresarial. O auditor interno é pessoa de confiança dos dirigentes; está vinculado à empresa por contrato trabalhista.

É o instrumento de controle administrativo e de verificação sistemática da eficácia e eficiência das atividades operacionais. Enfoca a avaliação dos controles internos das atividades e processos administrativos e operacionais, analisando as deficiências e os riscos envolvidos, visando: proteger os bens e direitos da empresa contra fraudes, desvios, desfalques; a constatação de possíveis irregularidades e usos indevidos dos bens e direitos da empresa, que comprometam seu desempenho. Ao aprimoramento contínuo da eficiência e eficácia operacional, contribuindo com soluções que possibilitem e facilitem o atingimento das metas e dos planos estabelecidos.

Há grandes diferenças entre a auditoria externa e a interna, tanto no que tange ao propósito dos trabalhos, quanto aos parâmetros adotados para a execução do trabalho, à ênfase dada aos controles internos, à dependência do auditor em relação à empresa auditada e principalmente quanto aos usuários destas informações auditáveis.

Neste sentido apresenta-se a seguir, de uma forma sintetizada, um quadro sobre as principais diferenças existentes.

Quadro 04 - Auditoria Externa versus Auditoria Interna.

| | AUDITORIA EXTERNA | AUDITORIA INTERNA |
|--|---|--|
| Propósito do trabalho | Emissão de opinião sobre demonstrações contábeis. | Análise da atividade operacional. |
| Parâmetros para a execução do trabalho | Princípios fundamentais de contabilidade | Normas de controle interno, políticas e procedimentos da |

| | | |
|---------------------------------------|---|-------------------------------------|
| | | empresa. |
| Preocupação com os controles internos | Efeitos relevantes nas demonstrações contábeis. | Eficiência e qualidade do controle. |
| Dependência profissional | Independência profissional. | Dependência do emprego. |
| Forma de relatórios | Padronizados. | Não padronizados. |
| Principais usuários | Acionistas, mercado de capitais e credores | Gestores da empresa. |

Fonte: Adaptado de Oliveira e Diniz Filho (2001, p.22).

2.4. TIPOS DE AUDITORIA

Com as crescentes exigências existentes no mercado a auditoria hoje já conta com as suas subdivisões agravadas pela complexidade que surge em cada área, resultando na necessidade dos profissionais também buscarem especializações para que possam atender as organizações conforme suas necessidades específicas.

Sendo assim a auditoria pode ser:

a) Auditoria Contábil - a auditoria das demonstrações financeiras destina-se ao exame e avaliação dos componentes dessas demonstrações, no que concerne á adequação dos registros e procedimentos contábeis, sistemática dos controles internos, observância de normas, regulamentadas e padrões aplicáveis, bem como a aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade.

b) 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-tributário que incidam nas operações, bens e documentos da empresa.

c) Auditoria Operacional - de forma geral da maior ênfase aos exames das atividades operacionais, verificando a administração gerencial dos recursos de uma organização, no que diz respeito à economia, eficiência e eficácia. A auditoria operacional, também denominada de auditoria dos E's (economia, eficiência e eficácia), é considerada, essencialmente, um enfoque, ou seja, um mesmo assunto pode ser visto por olhos de um contador e resultar num exame financeiro tradicional ou de um ponto de vista gerencial, como se

fosse o proprietário do negócio, e resultar numa Auditoria Operacional.

d) Auditoria de Gestão - a auditoria de gestão é responsável pela avaliação das políticas implantadas e principalmente na motivação do processo decisório. Sendo assim ela cumpre o exame e a avaliação sobre sistemas políticos, critérios e procedimentos utilizados pela empresa na sua área de planejamento estratégico, tático e principalmente, no processo decisório.

f) Auditoria de Sistemas Informatizado – a informática na atualidade constitui um dos principais instrumentos de trabalho. Em função desta importância faz-se necessário que todas as informações presentes sejam fidedignas a dados que tenham sido corretamente apurados e lançados no sistema. 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 (JUND, 2005, p.108).

As definições apresentadas são meramente conceituais. Saliente-se que existe uma variação dependendo do autor consultado. Como exemplo de diferença de classificação, tem-se Crepaldi (2000, p.31), para este autor “existe apenas duas subdivisões quando se refere aos tipos, quais seja auditoria de demonstrações financeiras e auditoria operacional ou de gestão”.

Sendo assim, pode-se verificar que os desmembramentos, conforme salientou Jund (2005, p.111), decorrem das mudanças recentes ocorridas no âmbito empresarial, a fim de confirmar isto recorreremos a uma referência mais antiga. Desta forma, Florentino (1988, p.185) já salientava naquela época a divisão apenas em auditoria contábil, que também pode ser chamada de auditoria das demonstrações financeiras, e a auditoria operacional.

Ainda conforme este mesmo autor a auditoria contábil tem por finalidade apurar:

- a) Se os demonstrativos contábeis expressam a realidade patrimonial da empresa e a realidade de suas relações com terceiros.
- b) Se as operações da entidade foram conduzidas conforme as leis e normas vigentes;
- c) Se os bens ou valores administrativos pela entidade não sofreram fraudes, desvios ou extravios (FLORENTINO, 1988, p.185).

No que se refere à auditoria operacional o autor também enfatiza as suas finalidades:

- a) A produtividade e a rentabilidade da entidade
- b) Os custos das operações
- c) O equilíbrio e crescimento estrutural e patrimonial da entidade, inclusive sua situação financeira;
- d) A viabilidade econômico-financeira dos projetos de ampliação da produção (FLORENTINO, 1988, p.185).

2.5. ORGÃOS REGULADORES

Conforme exposto anteriormente, existem algumas normas que ditam as regras da auditoria, principalmente a auditoria independente que é bastante fundamentada nos preceitos normativos em função de sua exigência decorrer estritamente da Lei 6404/76. Dentre estes órgãos reguladores serão conceituados aqueles que guardam relevância com as atividades profissionais dos auditores, restringindo-se apenas ao território brasileiro. No entanto é evidente que muitos auditores estão sujeitos a outros organismos internacionais, os quais não serão evidenciados.

De acordo com Crepaldi (2000, p.61) “muitos auditores estão sujeitos aos regulamentos do American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), que exerce considerável autoridade sobre seus membros e sobre a profissão de auditor independente”.

2.5.1 Instituto Brasileiro de Contadores

O Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) é uma pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos, cuja finalidade é de congregar, associativamente, os profissionais com formação acadêmica em ciências contábeis.

Ele foi fundado em 13 de dezembro de 1971, sob a denominação de Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, através da fusão de dois outros institutos existentes na época sendo eles o Instituto dos contadores públicos do Brasil (fundado em 26 de março de 1957) e o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (fundado em 2 de janeiro de 1968).

Em 1 de julho de 1982, assumiu a denominação atual, após alteração estatutária, que permitiu maior abrangência de atuação e interesses.

De acordo com Perez Junior, ele é uma entidade técnica que tem os seguintes objetivos:

Fixar os princípios e as normas contábeis e procedimentos de auditoria; zelar pela observância do Código de Ética Profissional do Contabilista; zelar pela observância dos princípios legais que regem o exercício da profissão de contador; assegurar o prestígio e defender os direitos e prerrogativas do contador; fomentar, desenvolver, defender e divulgar conhecimentos técnicos e científicos relativos à contabilidade; e manter relações com instituições congêneres no exterior (PEREZ JUNIOR, 1998, p.161).

Para a divulgação das normas e procedimentos relacionados com a contabilidade e auditoria, o IBRACON elabora periodicamente livros, boletins, pronunciamentos técnicos em livrete, normas e procedimentos de auditoria – NPAs e normas e procedimentos de contabilidade – NPCs. Constituindo assim essas publicações, materiais de estudos e consulta, sendo de grande importância para o bom desempenho das atividades contábeis e de auditoria.

2.5.2 Comissão de Valores Mobiliários

A comissão de valores mobiliários (CVM) foi criada através da Lei 6.385/76, sendo constituída sob a forma de autarquia e esta diretamente vinculada ao ministério da fazenda.

Para que um auditor possa exercer atividades no mercado de valores mobiliários e atue auditando companhias abertas e instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição ou intermediação de valores mobiliários deverá obter previamente o registro na CVM.

Ainda conforme salienta Crepaldi (2000, p.61) “além de dispor sobre este registro e o exercício da atividade de auditoria independente neste âmbito, é ela quem define os deveres e responsabilidades dos auditores independentes, bem como os casos em que o registro pode ser recusado ou cancelado”.

Conforme a Instrução n. 04/78 da CVM, para que o auditor externo obtenha o registro ele deve comprovar cumulativamente os seguintes critérios:

- estar registrado no CRC
- haver exercido atividade de auditoria por um período não inferior a cinco

anos, contado 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 da atividade de auditoria independente.

2.5.3 Conselho Federal de Contabilidade e Conselho Regional de Contabilidade

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC e os Conselhos Regionais de Contabilidade – CRCs foram criados através do Decreto-Lei n. 9295, de 27 de maio de 1946.

Tais conselhos representam entidades de classe de contadores, isto é, o local onde o aluno após concluir o curso em ciências contábeis obtém o seu registro profissional na categoria de contador.

A finalidade principal desses conselhos é o registro e a fiscalização do exercício da profissão regulamentada.

2.6. PRINCIPAIS TÉCNICAS DE AUDITORIA

Quanto às técnicas de auditoria podemos salientar que existem várias, entretanto não há uma exigência padrão que deva ser utilizada para determinar qual o procedimento aplicável ao caso concreto.

Portanto as técnicas que abordadas a seguir não são únicas, mas são as mais comuns, pois a escolha de sua utilização depende de uma série de fatores combinados com as particularidades de cada empresa e o julgamento do auditor que fixará o seu critério de escolha atendendo as circunstâncias recomendadas para sua aplicação.

Mautz sugere dez classificações sendo as seguintes:

- 1) Exame e contagem física
- 2) Confirmação
- 3) Exame dos comprovantes hábeis e comparação com os registros
- 4) Conferência de cálculos
- 5) Acompanhamento dos procedimentos de escrituração
- 6) Investigação minuciosa

- 7) Interrogatório
- 8) Exame dos livros auxiliares
- 9) Estabelecimento de correlação entre as informações
- 10) Observação das atividades e condições correlatas (MAUTZ, 1980, p.98).

Almeida (1996, p.45) denomina o que Mautz (1980, p.98) chamava de técnicas como sendo procedimentos de auditoria, e exemplificou os que ele considera com sendo os principais - "Contagem física, confirmação com terceiros, conferências de cálculos e inspeção de documentos".

Já Franco e Marra (2001, p.298) as chamam de métodos e apresenta a seguinte classificação:

- Confirmação externa (circularização)
- Inspeção física
- Contagem dos itens físicos
- Exame, ou obtenção de comprovantes autênticos
- Revisão profunda dos critérios de avaliação e exame de sua conformidade com os princípios contábeis.
- Exame de registros auxiliares e fiscais e sua repercussão nos registros contábeis principais.
- Obtenção de informações de várias fontes fidedignas e cruzamentos dessas informações.
- Conferência de somas e cálculos
- Estudo dos métodos operacionais
- Avaliação dos controles internos

Mais recentemente, conforme os ensinamentos de Hoog e Carlin (2007, p.79), os procedimentos básicos são:

- Inspeção: exame dos registros e documentos dos ativos tangíveis
- Observação: acompanhamento dos processos
- Investigação e Confirmação: obtenção de informações internas ou externas.
- Cálculo: conferência da exatidão de saldos e cálculos aritméticos
- Revisão Analítica: verificação do comportamento de valores significativos, quantidades etc.

Baseado nas opiniões dos autores citados pode-se verificar que não existe uma variação muito discrepante entre os apontamentos das principais técnicas utilizáveis no processo de auditoria e conforme o acima exposto à variação ocorrerá de acordo com o julgamento profissional de cada auditor, sendo assim definidos conforme as suas experiências profissionais, bem como quanto ao objeto da auditoria e o tamanho e complexidade das operações da empresa auditada.

2.7. PROGRAMA DE AUDITORIA

O programa de auditoria ou planejamento de auditoria ou plano de auditoria são conceitos equivalentes.

O ato de realizar um planejamento é primordial para que seja possível traçar um roteiro das atividades que serão desenvolvidas durante a execução dos trabalhos, dos testes a serem aplicados e também alinhar as etapas a serem percorridas para que se cumpram com excelência os objetivos que motivaram a consecução da auditoria.

Ademais, ressalte-se que o auditor independente deve levar em consideração o fato de o planejamento de auditoria ser um processo cujo início se dá na fase de avaliação, antecedendo o fechamento do contrato para a realização dos serviços de auditoria. Nessa etapa, devem ser levantadas as informações necessárias para conhecer o tipo de atividade da entidade, a sua complexidade, a legislação aplicável, os relatórios, o parecer e os outros informes a serem emitidos, para, assim, determinar a natureza do trabalho a ser executado.

De acordo com Imbassahy (2007, p.12) “o planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento das atividades, os fatores econômicos, a legislação aplicável, as práticas operacionais da entidade e o nível geral de competência de sua administração”.

2.8. AUDITORIA TRIBUTÁRIA

Como já citado anteriormente a auditoria tributária é uma subclassificação da auditoria contábil. O fator que impulsiona a dedicação de um tópico especial para

esta ramificação, esta situado na importância de que as organizações empresariais apliquem constantemente esta ferramenta, a fim de acompanhar e certificar-se do correto cumprimento da legislação fiscal, contábil e societária, assim como aperfeiçoar a gestão tributária.

Adiante se descreve os objetivos da auditoria tributária:

Analisar os procedimentos e controles que sustentam os cálculos dos tributos; evidenciar a formalização da documentação e atos em livros e registros contábeis e fiscais; examinar a forma de aproveitamento de economias tributárias e seus possíveis riscos; evidenciar potenciais contingências e as formas de monitoramento; identificar todas as ações judiciais, estágios em que se encontram, bem como advogados e formas de administração dos processos como um todo; verificar a situação de regularidade junto aos órgãos fiscalizadores e reguladores em geral (CARLIN, 2008, p.26).

De uma forma geral, os seus objetivos, podem resumidamente ser descritos como sendo – efetuar uma boa gestão tributária, aplicando as normas corretamente e se beneficiando, daquilo que não as contrarie - com a perspectiva de alcançar economia tributária, sempre com as devidas precauções para evitar futuras contingências tributárias.

A fim de que tais objetivos sejam atingidos, torna-se necessário implementar na prática certas atribuições. Estas atribuições são:

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

obtidos nos diversos estabelecimentos, resultaram efetivamente das ações ou condutas que estão formalizadas nos correspondentes documentos e registros fiscais. (BORGES, 2001, p.16)

Portanto, conforme salienta Andrade Filho (2009, p.4) “o trabalho do auditor fiscal não visa, unicamente, verificar o cumprimento da legislação tributária aplicável aos fatos econômicos ou jurídicos praticados pela entidade; ele envolve uma análise sobre a adequação das escolhas que foram realizadas”.

A seguir apresenta-se um modelo de programa de auditoria, aplicado a dois tributos, IRPJ (Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas) e CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), os quais possuem incidência em vários segmentos.

Quadro 05 – Modelo de Programa de Auditoria Fiscal do IRPJ e CSLL (lucro real)

| |
|--|
| 1 Auditoria do ativo |
| Obtenha um demonstrativo analítico das contas que compõem o Ativo e faça as seguintes verificações e, se for o caso, proponha os ajustes necessários: |
| <i>1.1 Se nos valores que compõem a conta Caixa existem ou não documentos relativos a despesas já incorridas, mas ainda não registradas;</i> |
| <i>1.2 Se o montante registrado a título de aplicações financeiras de qualquer espécie, em qualquer país, abrange os valores relativos a eventuais juros, correção monetária ou variação cambial obtidos pela sociedade de forma incondicional;</i> |
| <i>1.3 Se na conta Clientes (ou similar) estão registrados unicamente os créditos por conta das vendas de bens ou serviços não mais sujeitas a condição de realização do negócio jurídico que lhe deu origem, atentando para a diversidade dos efeitos jurídicos dos diferentes tipos de contratos e das cláusulas suspensivas de cada caso;</i> |
| <i>1.4 Se, no caso de vendas sujeitas a atualização monetária ou variação cambial, esses valores foram ganhos de forma definitiva e estão adequadamente refletidos no resultados;</i> |
| <i>1.5 Se foram realizadas vendas sob o regime de um contrato de comissão (art. 693 do Código Civil de 2002) e se estão registrados como receitas apenas os valores que Cabem à entidade na forma dos contratos respectivos, e se esses contratos</i> |

| |
|--|
| <i>foram adequadamente firmados e se estão sendo devidamente cumpridos;</i> |
| <i>1.6 Se as eventuais perdas no recebimento dos critérios atendem às disposições dos artigos 340 a 343 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999;</i> |
| <i>1.7 Se os valores dos estoques foram determinados de acordo com lei tributária considerando a existência ou não de contabilidade de custos integrada ao restante da escrituração mercantil;</i> |
| <i>1.8 Se nos valores relativos aos custos estão contemplados valores relativos a ajustes de estoque de qualquer natureza e se foram observadas as regras de dedutibilidade, em especial aquelas constantes dos arts. 291 e 298 do RIR/99;</i> |
| <i>1.9 Se os estoques estão registrados no livro Registro de Estoque exigido para cada estabelecimento;</i> |
| <i>1.10 Se na conta representativa de Impostos a Recuperar estão considerados apenas os valores passíveis de legítima compensação e se os valores foram atualizados na forma da lei ou de decisão judicial passada em julgado;</i> |
| <i>1.11 Se existem créditos contra pessoas e se os valores estão: (a) apoiados em contratos escritos; (b) se os encargos contratados foram apurados de acordo com o estipulado no contrato; e (c) se foi feito o desconto do IRF fonte devido;</i> |
| <i>1.12 Se os valores registrados no Ativo Permanente estão corretamente classificados e se as taxas de depreciação, amortização e exaustão adotadas foram fixadas de acordo como os limites impostos por lei;</i> |
| <i>1.13 Se eventuais baixas efetivadas nos valores registrados no Ativo Diferido estão adequadamente documentadas, especialmente quando disserem respeito a empreendimentos abandonados;</i> |
| <i>1.14 Se foram aproveitados incentivos fiscais relativos à depreciação acelerada e se os cálculos porventura feitos estão corretos e se existem controles contábeis ou extracontábeis adequados sobre as parcelas que interferirão no lucro real ou no montante da CSLL que vier a ser devida em anos posteriores;</i> |
| <i>1.15 Se foram adequadamente calculados os ajustes ditados por regras relativas aos “preços de transferências” em relação aos estoques e bens do Ativo Permanente e se existem controles adequados destes mesmos valores;</i> |
| <i>1.16 Se existem valores contabilizados a título de “Reavaliação” e se foram</i> |

computados (como adição) na determinação do lucro real e base de cálculo da CSLL os valores relativos à depreciação, amortização ou exaustão de bens reavaliados e, ainda, o valor da reavaliação agregada ao custos do bem que tiver sido alienado, liquidado ou baixado e que, em qualquer caso, tenham afetado o resultado do período;

1.17 Se existem investimentos que devem ser avaliados pelo método da equivalência patrimonial e se os cálculos foram feitos corretamente e atribuído o devido tratamento tributário aos resultados, isto é, se os valores positivos foram excluídos e os negativos foram adicionados na determinação do lucro real e base de cálculo da CSLL;

1.18 Havendo investimento que devem ser avaliados pelo método da equivalência patrimonial adquirido com ágio ou deságio, se eles foram adequadamente contabilizados e amortizados de acordo com a razão econômica específica (que deve ser adequadamente provada) e se os valores que transitaram por resultado foram corretamente considerados na determinação do lucro real e base de cálculo da CSLL;

1.19 Tenha havido a alienação ou liquidação de investimento adquirido com ágio ou deságio, se foram feitas as adições e exclusões relativas às parcelas anteriormente amortizadas e ajustadas na determinação do lucro real e da CSLL, se for o caso;

1.20 Se ocorreu alguma hipótese de ganho ou perda em virtude de mudança de percentual de participação em investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial e se os valores foram adequadamente considerados na determinação do lucro real e base de cálculo da CSLL;

1.21 Tendo havido a alienação ou liquidação de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, se foram observadas as regras relativas a: (a) registro do resultado de equivalência patrimonial de acordo com os critérios relativos a prazos e data-base previstos na legislação; (b) se foram considerados adequadamente os efeitos decorrentes de eventuais reavaliação próprias ou reflexas; (c) se foram adequadamente consideradas as regras e os requisitos em caso de eventuais deferimento da tributação sobre o ganho de capital;

1.22 Em caso de investimento no exterior: (a) se o resultado positivo de equivalência patrimonial foram tributados quando do registro; (b) se foram distribuídos lucros ou dividendos que não estão sujeitos à tributação (apurados antes de 1996); (c) se as perdas eventualmente registradas foram consideradas não dedutíveis; (d) se existem provas sobre o pagamento de tributo no exterior que possa ser compensado; (e) se foram adequadamente cumpridas as regras a respeito das obrigações acessórias acerca da tradução dos valores e registros de balanço nos livros da investidora.

2 Auditoria do Passivo e resultados de exercícios futuros

Obtenha um demonstrativo analítico das contas que compõem o Passivo e faça os testes e exames a seguir indicados e, se for o caso, proponha os ajustes necessários. Verifique se:

2.1 Existem valores registrados que já estejam pagos de fato ou cuja exigibilidade não possa ser adequadamente comprovada de modo a caracterizar omissão de receitas;

2.2 Havendo indícios de ter ocorrido omissão de receitas, se existem condições de identificar: (a) os elementos de provas irrefutáveis de que a omissão ocorreu de fato e de direito; (b) a natureza da eventual receita omitida e se a elas podem ser atribuídos custos; e (c) as circunstância de tempo em que ocorreu a omissão;

2.3 Os valores relativos a Provisões não dedutíveis foram adequadamente considerados como adição na determinação do lucro real e da base de cálculos da CSLL e se os valores adicionados em outros períodos podem ser excluídos em virtude reversão ou utilização de provisão anteriormente constituída;

2.4 Foram adicionados na determinação do lucro real e base de cálculo da CSLL os valores relativos aos tributos que seriam dedutíveis e que foram imputados ao resultado, mas não foram pagos em razão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário ainda eficaz na data do balanço;

2.5 Os valores relativos aos empréstimos de qualquer espécie estão devidamente contabilizados e se foram observadas as normas restritivas da dedutibilidade de encargos em caso de: (a) remuneração paga superior às taxas usuais de mercado, no caso de empréstimo com partes relacionadas; (b) existirem lucros apurados por

| |
|--|
| <p><i>coligada ou controlada no exterior ainda não tributados que não tenha sido disponibilizados; e (c) empréstimo sujeitos às regras sobre “preço de transferência”;</i></p> |
| <p><i>2.6 Estão sendo observadas as regras relativas à retenção na fonte e de tributos e contribuições nos casos previstos em lei e se estão sendo observadas as normas relativas ao pagamento de Impostos sobre Operações de Crédito e Câmbio (IOF);</i></p> |
| <p><i>2.7 Foram adequadamente observadas as regras relativas aos registros de valores em “resultados de exercícios futuros” das empresas que se dedicam à construção e venda de imóveis, especialmente no que tange: (a) à pertinência do registro neste grupo; (b) à apropriação contábil dos valores ativos (formação do custo) e passivos (correta identificação da receitas que podem se diferidas) que foram imputados ao resultado do período; e (C) à existência de adequado sistema de controles contábeis ou extracontábeis e se estão sendo cumpridas as obrigações pertinentes relativas à escrituração de livros específicos e entrega de demonstrativos periódicos.</i></p> |
| <p>3 Auditoria do Patrimônio Líquido</p> |
| <p>Obtenha um demonstrativo analítico da “Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido” e realize os testes e exames a seguir indicados e, se for o caso, proponha os ajustes necessários. Verifique se:</p> |
| <p><i>3.1 Tendo havido aumento do capital em dinheiro, se foram observadas as regras sobre origem dos recursos de que trata o art. 282 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999;</i></p> |
| <p><i>3.2 Para os valores relativos à contribuição de terceiros e registrados em Reserva de Capital foram observadas as regras do art. 442 do Regulamento do Imposto de Renda;</i></p> |
| <p><i>3.3 Tendo sido havido recebimento de valores a título de doações e subvenções para investimento, se eles foram corretamente registrados em Reservas de Capital;</i></p> |
| <p><i>3.4 Houve restituição de capital aos sócios sob qualquer forma jurídica (redução do capital social, retirada ou exclusão de sócio, resgate, reembolso ou amortização de ações ou quotas) e, em caso positivo, se foram observadas as regras sobre a tributação na fonte de eventuais lucros e reservas;</i></p> |

3.5 Houve algum lançamento a título de “ajustes de anos anteriores” e qual a repercussão na determinação do lucro real e base de cálculo da CSLL nos períodos aos quais os ajustes se reportaram. O auditor deverá verificar, ainda, os eventuais reflexos no cálculo de juros sobre o capital e identificar a eventual necessidade de recolhimento de tributos postergados ou ajustes em saldos de prejuízos fiscais e base negativa da CSLL, se for o caso;

3.6 Foram atribuídas participações nos lucros e se existem, pelo menos, evidências sobre: (a) a perfeita caracterização jurídica da condição dos dirigentes, administradores e empregados; (b) a observância das normas do direito societário no que tange às participações atribuídas a debêntures e partes beneficiárias; e (c) a observância das normas sobre dedutibilidade que regem as participações nos lucros atribuídas por lei ou por ato liberal aos empregados;

3.7 Tendo havido distribuição desproporcional de lucro, se existe autorização estatutária ou contratual a respeito e se as cláusulas pertinentes foram respeitadas inclusive no que tange à formalização da decisão adotada.

4 Auditoria de receitas, custos e despesas

Após ter concluído os exames pertinentes às contas patrimoniais, proceda a detalhadas verificações sobre os valores registrados em contas de resultado, observando o seguinte:

4.1 Se as receitas registradas nos livros existem (se estão efetivamente ganhas ou são definitivas) e se foram imputadas de acordo com o regime previsto em lei, que tanto pode ser o regime de competência (a regra geral), como pode ser o regime de caixa (as hipóteses estão previstas em lei);

4.2 Se para determinação do montante das receitas existentes foram observadas as regras contratuais a respeito da observância de condições (resolutivas ou suspensivas) e se foram observadas as regras imperativas acerca dos requisitos legais para certos negócios jurídicos;

4.3 Se as diversas espécies de acréscimos patrimoniais (receitas, rendimentos, lucros e ganhos de capital) foram qualificadas de forma adequada e se foram observadas as regras pertinentes;

4.4 Se existem evidências de que valores positivos tributáveis foram excluídos da

| |
|---|
| <p><i>tributação de forma dolosa (omissão de receita mediante fraude) ou se existem problemas relacionados com simples erros de imputação temporal dos acréscimos (postergação ou não);</i></p> |
| <p><i>4.5 Se, em relação aos custos, despesas e perdas de capital, foram observadas as regras pertinentes à sua dedutibilidade (usualidade, normalidade e necessidade) e se as cifras imputadas aos resultados foram efetivamente incorridas;</i></p> |
| <p><i>4.6 Se, em relação a certos custos e despesas, foi observado o requisito da intrínseca relação com a produção da empresa, como são os casos referidos no art. 13 da Lei nº 9.249/95;</i></p> |
| <p><i>4.7 Se foram adequadamente observadas as normas que estabelecem limitações quantitativas à dedutibilidade em certos casos a partir de pautas ou valores predeterminados ou não, como são, por exemplo, as depreciações e amortizações de bens;</i></p> |
| <p><i>4.8 Se foram observadas as norma que impõem requisitos específicos de dedutibilidade ligados à imputação ao resultado com exclusão do regime de competência;</i></p> |
| <p><i>4.9 Se foram cumpridas normas da legislação que estabelecem um regime especial de dedutibilidade de custos, despesas ou perda de capital, atrelada a um acréscimo patrimonial específico, como são, por exemplo, os prejuízos não operacionais;</i></p> |
| <p><i>4.10 Se os valores imputados aos resultados foram adequada e suficientemente provados e se estão lastreados em documentos idôneos e se foram observadas as regras específicas sobre comprovação de certas cifras, se for o caso;</i></p> |
| <p><i>4.11 Se foram observados os limites e condições de dedução de perdas acumuladas sob a forma de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL, pelo adequado cumprimento das regras sobre apuração, segregação e compensação dos valores, em cada período;</i></p> |
| <p><i>4.12 Se, em relação aos valores a serem registrados no Passivo e Ativo (tributos diferidos sobre adição temporárias e perdas fiscais acumuladas), foram observadas as regras sobre diferimento;</i></p> |
| <p><i>4.13 Se, em relação às deduções do Imposto de Renda e CSLL sob a forma de</i></p> |

incentivos, foram observados os limites impostos por lei e se o lucro da exploração, se for o caso, foi apurado corretamente; e

4.14 Se os valores compensáveis (Impostos de Renda na fonte ou pago em outros países) estão suportados por documentos idôneos e se os valores foram corretamente imputados, inclusive com atualização por juros, se for o caso.

Fonte: Adaptado de Andrade Filho (2009, p.170-176).

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

A fim de que se possa compreender os procedimentos metodológicos deste estudo, evidencia-se o que vem a ser de fato uma pesquisa. Saliente-se que esta pergunta pode ser respondida de diversas formas.

De uma maneira simplista, pesquisar significa procurar respostas para questionamentos propostos.

Neste sentido Gil (1999, p.42), evidencia que a pesquisa “é um processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos”.

Portanto a Pesquisa é um conjunto de ações, desempenhadas visando encontrar uma solução para determinado problema, pautados por embasamento em procedimentos racionais e sistemáticos. Sendo realizado no instante em que se tem um problema e não se tem informações suficientes para solucioná-lo.

3.1. TIPO DE PESQUISA E MÉTODO DE PROCEDIMENTO

No tange aos objetivos propostos ela será de caráter exploratório, que de acordo com Gil (1999, p.41) “visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses. Envolve levantamento bibliográfico, entrevistas, com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado, análise de exemplos que estimulem a compreensão. Assume em geral, as formas de pesquisas bibliográficas e estudos de caso.”

No que se refere à abordagem técnica utilizada na pesquisa, ela será uma pesquisa bibliográfica, pois ela será elaborada a partir de embasamento teórico na literatura contábil e a legislação vigente. Sendo que para isso, utilizaram-se livros e materiais disponibilizados na internet. Terá também caráter documental, pois utilizaremos os dados constantes na demonstração do valor adicionado publicado pelas empresas no site da BOVESPA. A presente pesquisa terá um delineamento em estudo de caso, pois a partir dos dados extraídos da pesquisa documental

demonstrar-se a o setor econômico que alcançou o maior percentual de tributação em relação a sua receita bruta.

3.2. QUANTO AOS OBJETIVOS DO TRABALHO

Quanto ao objetivo geral, pretende-se demonstrar qual foi o setor econômico que sofreu uma maior tributação no ano de 2009. Tal objetivo será realizado através da evidenciação do comportamento dos impostos, taxas e contribuições em relação à receita das empresas listadas na BOVESPA, no período de 12 de julho de 2010. Sendo assim demonstra-se, o quanto é importante utilizar as ferramentas disponíveis no auxílio a gestão tributária das empresas, quais sejam, o planejamento tributário e auditoria tributária.

Quanto aos objetivos específicos, busca-se discorrer acerca da auditoria em termos gerais e evidenciar a importância da auditoria tributária para o âmbito empresarial, demonstrando um modelo de planejamento de auditoria na área tributária, a fim de que possa servir de base para eventuais auditorias realizadas em outros tributos; discorrer acerca das generalidades que compõe o STN (Sistema Tributário Nacional), bem como conceituar superficialmente os tributos, que afetem mais significativamente as pessoas jurídicas e evidenciar a carga tributária no Brasil durante o ano de 2009.

3.3. LEVANTAMENTO DE DADOS E TRATAMENTO DOS DADOS

De acordo com Markoni e Lakatos (2007, p.176) “o levantamento de dados, primeiro passo de qualquer pesquisa científica, é feito de duas maneiras: pesquisa documental (ou de fontes primárias) e pesquisa bibliográfica (ou de fontes secundárias).”

Sendo assim nesta pesquisa utilizou-se para efetuar o levantamento dos dados, quanto aos objetivos específicos à pesquisa bibliográfica, quanto ao objetivo geral à pesquisa documental, tendo como fonte principal as informações disponíveis no site da BOVESPA. Sendo que para isto, selecionou-se a demonstração do valor adicionado de todas as empresas listadas na data de 12 de julho de 2010, e utilizou-

se apenas as que atendiam os critérios preestabelecidos conforme consta no anexo de número 2. Logo em seguida, de posse da seleção utilizada buscaram-se os saldos constantes em dois grupos da DVA, quais sejam 6.01 – receitas e grupo 6.08.02 – Impostos, Taxas e Contribuições, conforme demonstrado no anexo de número 3.

Após a estratificação dos dados necessários para a verificação de qual setor efetivamente obteve a maior carga tributária no ano de 2009, demonstra-se o resultado obtido através de gráficos por setor e um gráfico comparativo de todos os setores econômicos, seguidos pelas devidas considerações individualizadas.

3.4. DELIMITAÇÃO ESPACIAL E TEMPORAL

A pesquisa foi feita com enfoque na carga tributária, elaborada de acordo com a teoria contábil a partir da coleta e análise de dados, nas empresas listadas no site da BOVESPA na data de 12 de julho de 2010. Entretanto foram selecionadas apenas as que possuíam a demonstração do valor adicionado referente o ano de 2009.

3.5. CONSOLIDAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS LEVANTADOS

A análise dos dados foi realizada após o término da coleta de dados, com base na demonstração do valor adicionado, estruturados em gráficos.

Os resultados foram analisados tendo em vista conhecer o setor econômico que obteve a maior tributação em relação a receita bruta.

4. ESTUDO DE CASO

A seguir apresenta-se um histórico da seleção utilizada no presente estudo, bem como as devidas análises.

4.1. DESCRIÇÃO DAS EMPRESAS

Foram utilizadas as empresas listadas no site da BOVESPA na data de 12 de julho de 2010. A relação completa consta no anexo 1.

Enfatizamos que da população total, havia algumas que não puderam ser utilizadas no presente estudo por não possuírem a demonstração do valor adicionado do exercício de 2009, ou quando a possuíam, não continham os dados necessários para a realização do estudo.

Optou-se pelos dados da demonstração do valor adicionado, pois esta demonstração é um informe contábil que evidencia, de forma sintética, os valores correspondentes à formação da riqueza gerada pela empresa em determinado período e a sua respectiva distribuição. Por conseguinte, em virtude de se tratar de um demonstrativo contábil, suas informações devem ser extraídas da escrituração, com base nas Normas contábeis vigentes e tendo como base o princípio da competência. Desta forma, a riqueza gerada pela empresa, medida no conceito de valor adicionado, é calculada a partir da diferença entre o valor de sua produção e o dos bens e serviços produzidos por terceiros utilizados no processo de produção da empresa.

A utilização do DVA como ferramenta gerencial pode ser resumida da assim: 1) como índice de avaliação do desempenho na geração da riqueza, ao medir a eficiência da empresa na utilização dos fatores de produção, comparando o valor das saídas com o valor das entradas, e 2) como índice de avaliação do desempenho social à medida que demonstra, na distribuição da riqueza gerada, a participação dos empregados, do Governo, dos Agentes Financiadores e dos Acionistas.

Sendo assim utilizaram-se três critérios para a escolha das empresas:

1) estar listada no site da BOVESPA, na data de 12 de julho de 2010, 2) possuir a demonstração do valor adicionado publicada no site referente o ano de 2009 e 3)

possuir dados constantes no grupo 6.01 – receitas e no grupo 6.08.02 - Impostos, Taxas e Contribuições, cumulativamente.

4.2. ANÁLISE DOS DADOS

Depois de realizada a seleção das empresas, conforme o critério mencionado anteriormente criou-se um gráfico para cada setor. Este gráfico objetiva projetar a representatividade dos tributos dispostos na conta cuja descrição é Impostos, Taxas e contribuições versus as receitas. Desta forma disponibiliza-se um enfoque da carga tributária no setor.

Logo em seguida, busca-se demonstrar através de um gráfico comparativo qual foi o setor econômico que apresentou a maior tributação durante aquele ano.

A seguir comentamos os dados extraídos.

4.2.1 Análise dos Setores Econômicos Individualizados

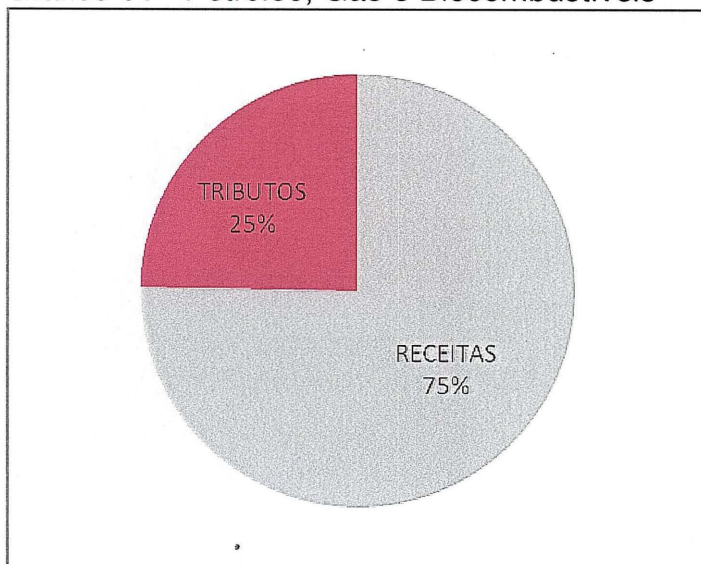
1) *Petróleo, Gás e Biocombustíveis.*

Quadro 06 – Empresas do setor econômico - Petróleo, Gás e Biocombustíveis.

| SETOR ECONÔMICO | EMPRESA | EM REAIS MIL | | CARGA |
|--|------------------|--------------------|-------------------|-----------|
| | | RECEITAS | TRIBUTOS | % |
| Petróleo, Gás e Biocombustíveis | ECODIESEL | 442.655 | 5.273 | 1 |
| | NOVAMARL | 64.845 | 52.515 | 81 |
| | PET | 408.063 | 180.684 | 44 |
| | PETROBRAS | 220.073.662 | 54.466.687 | 25 |
| Total | | 220.989.225 | 54.705.159 | 25 |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Gráfico 01 - Petróleo, Gás e Biocombustíveis



Fonte: Elaborado pelos autores.

Dentre as empresas listadas neste setor a que possui maior representatividade em questão de números é a estatal Petrobras. Neste segmento verificamos que a carga tributária consome um percentual relevante das receitas, sendo de 25% (vinte e cinco por cento).

2) Materiais Básicos/Mineração

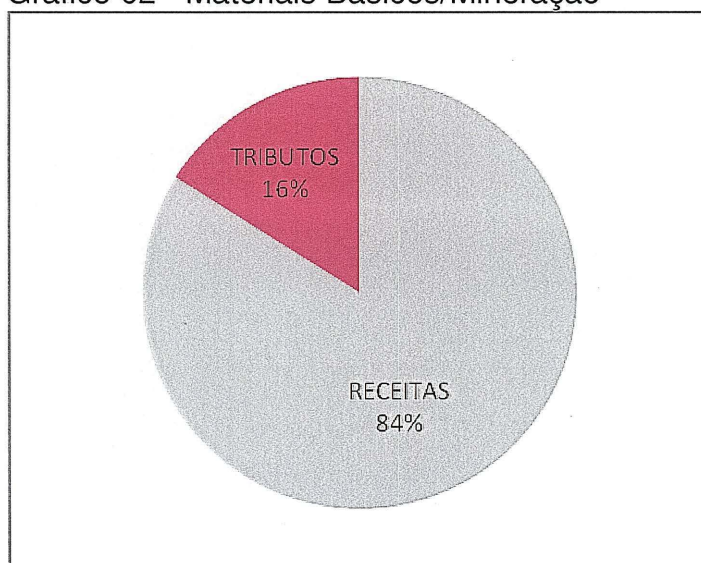
Quadro 07 – Empresas do setor econômico – Materiais Básicos/Mineração

| SETOR ECONÔMICO | EMPRESA | EM REAIS MIL | | CARGA |
|---|---------------------|-------------------|------------------|-----------|
| | | RECEITAS | TRIBUTOS | % |
| Materiais Básicos/ Mineração | VALE | 34.759.962 | 5.804.057 | 17 |
| | ACOS VILL | 1.862.730 | 315.026 | 17 |
| | FERBASA | 552.578 | 105.960 | 19 |
| | GERDAU | 18.498 | 121.920 | 659 |
| | SID NACIONAL | 12.142.344 | 1.519.906 | 13 |
| | USIMINAS | 11.351.847 | 2.162.274 | 19 |
| | VICUNHA SID | 30.617 | 27.587 | 90 |
| | ALIPERTI | 32.472 | 4.922 | 15 |

| | | | | |
|--------------|--------------|-------------------|-------------------|-----------|
| | CONFAB | 2.514.953 | 90.688 | 4 |
| | FIBAM | 15.827 | 25.249 | 160 |
| | MANGELS INDL | 22 | 2.072 | 9418 |
| | MET DUQUE | 123.509 | 15.076 | 12 |
| | PANATLANTICA | 310.558 | 11.850 | 4 |
| | TEKNO | 131.322 | 22.747 | 17 |
| Total | | 63.847.239 | 10.229.334 | 16 |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Gráfico 02 - Materiais Básicos/Mineração



Fonte: Elaborado pelos autores.

Neste setor de materiais básicos/mineração, das empresas que possuíam os dados necessários para à realização do estudo, dentre as listadas no quadro 7, observa-se que a representatividade em termos de receita e que contribuem para formar a média final do setor são a Vale, a Cidnacional e a Usiminas. Sendo assim praticamente a composição da representatividade da carga tributária acompanhou o que já havia sido projeto individualmente para elas. Desta forma, do total de 100% (cem por cento) da receita, 16% (dezesseis por cento) são consumidos pelos impostos, taxas e contribuições. Comparando com o outro setor, representou um decréscimo de 9% (nove por cento).

3) *Materiais Básicos/Químicos*

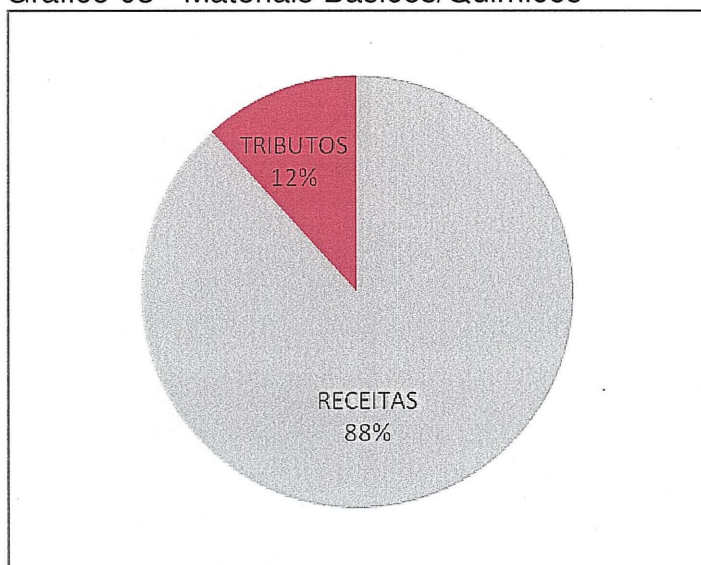
Quadro 08 – Empresas do setor econômico – Materiais Básicos/Químicos

| SETOR ECONÔMICO | EMPRESA | EM REAIS MIL | | CARGA |
|-----------------------------|---------------------|-------------------|------------------|-----------|
| | | RECEITAS | TRIBUTOS | % |
| Materiais Básicos/ Químicos | BRASKEM | 17.723.517 | 1.939.589 | 11 |
| | GPC PART | 9 | 2.345 | 26056 |
| | M G POLIEST | 850 | 53 | 6 |
| | PRONOR | 100.772 | 31.089 | 31 |
| | QUATTOR PETR | 1.948.944 | 239.345 | 12 |
| | UNIPAR | 36.688 | 7.572 | 21 |
| | FER HERINGER | 3.293.799 | 66.239 | 2 |
| | FOSFERTIL | 1.285.792 | 28.275 | 2 |
| | MILLENNIUM | 317.403 | 58.618 | 18 |
| | DURATEX | 1.828.351 | 288.457 | 16 |
| | EUCATEX | 670.164 | 122.629 | 18 |
| | CELUL IRANI | 523.621 | 34.058 | 7 |
| | FIBRIA | 2.746.642 | 454.768 | 17 |
| | KLABIN S/A | 3.689.143 | 811.204 | 22 |
| | MELHOR SP | 173.969 | 1.937 | 1 |
| | SANTHER | 970.092 | 254.090 | 26 |
| | SUZANO HOLD | 7.647 | 42.314 | 553 |
| | SUZANO PAPEL | 4.293.350 | 238.881 | 6 |
| | DIXIE TOGA | 718.757 | 103.543 | 14 |
| | METAL IGUACU | 94.378 | 4.747 | 5 |
| PETROPAR | 43 | 164 | 381 | |
| RIMET | 163.604 | 8.954 | 5 | |

| | | | | |
|--------------|--------------|-------------------|------------------|-----------|
| | MAGNESITA SA | 1.418.301 | 206.818 | 15 |
| | PROVIDENCIA | 401.194 | 19.252 | 5 |
| | SANSUY | 238.975 | 38.263 | 16 |
| Total | | 42.646.005 | 5.003.204 | 12 |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Gráfico 03 - Materiais Básicos/Químicos



Fonte: Elaborado pelos autores.

Neste setor de atividade, a carga tributária alcançou o percentual de 12% (doze por cento) da receita total. Em termos gerais, observa-se que houve uma queda no percentual se comparado com os outros 2 setores comentados anteriormente. Saliente-se também que apesar de apresentar mais empresas, a representatividade do setor alcança um grupo seleto de 5 empresas, sendo as seguintes, Braskem, Fer Heringer, Fibria, Klabin S/A e Zuzano Papel.

4) *Bens Industriais*

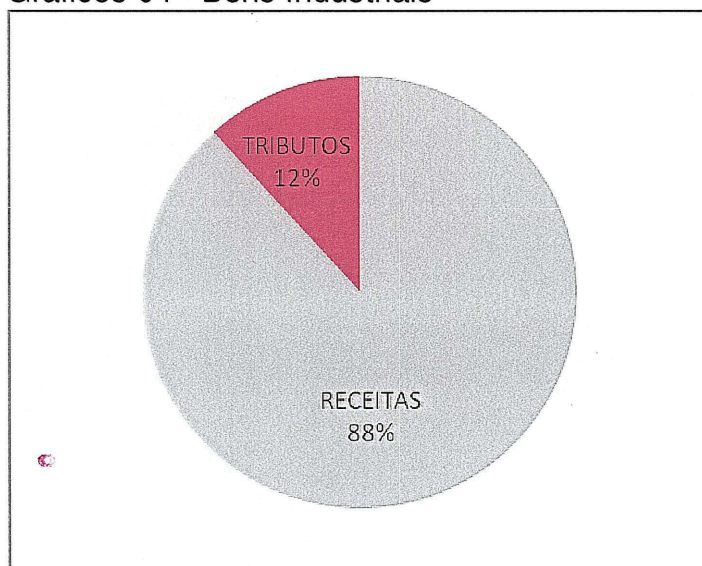
Quadro 09 – Empresas do setor econômico – Bens Industriais

| SETOR ECONÔMICO | EMPRESA | EM REAIS MIL | | CARGA |
|-------------------------|------------------------------|--------------------|-------------------|-----------|
| | | RECEITAS | TRIBUTOS | % |
| Bens Industriais | COBRASMA | 51 | 117 | 229 |
| | D H B | 1.405 | 565 | 40 |
| | FRAS-LE | 532.685 | 102.031 | 19 |
| | IOCHP-MAXION | 1.266.057 | 137.932 | 11 |
| | MARCOPOLO | 1.694.352 | 100.860 | 6 |
| | METAL LEVE | 1.512.694 | 303.821 | 20 |
| | RANDON PART | 1.243.326 | 45.749 | 4 |
| | RIOSULENSE | 114.109 | 25.651 | 22 |
| | TUPY | 1.379.103 | 171.188 | 12 |
| | WETZEL S/A | 197.695 | 23.906 | 12 |
| | METALFRIO | 488.788 | 29.165 | 6 |
| | LUPATECH | 275.097 | 7.400 | 3 |
| | SCHULZ | 454.857 | 56.515 | 12 |
| | BARDELLA | 676.874 | 25.360 | 4 |
| | INDS ROMI KEPLER WEBER | 529.161 | 97.245 | 18 |
| | | 40.642 | 902 | 2 |
| | NORDON MET | 1.810 | 272 | 15 |
| | ACO ALTONA | 153.278 | 24.446 | 16 |
| | METISA | 227.857.331 | 26.770.177 | 12 |
| | BAUMER | 91.628 | 10.257 | 11 |
| FORJA TAURUS | 496.771 | 93.293 | 19 | |
| ABNOTE | 508.564 | 88.839 | 17 | |

| | | | | |
|--------------|--------------|--------------------|-------------------|-----------|
| | CSU CARDSYST | 421.355 | 82.366 | 20 |
| | DTCOM-DIRECT | 17.626 | 2.081 | 12 |
| | MINASMAQUINA | 213.305 | 9.966 | 5 |
| | WLM IND COM | 1.268 | 4.153 | 328 |
| | LARK MAQS | 34.322 | 6.093 | 18 |
| Total | | 240.204.154 | 28.220.350 | 12 |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Gráficos 04 - Bens Industriais



Fonte: Elaborado pelos autores.

No caso deste setor, os tributos analisados também alcançaram um patamar de 12 % (doze por cento), sendo contudo, verificado que apesar das várias empresas listadas este percentual se deu em função da representatividade da empresa metisa, que alcançou um patamar de 94% da receita do setor.

5) **Construção e transportes**

Quadro 10 – Empresas do setor econômico - Construção e Transportes

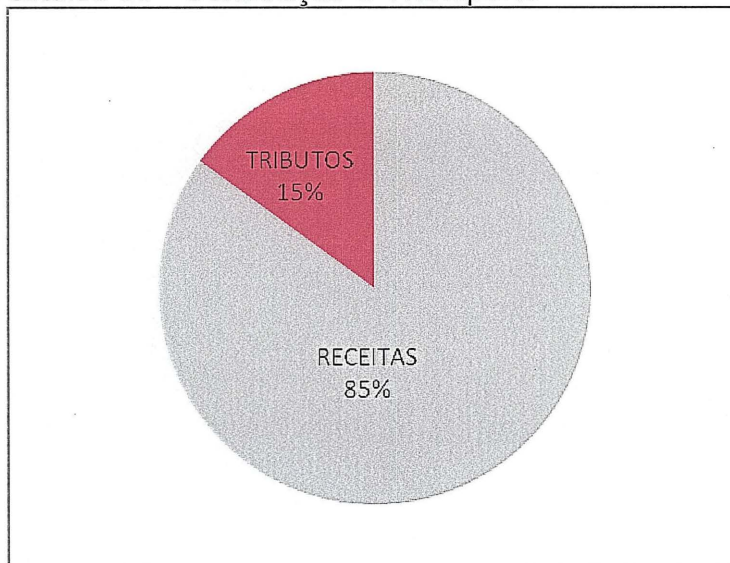
| SETOR ECONÔMICO | EMPRESA | EM REAIS MIL | | CARGA |
|------------------------------------|-----------------|-------------------|------------------|-----------|
| | | RECEITAS | TRIBUTOS | %. |
| Construção e Transporte | CAMARGO CIM | 1.643.081 | 453.270 | 28 |
| | ETERNIT | 447.989 | 120.662 | 27 |
| | HAGA S/A | 30.015.985 | 6.379.911 | 21 |
| | PORTOBELLO | 474.552 | 94.833 | 20 |
| | CC DES IMOB | 286.128 | 25.649 | 9 |
| | CIMOB PART | 1.138.788 | 84.586 | 7 |
| | CONST A LIND | 2.944 | 220 | 7 |
| | CYRELA REALT | 26.568 | 6.664 | 25 |
| | DIRECIONAL | 6.605 | 1.412 | 21 |
| | EVEN | 58.680 | 18.341 | 31 |
| | EZTEC | 135 | 1.610 | 1193 |
| | GAFISA | 1.164.981 | 118.730 | 10 |
| | HELBOR | 13.894 | 3.635 | 26 |
| | JHSF PART | 128.540 | 4.172 | 3 |
| | JOAO FORTES | 134.786 | 11.843 | 9 |
| | MRV | 932.828 | 112.089 | 12 |
| | PDG REALT | 88.329 | 3.510 | 4 |
| | RODOBENSIMOB | 2.172 | 3.697 | 170 |
| | ROSSI RESID | 538.646 | 37.735 | 7 |
| | SERGEN | 1.530.508 | 5.896 | 0 |
| TECNISA | 11.639 | 5.972 | 51 | |
| TENDA | 754.292 | 39.721 | 5 | |

| | | | |
|--------------------|-------------------|---------------|----------|
| TRISUL | 7.043 | 3.162 | 45 |
| AZEVEDO | 9.997 | 383 | 4 |
| CONST BETER | 15.555.195 | 35.040 | 0 |
| LIX DA CUNHA | 1.449 | 250 | 17 |
| MENDES JR | 3.914 | 178.339 | 4556 |
| SONDOTECNICA | 86.913 | 11.955 | 14 |
| TECNOSOLO | 179.118 | 30.346 | 17 |
| MILLS | 438.290 | 92.479 | 21 |
| LOPES BRASIL | 57.068 | 11.425 | 20 |
| TAM S/A | 66 | 490 | 742 |
| ALL AMER LAT | 540.758 | 10.936 | 2 |
| FER C ATLANT | 884.827 | 57.378 | 6 |
| MRS LOGIST | 2.717.660 | 658.582 | 24 |
| LOG-IN | 353.850 | 39.178 | 11 |
| TREVISA | 1.488 | 352 | 24 |
| JULIO SIMOES | 1.481.128 | 260.534 | 18 |
| TEGMA | 842.818 | 118.796 | 14 |
| AUTOBAN | 1.179.688 | 252.751 | 21 |
| CCR RODOVIAS | 67.976 | 9.574 | 14 |
| CONC RIO TER | 110.749 | 24.383 | 22 |
| CONCEPA | 151.211 | 17.490 | 12 |
| ECON | 33.026 | 4.511 | 14 |
| ECONORTE | 131.833 | 19.007 | 14 |
| ECORODOVIAS | 363 | 2.543 | 701 |
| ECOVIAS | 599.453 | 114.049 | 19 |

| | | | | |
|--------------|--------------|-------------------|------------------|-----------|
| | NOVADUTRA | 80.512 | 168.016 | 209 |
| | TRIUNFO PART | 37.605 | 1.477 | 4 |
| | VIAOESTE | 541.754 | 115.154 | 21 |
| | BAN ARMAZENS | 46.744 | 6.329 | 14 |
| | DOC IMBITUBA | 858 | 147 | 17 |
| | LLX LOG | 2 | 2.827 | 141350 |
| | SANTOS BRAS | 560.440 | 115.618 | 21 |
| Total | | 66.105.866 | 9.897.659 | 15 |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Gráfico 05 - Construção e Transporte



Fonte: Elaborado pelos autores.

Este setor apresentou em termos gerais um percentual semelhante aos demais analisados. Do total de sua receita 15% (quinze por cento) são utilizados para gastos com impostos, taxas e contribuições. Mesmo com os incentivos fiscais disponibilizados pelo governo em função da crise o percentual foi relativamente elevado.

6) *Consumo não Cíclico*

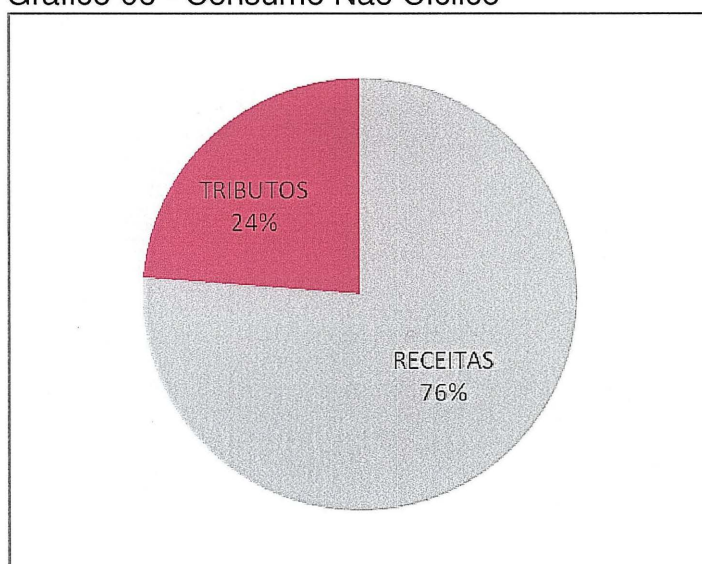
Quadro 11 – Empresas do setor econômico - Consumo Não Cíclico

| SETOR ECONÔMICO | EMPRESA | EM REAIS MIL | | CARGA |
|---------------------|-------------------|-------------------|------------------|-----------|
| | | RECEITAS | TRIBUTOS | % |
| Consumo não Cíclico | RASIP AGRO | 59.495 | 4.226 | 7 |
| | RENAR | 34.454 | 1.043 | 3 |
| | SLC AGRICOLA | 411.567 | 7.241 | 2 |
| | COSAN | 2.785.922 | 324.419 | 12 |
| | GUARANI | 1.023.573 | 224.895 | 22 |
| | SAO MARTINHO | 336.015 | 8.821 | 3 |
| | CAF BRASILIA | 17.041 | 3.420 | 20 |
| | CLARION | 668.519 | 99.172 | 15 |
| | BRF FOODS | 9.584.614 | 1.245.456 | 13 |
| | EXCELSIOR | 71.356 | 15.424 | 22 |
| | JBS | 5.537.668 | 310.337 | 6 |
| | MARFRIG | 2.803.766 | 333.043 | 12 |
| | J.MACEDO | 1.331.717 | 148.586 | 11 |
| | JOSAPAR | 742.964 | 48.743 | 7 |
| | M.DIASBRANCO | 1.622.711 | 181.743 | 11 |
| | ODERICH | 322.795 | 11.589 | 4 |
| | AMBEV | 20.109.050 | 8.518.119 | 42 |
| | SOUZA CRUZ | 11.770.379 | 6.773.212 | 58 |
| | NATURA | 5.333.613 | 816.887 | 15 |
| | BOMBRIL | 1.266.710 | 140.675 | 11 |
| BIOMM | 5.682 | 572 | 10 | |
| CREMER | 471.131 | 45.894 | 10 | |

| | | | | |
|--------------|---------------------|-------------------|-------------------|-----------|
| | DASA | 907.946 | 94.655 | 10 |
| | FLEURY | 647.675 | 82.314 | 13 |
| | ODONTOPREV | 337.859 | 50.305 | 15 |
| | HYPERMARCAS | 2.710.177 | 372.988 | 14 |
| | P.ACUCAR-CBD | 15.970.538 | 1.635.167 | 10 |
| | DIMED | 1.161.098 | 77.952 | 7 |
| | DROGASIL | 1.778.125 | 225.342 | 13 |
| | PROFARMA | 2.998.258 | 256.109 | 9 |
| Total | | 92.822.418 | 22.058.349 | 24 |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Gráfico 06 - Consumo Não Cíclico



Fonte: Elaborado pelos autores.

Neste setor observa-se um percentual elevado de consumo da receita pela tributação. Sendo que para cada R\$ 100,00 de receita, as empresas tem que recolher aos cofres públicos o montante de R\$ 24,00 a título de tributos. Também constata-se que de todas as empresas analisadas, praticamente 5 cinco empresas dominam o setor quando comparado a receita individual com o montante total obtido pelo setor. As empresas são Brf Foods, JBS, Ambev, Souza Cruz e P.Açucar – CBD.

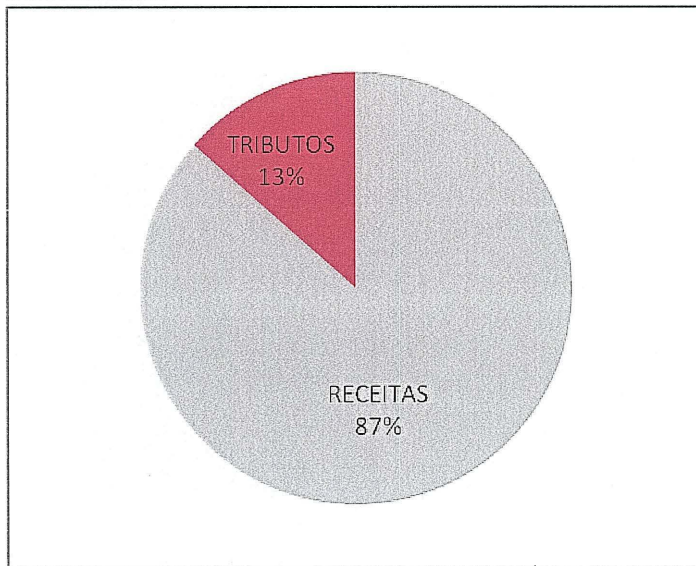
7) **Consumo Cíclico/Tecidos/Vestu./Calçados/Utilidades domésticas.**Quadro 12 - Empresas do setor econômico - Consumo Cíclico/
Tecidos/Vestuários/Calçados/Utilidades domésticas

| SETOR ECONÔMICO | EMPRESA | EM REAIS MIL | | CARGA |
|-----------------|-----------------------|--------------------|-------------------|-----------|
| | | RECEITAS | TRIBUTOS | % |
| Consumo Cíclico | CEDRO | 237.146 | 8.712 | 4 |
| | DOHLER | 253.228 | 24.107 | 10 |
| | ENCORPAR FAB C | 38 | 1.076 | 2832 |
| | RENAUX IND | 68.312 | 13.073 | 19 |
| | CATAGUAS | 195.273 | 12.381 | 6 |
| | KARSTEN | 321.095 | 38.878 | 12 |
| | PETTENATI | 330.890.839 | 44.369.416 | 13 |
| | SANTANENSE | 325.228 | 16.104 | 5 |
| | SCHLOSSER | 57.586 | 9.091 | 16 |
| | TEKA | 441.271 | 38.662 | 9 |
| | TEX RENAUX VICUNHA | 97.607 | 6.481 | 7 |
| | TEXT ARTHUR | 1.509.688 | 134.602 | 9 |
| | LANGE | 540 | 109 | 20 |
| | BOTUCATU TEX | 20.234 | 5.016 | 25 |
| | CIA HERING | 869.254 | 223.217 | 26 |
| | MARISOL | 19.272 | 10.130 | 53 |
| | ALPARGATAS | 1.703.178 | 180.048 | 11 |
| | CÂMBUCI | 238.983 | 21.766 | 9 |
| | GRENDENE | 1.712.606 | 197.780 | 12 |
| | VULCABRAS | 4.916 | 1.108 | 23 |
| MUNDIAL | 331.689 | 41.753 | 13 | |

| | | | | |
|--------------|--------------|--------------------|-------------------|-----------|
| | IGB S/A | 15.498 | 205.005 | 1323 |
| | WHIRLPOOL | 6.501.080 | 1.043.979 | 16 |
| | HERCULES | 7.436 | 1.030 | 14 |
| | NADIR FIGUEI | 380.512 | 55.230 | 15 |
| Total | | 346.202.509 | 46.658.754 | 13 |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Gráfico 07 - Consumo Cíclico/Tecidos/Vestuários/Calçados/Utilidades domésticas



Fonte: Elaborado pelos autores.

No caso destas empresas analisadas o percentual se comportou semelhante aos demais setores, sendo de 13% (treze por cento). Portanto para cada R\$ 100,00 de receita, R\$ 13,00 já estavam comprometidos com os tributos.

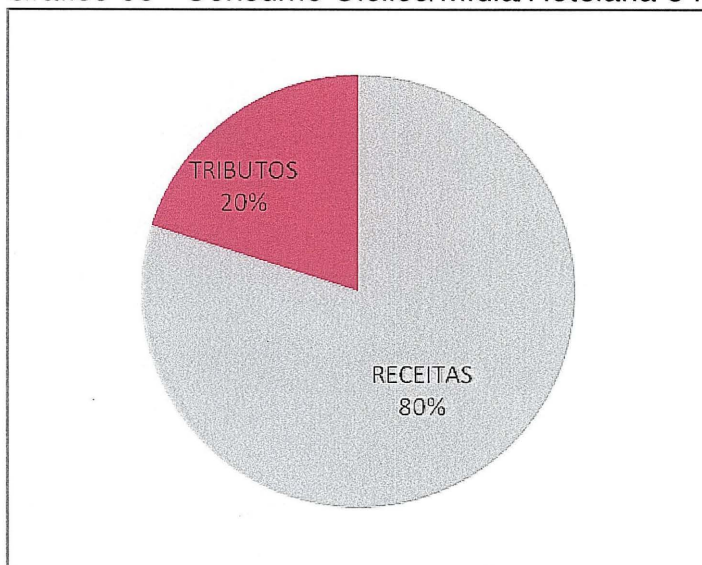
8) *Consumo Cíclico/Mídia/Hotelaria e Restaurantes/Lazer/Comércio*

Quadro 13 – Empresas do setor econômico - Consumo Cíclico/Mídia/Hotelaria e restaurantes/Lazer/Comércio

| SETOR ECONÔMICO | EMPRESA | EM REAIS MIL | | CARGA |
|------------------------|-------------------|--------------------|-------------------|-----------|
| | | RECEITAS | TRIBUTOS | % |
| Consumo Cíclico | SARAIVA LIVR | 346.971 | 22.790 | 7 |
| | HOTEIS OTHON | 146.420 | 19.305 | 13 |
| | SAUIPE | 71.660 | 9.657 | 13 |
| | BIC MONARK | 39.011 | 7.029 | 18 |
| | ESTRELA | 115.040 | 24.079 | 21 |
| | TECTOY | 50.031 | 4.018 | 8 |
| | PQ HOPI HARI | 82.292 | 9.878 | 12 |
| | MAORI | 5 | 2 | 40 |
| | SPTURIS | 143.103 | 28.116 | 20 |
| | LOCALIZA | 1.248.637 | 69.254 | 6 |
| | UNIDAS | 721.252 | 10.513 | 1 |
| | GRAZZIOTIN | 272.980.029 | 56.485.136 | 21 |
| | GUARARAPES | 941.792 | 158.920 | 17 |
| | LE LIS BLANC | 356.225 | 85.920 | 24 |
| | LOJAS HERING | 3.318 | 389 | 12 |
| | LOJAS RENNER | 2.968.976 | 600.204 | 20 |
| | MARISA | 1.979.794 | 359.246 | 18 |
| | GLOBEX | 4.123.392 | 694.096 | 17 |
| | B2W VAREJO | 4.082.330 | 115.083 | 3 |
| | LOJAS AMERIC | 5.595.821 | 736.051 | 13 |
| Total | | 295.996.099 | 59.439.686 | 20 |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Gráfico 08 - Consumo Cíclico/Mídia/Hotelaria e Restaurantes/Lazer/Comércio



Fonte: Elaborado pelos autores.

Das empresas estudadas no setor, verifica-se que a Grazziotin, em termos de faturamento representa cerca de 92% do setor. Sendo assim a carga tributária acompanhou o seu percentual individual, finalizando em 20% (vinte por cento) da receita. Observa-se que esta tributação é um pouco elevada comparada com outros setores.

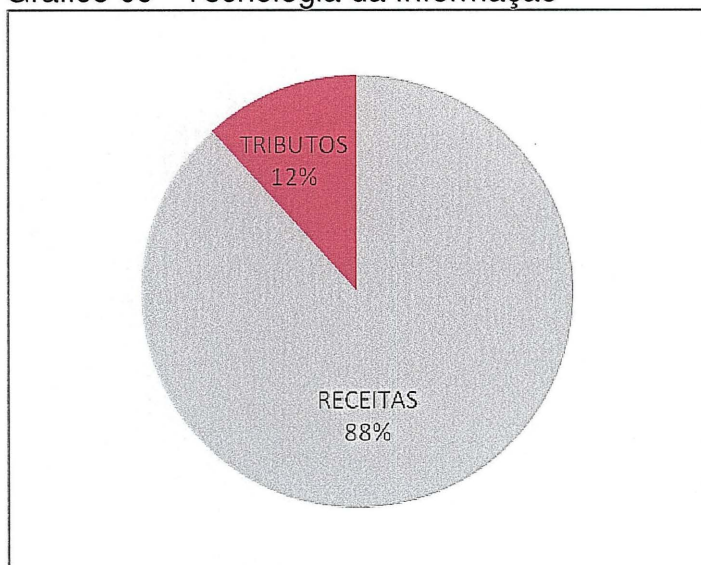
9) Tecnologia da Informação

Quadro 14 – Empresas do setor econômico - Tecnologia da Informação

| SETOR ECONÔMICO | EMPRESA | EM REAIS MIL | | CARGA |
|--------------------------|--------------|------------------|----------------|-----------|
| | | RECEITAS | TRIBUTOS | % |
| Tecnologia da Informação | BEMATECH | 320.802 | 67.425 | 21 |
| | ITAUTEC | 1.438.033 | 118.194 | 8 |
| | POSITIVO INF | 2.443.797 | 243.804 | 10 |
| | IDEIASNET | 6.588 | 489 | 7 |
| | TIVIT | 1.015.771 | 177.809 | 18 |
| | TOTVS | 830.562 | 128.111 | 15 |
| | UOL | 704.482 | 56.402 | 8 |
| Total | | 6.760.035 | 792.234 | 12 |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Gráfico 09 - Tecnologia da Informação



Fonte: Elaborado pelos autores.

Neste setor o percentual também não sofreu variações relevantes quando comparado aos anteriores. Sendo que para cada R\$ 100,00 de receitas as empresas recolheram aos cofres públicos o montante de R\$ 12,00.

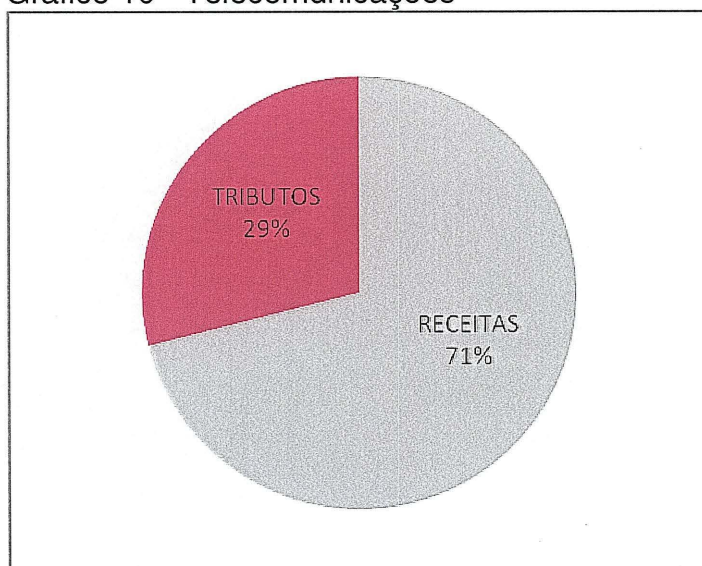
10) Telecomunicações

Quadro 15 – Empresas do setor econômico - Telecomunicações

| SETOR ECONÔMICO | EMPRESA | EM REAIS MIL | | CARGA |
|------------------|----------------|-------------------|-------------------|-----------|
| | | RECEITAS | TRIBUTOS | % |
| Telecomunicações | BRASIL TELECOM | 12.187.169 | 3.320.432 | 27 |
| | CTBC TELECOM | 1.016.300 | 322.617 | 32 |
| | JEREISSATI | 1.643 | 3.509 | 214 |
| | TELEMAR N L | 19.140.747 | 5.154.622 | 27 |
| | TELEMAR PART | 7.615 | 1.164 | 15 |
| | TELESP | 19.941.114 | 6.479.690 | 32 |
| | AMERICEL | 3.128.413 | 694.854 | 22 |
| | VIVO | 1.740 | 54.226 | 3116 |
| Total | | 55.424.741 | 16.031.114 | 29 |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Gráfico 10 - Telecomunicações



Fonte: Elaborado pelos autores.

Observa-se que este setor sofre com a alta carga de tributação. Sendo que das receitas obtidas, ficam livre para fazer frente as outras despesas/custos das empresas apenas R\$ 71,00 a cada R\$ 100,00.

11) Utilidade Pública/Energia Elétrica/Água e Saneamento/Gás

Quadro 16 – Empresas do setor econômico - Utilidade Pública/Energia Elétrica/Água e Saneamento/Gás

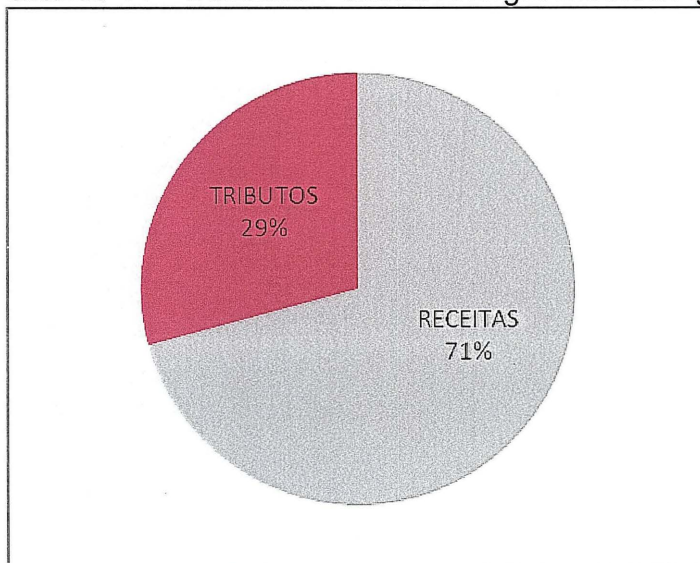
| SETOR ECONÔMICO | EMPRESA | EM REAIS MIL | | CARGA |
|---|--------------|--------------|-----------|-------|
| | | RECEITAS | TRIBUTOS | % |
| Utilidade Pública/Energia Elétrica/Água e saneamento/Gás | AES ELPA | 12.754 | 2.236 | 18 |
| | AES SUL | 2.285.762 | 824.536 | 36 |
| | AES TIETE | 1.784.164 | 457.376 | 26 |
| | AFLUENTE | 56.359 | 17.835 | 32 |
| | AGCONCESSOES | 10.127 | 1.966 | 19 |
| | AMPLA ENERG | 4.592.850 | 1.776.190 | 39 |
| | BAESA | 289.384 | 68.477 | 24 |
| | BRASILIANA | 14.851 | 4.415 | 30 |
| | CEB | 71.266 | 16.381 | 23 |
| | CEEE-D | 4.518.784 | 858.775 | 19 |
| | CEEE-GT | 2.146.900 | 93.556 | 4 |
| | CELPA | 2.104.561 | 714.652 | 34 |
| | CELPE | 3.796.220 | 1.400.539 | 37 |
| | CEMAR | 1.572.044 | 529.081 | 34 |
| | CEMAT | 2.176.664 | 893.380 | 41 |
| | CEMIG | 5.427 | 172.647 | 3181 |
| | CEMIG DIST | 10.199.676 | 4.138.138 | 41 |
| | CEMIG GT | 4.378.817 | 1.663.887 | 38 |
| | CESP | 3.075.622 | 786.207 | 26 |
| | COELBA | 4.898.452 | 1.761.350 | 36 |
| COELCE | 3.342.965 | 960.825 | 29 | |

| | | | |
|--------------|------------|-----------|-----|
| COPEL | 591.000 | 119.282 | 20 |
| COSERN | 1.261.927 | 452.024 | 36 |
| CPFL GERACAO | 605.772 | 101.259 | 17 |
| CPFL PIRATIN | 3.217.744 | 1.099.025 | 34 |
| EBE | 3.274.678 | 1.319.218 | 40 |
| ELEKTRO | 4.025.915 | 1.150.746 | 29 |
| ELETROPAULO | 12.917.979 | 3.581.642 | 28 |
| EMAE | 213.389 | 54.027 | 25 |
| ENERGIAS BR | 50.253 | 16.655 | 33 |
| ENERSUL | 1.369.862 | 481.773 | 35 |
| ESCELSA | 2.206.783 | 896.916 | 41 |
| GER PARANAP | 885.706 | 255.530 | 29 |
| GTD PART | 679 | 1.371 | 202 |
| IENERGIA | 24.326 | 1.935 | 8 |
| INVESTCO | 236.672 | 58.653 | 25 |
| ITAPEBI | 282.775 | 35.354 | 13 |
| LIGHT | 8.056.070 | 3.348.244 | 42 |
| RIO GDE ENER | 2.976.515 | 903.229 | 30 |
| TERMOPE | 623.088 | 76.448 | 12 |
| TERNA PART | 127 | 89 | 70 |
| TRACTEBEL | 3.134.019 | 729.211 | 23 |
| VBC ENERGIA | 137.738 | 28.216 | 20 |
| CASAN | 478.358 | 68.700 | 14 |
| COPASA | 3.765.641 | 445.938 | 12 |
| SABESP | 6.996.438 | 1.390.193 | 20 |

| | | | | |
|--------------|-----------|--------------------|-------------------|-----------|
| | SANEPAR | 1.480.261 | 219.461 | 15 |
| | SANESALTO | 4.748.036 | 455.886 | 10 |
| | CEG | 2.195.303 | 293.220 | 13 |
| | COMGAS | 5.006.134 | 715.418 | 14 |
| Total | | 122.096.837 | 35.442.112 | 29 |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Gráfico 11 - Utilidade Pública/Energia Elétrica/Água e Saneamento/Gás



Fonte: Elaborado pelos autores.

Este setor apresenta o mesmo comprometimento das receitas com a tributação que o setor de telecomunicações. No entanto percebe-se que realmente a carga tributária esta distribuida de uma forma não seletiva. Pois aqui constam em sua maioria empresas públicas, de bens considerados essenciais para a sobrevivência dos individuos em uma sociedade, tais como Água, Luz e Gás. Certamente este setor deveria ser menos onerado.

12) *Financeiro e outros*

Quadro 17 – Empresas do setor econômico – Financeiro e Outros

| SETOR ECONÔMICO | EMPRESA | EM REAIS MIL | | CARGA |
|----------------------------|-----------------|-------------------|------------------|-----------|
| | | RECEITAS | TRIBUTOS | % |
| Financeiro e Outros | ABC BRASIL | 806.401 | 37.192 | 5 |
| | ALFA CONSORC | 2.647 | 632 | 24 |
| | ALFA HOLDING | 2.238 | 575 | 26 |
| | ALFA INVEST | 958.062 | 9.060 | 1 |
| | AMAZONIA | 1.024.239 | 97.471 | 10 |
| | BANESE | 389.028 | 47.097 | 12 |
| | BANESTES | 1.243.510 | 128.848 | 10 |
| | BANPARA | 361.530 | 52.099 | 14 |
| | BANRISUL | 4.511.384 | 563.037 | 12 |
| | BICBANCO | 1.252.843 | 241.951 | 19 |
| | BRADESCO | 53.144.136 | 2.382.221 | 4 |
| | BRASIL | 62.202.168 | 6.048.783 | 10 |
| | BRB BANCO | 1.090.599 | 181.459 | 17 |
| | CRUZEIRO SUL | 2.315.531 | 60.553 | 3 |
| | DAYCOVAL | 855.266 | 120.609 | 14 |
| | INDUSVAL | 304.394 | 5.021 | 2 |
| | ITAUSA | 215.815 | 171.943 | 80 |
| | ITAUUNIBANCO | 456.380 | 121.410 | 27 |
| | MERC BRASIL | 988.245 | 87.871 | 9 |
| | MERC INVEST | 154.916 | 2.395 | 2 |
| NORD BRASIL | 2.972.305 | 462.824 | 16 | |
| PANAMERICANO | 922.942 | 126.775 | 14 | |

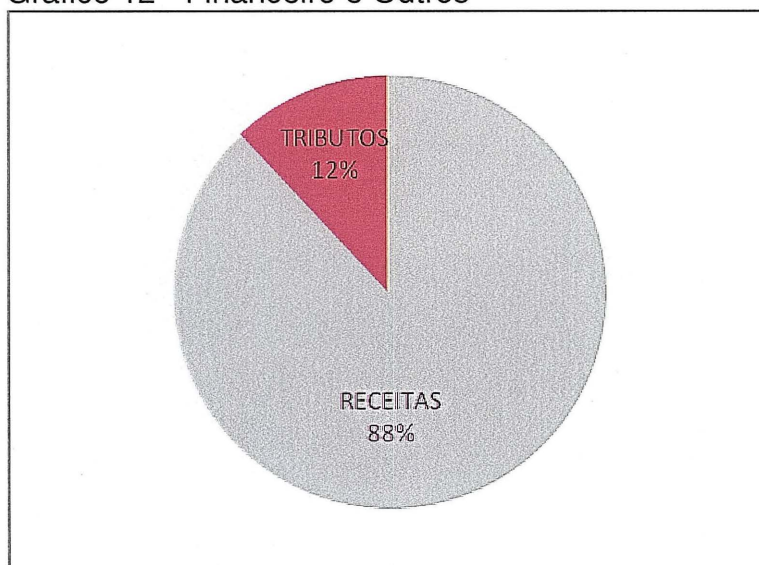
| | | | |
|---------------------|-------------------|------------------|-----------|
| PARANA | 277.567 | 13.662 | 5 |
| PATAGONIA | 937.685 | 148.916 | 16 |
| PINE | 1.294.067 | 66.642 | 5 |
| SANTANDER BR | 24.746.870 | 2.353.032 | 10 |
| VOTORANTIM | 385.498 | 245.023 | 64 |
| ALFA FINANC | 543.218 | 50.050 | 9 |
| FINANSINOS | 7.432 | 1.763 | 24 |
| MERC FINANC | 53.361 | 4.260 | 8 |
| BFB LEASING | 12.168.816 | 904.908 | 7 |
| BICLEASING | 35.231 | 9.345 | 27 |
| BRADESCO LSG | 8.132.858 | 261.430 | 3 |
| BV LEASING | 1.335.360 | 50.251 | 4 |
| DIBENS LSG | 7.958.313 | 87.007 | 1 |
| BRAZILIAN FR | 42.296 | 13.083 | 31 |
| AETATIS SEC | 14.289 | 2.689 | 19 |
| ALTERE SEC | 208 | 100 | 48 |
| BETA SECURIT | 1.109 | 392 | 35 |
| BRAZILIAN SC | 44.862 | 4.771 | 11 |
| BRC SECURIT | 356.940 | 65.305 | 18 |
| FIBRA SEC | 2.622 | 868 | 33 |
| GAIA SECURIT | 46 | 4 | 9 |
| RBCAPITALSEC | 14.202 | 2.501 | 18 |
| RBCAPITALRES | 5.443 | 1.931 | 35 |
| UNIVERCIDADE | 1.433.329 | 36.316 | 3 |
| WTORRE CRJ | 10.135 | 210 | 2 |
| WTORRE FIDES | 2.532 | 36 | 1 |
| WTORRE NSBC | 12.025 | 1.305 | 11 |

| | | | |
|---------------------|-------------------|------------------|-----------|
| WTORRE PIC | 22.624 | 589 | 3 |
| WTORRE SEC | 33.380 | 2.066 | 6 |
| WTORRE TC | 23.425 | 2.240 | 10 |
| WTORRE TSSP | 2.891 | 298 | 10 |
| WTORRE VPA | 3.144 | 195 | 6 |
| WTORRE VRJ | 20.173 | 1.906 | 9 |
| XX NOVEMBRO | 19.146 | 1.884 | 10 |
| BNDESPAR | 4.403.189 | 1.195.257 | 27 |
| TARPON INV | 42.766 | 8.078 | 19 |
| BMFBOVESPA | 1.651.002 | 472.523 | 29 |
| CETIP | 242.201 | 79.480 | 33 |
| CIELO | 3.419.422 | 816.226 | 24 |
| REDECARD | 2.610.330 | 913.886 | 35 |
| CAIXA SEGURO | 1.714.064 | 342.771 | 20 |
| PAR AL BAHIA | 1.511 | 7.571 | 501 |
| SEG AL BAHIA | 85.943 | 5.376 | 6 |
| SUL AMERICA | 1.325 | 8.825 | 666 |
| BR MALLS PAR | 16.407 | 61.918 | 377 |
| BR PROPERT | 280 | 1.545 | 552 |
| BRASILAGRO | 30.985 | 5.346 | 17 |
| COR RIBEIRO | 998 | 244 | 24 |
| IGUATEMI | 127.831 | 28.097 | 22 |
| MENEZES CORT | 33.790.000 | 9.809.000 | 29 |
| MULTIPLAN | 502.310 | 132.311 | 26 |
| SAO CARLOS | 137.322 | 10.185 | 7 |
| BAHEMA | | | 24 |

| | | | | |
|--------------|--------------|--------------------|-------------------|-----------|
| | | 47.233 | 11.133 | |
| | BATTISTELLA | 15.670 | 3.149 | 20 |
| | BRADSPAR | 167 | 17.622 | 10552 |
| | HABITASUL | 4 | 38 | 950 |
| | J B DUARTE | 13.536 | 296 | 2 |
| | CAPITALPART | 5.130 | 12.087 | 236 |
| | CEMEPE | 11 | 6 | 55 |
| | CIMS | 695 | 2.486 | 358 |
| | DINAMICA ENE | 1.046 | 164 | 16 |
| | TELINVEST | 4 | 7.861 | 196525 |
| Total | | 244.977.058 | 29.238.285 | 12 |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Gráfico 12 - Financeiro e Outros



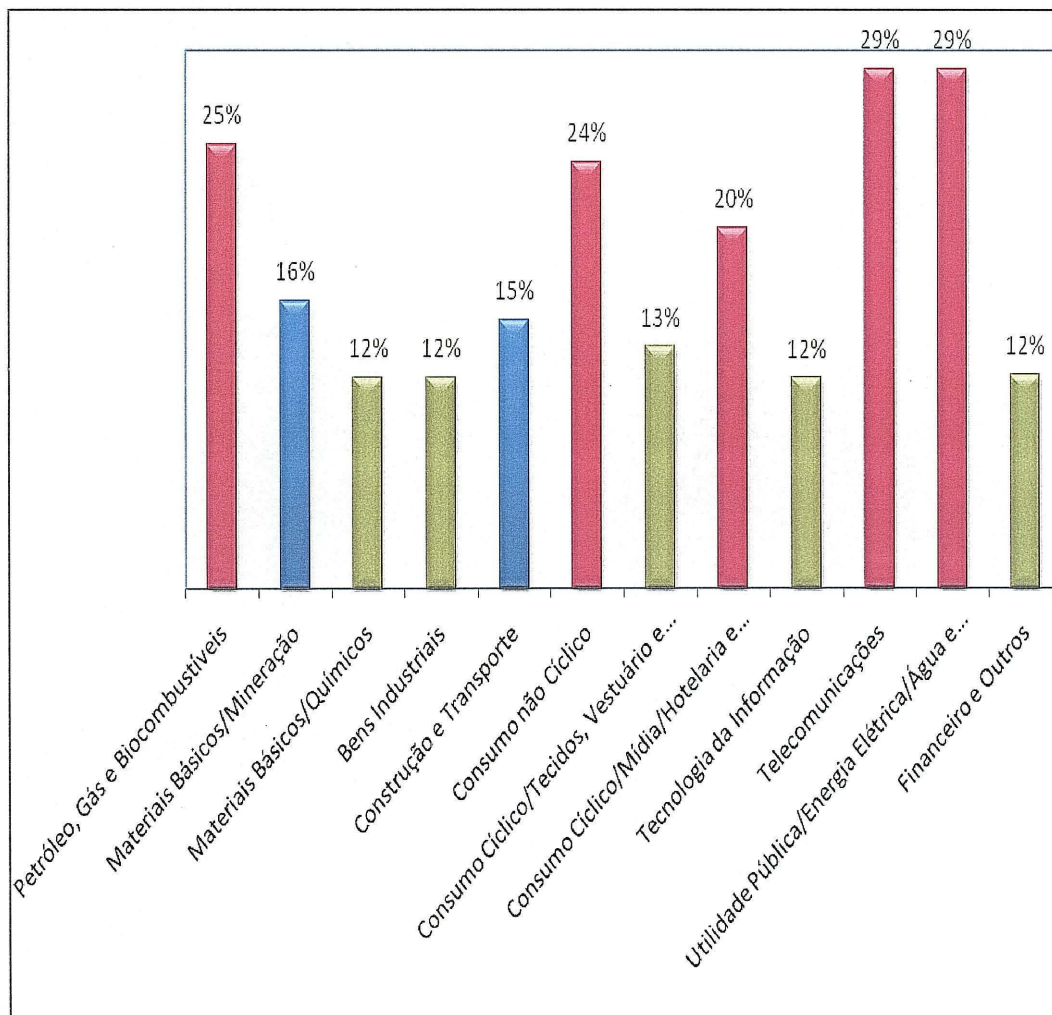
Fonte: Elaborado pelos autores.

Este setor também obteve um percentual similar a outros. A cada R\$ 100,00 de receita obtida, R\$ 12,00 encontravam-se comprometidos com os tributos analisados. Em termos gerais esta seria a média de tributação de todos os setores. No entanto, nos causa estranheza que em um setor como este que não conta com produtos tão essenciais a tributação seja inferior.

4.2.2 Análise do Comparativo dos Setores Econômicos

Com o propósito de concluir as análises acerca da tributação nos setores em estudo, a seguir demonstra-se um gráfico consolidado dos dados coletados.

Gráfico 13 – Comparativo dos Setores Econômicos



Fonte: Elaborado pelos autores.

Na realização da análise consolidada dos dados optou-se por classificá-los em três níveis, quais sejam:

- Percentual de 0% até 15%
- Percentual de 15% até 20%
- Percentual de 20% até 30%

Sendo assim no nível 1, encontram-se 5 setores, quais sejam, Materiais Básicos/Químicos; Bens Industriais; Consumo Cíclico/Tecidos/Vestuários/Calçados/Utilidades domésticas, tecnologia da informação e financeiro e outros.

No nível 2, encontram-se apenas 2 setores; Materiais Básicos/Mineração e o de Construção e Transportes.

No nível 3 encontram-se 5 setores econômicos, sendo os seguintes – Petróleo, Gás e Biocombustíveis; Consumo não Cíclico; Consumo Cíclico Mídia/Hotelaria e Restaurantes/Lazer/Comércio; Telecomunicações e Utilidade Pública/Energia Elétrica/Água e Esgoto/ Gás.

Sendo assim, baseando-se no objetivo principal, que era o de evidenciar qual o setor que obteve a tributação mais elevada no ano de 2009, constata-se que atingiram a maior carga, sendo de 29% o percentual de comprometimento da receita nos setores de Telecomunicações e Utilidade Pública/Energia Elétrica/Água e Esgoto/Gás.

Saliente-se, no entanto, que devido à elevada carga tributária brasileira, existe a necessidade de um rigoroso acompanhamento por parte da gestão tributária.

Se a auditoria tributária for colocada em prática, seus procedimentos utilizados acabam por contribuir para a gestão tributária mais eficiente, no sentido de avaliar os riscos inerentes a interpretação da legislação, sua aplicabilidade, oportunidades e aproveitamento de estratégias.

5. CONCLUSÕES

Ao concluirmos este estudo, obtivemos informações importantes acerca do cenário que se estabeleceu no ano de 2009, para as empresas que negociaram ações na BOVESPA.

Tais empresas estão obrigadas a contratar auditoria independente, conforme previsão legal. Salientamos que além de cumprirem este dever legal de se submeterem a uma auditoria externa, com a função de atestar se suas demonstrações contábeis estão obedecendo às práticas contábeis adotadas no Brasil, a maioria delas, possui a auditoria interna, que enfatiza mais a questão gerencial, atuando diretamente nos controles internos. Aliado a estas técnicas contábeis enfatizamos que órgãos, tais como a Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e a própria BOVESPA, atuam diretamente na fiscalização, a fim de garantir maior transparência e prestação de contas aos usuários destas informações contábeis.

Sendo assim, atingimos o objetivo geral evidenciando o setor econômico que alcançou uma maior tributação no referido ano, bem como os objetivos específicos.

No que diz respeito às ferramentas disponíveis para os gestores da área tributária, voltamos a enfatizar a necessidade de sua constante utilização, a fim de detectar eventuais problemas. Pois afinal, infelizmente, as empresas terão que conviver ainda por muito tempo neste cenário, onde de um lado o fisco tenta cada vez mais aperfeiçoar a auditoria fiscal de tributos, através de várias tecnologias disponíveis, com o propósito de aumentar a arrecadação e do outro lado as empresas, buscam formas alternativas de reduzir cada vez mais o impacto desta elevada carga tributária nos resultados dos seus negócios.

Sabemos que historicamente muito tem se falado em termos de reforma tributária e nas mais variadas tentativas de propor um modelo mais eficiente e justo para os contribuintes. No entanto não obtiveram sucesso nesta empreitada, poucos avanços, fazendo com que permaneça no Brasil este sistema tributário deficiente, com este engessamento burocrático e o custo elevado, quase que beirando ao confisco, fato este que é proibido pela nossa constituição.

Evidenciamos os nossos desejos de que realmente este futuro esteja cada

vez mais próximo, que um dia os tributos os quais todos nos pagamos, sirvam realmente para investir nos serviços estatais, visando o bem da coletividade e que esta carga tributária seja justa para ambos os lados.

6. REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. **Manual de direito tributário**. 8 ed. São Paulo: Método, 2009.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Auditoria de impostos e contribuições**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria: área governamental**. Salvador: Egba, 1998.

BETTONI, Jaime. **Gestão tributária: Parte I**. Curitiba: 2009.

BORBA, Cláudio. **Direito tributário: teoria e 600 questões**. 4 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2000.

BORGES, Humberto Bonavides. **Auditoria de tributos: IPI/ICMS/ISS**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BRASIL. **Coleção Saraiva de Legislação, Constituição da República Federativa do Brasil**. 38. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. Lei 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, Estados e Municípios. Publicada no D. O. U em 27 de Outubro de 1966.

CALDERELLI, Antonio. **Enciclopédia contábil e comercial brasileira**. São Paulo: CETEC, 2007.

CAMPOS, Lucila Maria de Souza. LERÍPIO, Alexandre de Ávila. **Auditoria ambiental: uma ferramenta de gestão**. São Paulo: Atlas, 2009.

CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, planejamento e gestão tributária**. Curitiba: Juruá, 2008.

CARRAZA, Roque Antonio de. **Curso de direito constitucional tributário**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução 700 de 24 de abril de 1991. Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações contábeis. Disponível em <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 19 de junho de 2010.

_____. Resolução 780 de 24 de Março de 1995. Aprova a NBC T 12 – Da Auditoria Interna. Disponível em <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 10 de Junho de 2010.

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

FERREIRA, Ricardo José. **Manual de auditoria: teoria e questões comentadas conforme a MP nº 449/08.** 7. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2009.

FLORENTINO, Américo Matheus. **Auditoria Contábil.** 5. ed.. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1988.

FRANCO, Hilário. MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 1999.

JUND, Sergio. **Auditoria: Conceitos, Normas, técnicas e procedimentos.** Rio de Janeiro: Campus, 2005.

_____. **AFO Administração financeira e orçamentária: Teoria e 750 questões.** 3 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

LIMA, Diana Vaz de. CASTRO, Róbson Gonçalves de. **Fundamentos da auditoria governamental e empresarial.** São Paulo: Atlas, 2003.

MARCONI, Marina de Andrade. LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MAUTZ, R. K. **Princípios de auditoria.** Tradução, Adaptação Técnica e Apêndice Brasileiro de Hilário e Franco. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1980.

PAULO, Vicente. ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito constitucional descomplicado.** 4. ed. São Paulo: Método, 2009.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Pis e cofins.** 2. Ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007.

PEREZ JUNIOR, José Hernandes. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

SANTI, Paulo Adolpho. **Introdução a auditoria.** São Paulo: Atlas, 1988.

IMBASSAHY, João. **Auditoria: teoria e questões comentadas.** Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.

OLIVEIRA, Luís Martins de. et. al. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas.** 9. ed. São Paulo, Atlas, 2010.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. CARLIN, Everson Luiz Breda. **Manual de auditoria**

contábil. 2. ed. Curitiba: Juruá , 2007.

LOPES DE SÁ, Antonio. **Curso de auditoria.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

OLIVEIRA, Luís Martins. DINIZ FILHO, André. **Curso básico de auditoria.** São Paulo: Atlas, 2001.

Endereços eletrônicos consultados:

<http://www.bmfbovespa.com.br/cias-listadas/empresas-listadas/BuscaEmpresaListada.aspx?idioma=pt-br>. Acesso em 12 de Julho de 2010.

http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13854&PHPSESSID=12b53bc7bde0a9ea55423bdb712d18d5. Acesso em 12 de Julho de 2010.

7. ANEXOS

7. 1. ANEXO I – EMPRESAS LISTADAS NA BOVESPA

CLASSIFICAÇÃO SETORIAL DAS EMPRESAS E FUNDOS NEGOCIADOS NA BM&FBOVESPA

| SETOR ECONÔMICO | SUBSETOR | SEGMENTO | LISTAGEM | |
|---------------------------------|---------------------------------|--------------------------------|----------|----------|
| | | | CODIGO | SEGMENTO |
| Petróleo, Gás e Biocombustíveis | Petróleo, Gás e Biocombustíveis | Exploração e/ou Refino | | |
| | | ECODIESEL | ECOD | NM |
| | | NOVAMARL PET | NVML | MB |
| | | NOVAMARLIM | NVMP | MB |
| | | OGX PETROLEO | OGXP | NM |
| | | PET MANGUINH | RPMG | |
| | | PETROBRAS | PETR | |
| | | Y P F | YPFL | |
| | | Máquinas e Equipamentos | | |
| | | OSX BRASIL | OSXB | NM |

| SETOR ECONÔMICO | SUBSETOR | SEGMENTO | LISTAGEM | |
|-------------------|-------------------------|---------------------------------|----------|----------|
| | | | CODIGO | SEGMENTO |
| Materiais Básicos | Mineração | Minerais Metálicos | | |
| | | CENT AMAPA | CTAP | |
| | | CENT MIN-RIO | CTMI | |
| | | LITEL | LTEL | MB |
| | | MMX MINER | MMXM | NM |
| | | VALE | VALE | N1 |
| | Siderurgia e Metalurgia | Siderurgia | | |
| | | ACOS VILL | AVIL | |
| | | FERBASA | FESA | |
| | | GERDAU | GGBR | N1 |
| | | GERDAU MET | GOAU | N1 |
| | | SID NACIONAL | CSNA | |
| | | USIMINAS | USIM | N1 |
| | | VICUNHA SID | VSID | |
| | | Artefatos de Ferro e Aço | | |
| | | ALIPERTI | APTI | |
| | | CONFAB | CNFB | N1 |
| | | FIBAM | FBMC | |
| | | MANGELS INDL | MGEL | N1 |
| | | MET DUQUE | DUQE | |
| | | PANATLANTICA | PATI | |
| | | TEKNO | TKNO | |
| | | Artefatos de Cobre | | |
| | | PARANAPANEMA | PMAM | N1 |

| SETOR ECONÔMICO | SUBSETOR | SEGMENTO | LISTAGEM | |
|---------------------------|-------------------------|-----------------------------------|----------|----------|
| | | | CODIGO | SEGMENTO |
| Materiais Básicos | Químicos | Petroquímicos | | |
| | | BRASKEM | BRKM | N1 |
| | | ELEKEIROZ | ELEK | |
| | | GPC PART | GPCP | |
| | | M G POLIEST | RHDS | |
| | | PRONOR | PNOR | |
| | | QUATTOR PETR | SZPQ | |
| | | UNIPAR | UNIP | N1 |
| | | Fertilizantes e Defensivos | | |
| | | FER HERINGER | FHER | NM |
| | | FOSFERTIL | FFTL | |
| | | NUTRIPLANT | NUTR | MA |
| | | YARA BRASIL | ILMD | |
| | | Químicos Diversos | | |
| | MILLENNIUM | TIBR | | |
| | QGN PARTIC | QGNP | MB | |
| | Madeira e Papel | | | |
| | Madeira | | | |
| | DURATEX | DTEX | NM | |
| | EUCATEX | EUCA | | |
| | Papel e Celulose | | | |
| | CELUL IRANI | RANI | | |
| | FIBRIA | FIBR | NM | |
| | KLabin S/A | KLBN | N1 | |
| | MELHOR SP | MSPA | | |
| | SANTHER | STTZ | | |
| | SUZANO HOLD | NEMO | | |
| | SUZANO PAPEL | SUZB | N1 | |
| | Embalagens | | | |
| | Embalagens | | | |
| | DIXIE TOGA | DXTG | | |
| | METAL IGUACU | MTIG | | |
| PETROPAR | PTPA | | | |
| RIMET | REEM | | | |
| Materiais Diversos | | | | |
| Materiais Diversos | | | | |
| MAGNESITA SA | MAGG | NM | | |
| PROVIDENCIA | PRVI | NM | | |
| SANSUY | SNSY | | | |
| TRORION | TROR | | | |

| SETOR ECONÔMICO | SUBSETOR | SEGMENTO | LISTAGEM | | |
|------------------|------------------------|---------------------------------------|--------------------------------|----------|----|
| | | | CODIGO | SEGMENTO | |
| Bens Industriais | Material de Transporte | Material Aeronáutico | | | |
| | | EMBRAER | EMBR | NM | |
| | | Material Ferroviário | | | |
| | | COBRASMA | CBMA | | |
| | | Material Rodoviário | | | |
| | | D H B | DHBI | | |
| | | FRAS-LE | FRAS | N1 | |
| | | IOCHP-MAXION | MYPK | NM | |
| | | MARCOPOLO | POMO | N2 | |
| | | METAL LEVE | LEVE | | |
| | | PLASCAR PART | PLAS | | |
| | | RANDON PART | RAPT | N1 | |
| | | RECRUSUL | RCSL | | |
| | | RIOSULENSE | RSUL | | |
| | | TUPY | TUPY | | |
| | | WETZEL S/A | MWET | | |
| | | WIEST | WISA | | |
| | | Equipamentos Elétricos | Equipamentos Elétricos | | |
| | | | METALFRIO | FRIO | NM |
| | | Máquinas e Equipamentos | Motores, Compressores e Outros | | |
| | | | LUPATECH | LUPA | NM |
| | | | SCHULZ | SHUL | |
| | | WEG | WEGE | NM | |
| | | Máqs. e Equip. Industriais | | | |
| | | BARDELLA | BDLL | | |
| | | INDS ROMI | ROMI | NM | |
| | | INEPAR | INEP | | |
| | | KEPLER WEBER | KEPL | | |
| | | NORDON MET | NORD | | |
| | | Máqs. e Equip. Construção e Agrícolas | | | |
| | | ACO ALTONA | EALT | | |
| | | METISA | MTSA | | |
| | | Máqs. e Equip. Hospitalares | | | |
| | | BAUMER | BALM | | |
| | | CELM | CELM | | |
| | | Armas e Munições | | | |
| | | FORJA TAURUS | FJTA | | |
| | Serviços | Serviços Diversos | | | |
| | | ABNOTE | ABNB | NM | |
| | | CONTAX | CTAX | | |
| | | CRSEC | CRSC | MB | |
| | | CSU CARDSYST | CARD | NM | |
| | | DTCOM-DIRECT | DTCY | | |
| | Comércio | Material de Transporte | | | |
| | | MINASMAQUINA | MMAQ | | |
| | | WLM IND COM | SGAS | | |
| | | Máquinas e Equipamentos | | | |
| | | LARK MAQS | LARK | | |

| SETOR ECONÔMICO | SUBSETOR | SEGMENTO | LISTAGEM | |
|-------------------------------|-------------------------------|----------------------------------|----------|----------|
| | | | CODIGO | SEGMENTO |
| Construção e Transporte | Construção e Engenharia | Materiais de Construção | | |
| | | CAMARGO CIM | CCCI | |
| | | CHIARELLI | CCHI | |
| | | CP CIMENTO | CPCM | |
| | | ETERNIT | ETER | NM |
| | | HAGA S/A | HAGA | |
| | | PORTOBELLO | PTBL | NM |
| | | Construção Civil | | |
| | | AGRE EMP IMOB | AGEI | NM |
| | | BROOKFIELD | BISA | NM |
| | | CC DES IMOB | CCIM | NM |
| | | CIMOB PART | GAFP | |
| | | CONST A LIND | CALI | |
| | | CR2 | CRDE | NM |
| | | CYRELA REALT | CYRE | NM |
| | | DIRECIONAL | DIRR | NM |
| | | EVEN | EVEN | NM |
| | | EZTEC | EZTC | NM |
| | | GAFISA | GFSA | NM |
| | | HELBOR | HBOR | NM |
| | | INPAR S/A | INPR | NM |
| | | JHSF PART | JHSF | NM |
| | | JOAO FORTES | JFEN | |
| | | MRV | MRVE | NM |
| | | PDG REALT | PDGR | NM |
| | | RODOBENSIMOB | RDNI | NM |
| | | ROSSI RESID | RSID | NM |
| | | SERGEN | SGEN | |
| | | TECNISA | TCSA | NM |
| | | TENDA | TEND | NM |
| | | TRISUL | TRIS | NM |
| | | Construção Pesada | | |
| | | AZEVDO | AZEV | |
| | | CONST BETER | COBE | MB |
| | | LIX DA CUNHA | LIXC | |
| | | MENDES JR | MEND | |
| | | SULTEPA | SULT | |
| | | Engenharia Consultiva | | |
| | | SONDOTECNICA | SOND | |
| | | TECNOSOLO | TCNO | |
| | | Serviços Diversos | | |
| | | MILLS | MILS | NM |
| | | Intermediação Imobiliária | | |
| | | BR BROKERS | BBRK | NM |
| | | LOPES BRASIL | LPSB | NM |
| | | Transporte | | |
| | | Transporte Aéreo | | |
| | | GOL | GOLL | N2 |
| | | SAVARG | VAGV | |
| | TAM S/A | TAMM | N2 | |
| | VARIG TRANSP | VPTA | | |
| | Transporte Ferroviário | | | |
| | ALL AMER LAT | ALLL | N2 | |
| ALL NORTE | FRRN | MB | | |
| ALL PAULISTA | GASC | MB | | |
| FER C ATLANT | VSPT | | | |
| GRUCAI | GRUC | | | |
| MRS LOGIST | MRSA | MB | | |
| Transporte Hidroviário | | | | |
| LOG-IN | LOGN | NM | | |
| TREVISA | LUXM | | | |
| Transporte Rodoviário | | | | |
| JULIO SIMOES | JSLG | NM | | |
| TEGMA | TGMA | NM | | |
| Exploração de Rodovias | | | | |
| AUTOBAN | ANHB | | | |
| BGPBAR | BGPR | | | |
| CCR RODOVIAS | CCRO | NM | | |
| CONC RIO TER | CRTE | MB | | |
| CONCEPA | CNCP | | | |
| ECON | ERDV | | | |
| ECONORTE | ECNT | | | |
| ECORODOVIAS | ECOR | NM | | |
| ECOVIAS | ECOV | | | |
| INVEPAR | IVPR | MB | | |
| NOVADUTRA | NDUT | | | |
| OHL BRASIL | OHLB | NM | | |
| TRIUNFO PA | TPIS | NM | | |
| VIAOESTE | VOES | | | |

| SETOR ECONÔMICO | SUBSETOR | SEGMENTO | LISTAGEM | |
|-------------------------|------------|---------------------------------|----------|----------|
| | | | CODIGO | SEGMENTO |
| Construção e Transporte | Transporte | Serviços de Apoio e Armazenagem | | |
| | | BAN ARMAZENS | CBAG | |
| | | CENT AÇU | CTLG | |
| | | DOC IMBITUBA | IMBI | |
| | | LLX LOG | LLXL | NM |
| | | SANTOS BRAS | STBR | |
| | | SANTOS BRP | STBP | N2 |
| | | VARIG SERV | VPSC | |
| | | WILSON SONS | WSON | |

| SETOR ECONÔMICO | SUBSETOR | SEGMENTO | LISTAGEM | |
|---------------------|------------------------------------|---|----------|----------|
| | | | CODIGO | SEGMENTO |
| Consumo Não Cíclico | Agropecuária | Agricultura | | |
| | | RASIP AGRO | RSIP | |
| | | RENAR | RNAR | NM |
| | | SLC AGRICOLA | SLCE | NM |
| | Alimentos Processados | Açúcar e Alcool | | |
| | | COSAN | CSAN | NM |
| | | COSAN LTD | CZLT | |
| | | GUARANI | ACGU | NM |
| | | SAO MARTINHO | SMTO | NM |
| | | USIN C PINTO | UCOP | |
| | | Café | | |
| | | CACIQUE | CIQU | |
| | | CAF BRASILIA | CAFE | |
| | | IGUACU CAFE | IGUA | |
| | | Grãos e Derivados | | |
| | | CLARION | CLAN | |
| | | Carnes e Derivados | | |
| | | BRF FOODS | PRGA | NM |
| | | EXCELSIOR | BAUH | |
| | | JBS | JBSS | NM |
| | | MARFRIG | MRFG | NM |
| | | MINERVA | BEEF | NM |
| | | MINUPAR | MNPR | |
| | | Laticínios | | |
| | | LAEP | MILK | |
| | | Alimentos Diversos | | |
| | | J.MACEDO | JMCD | |
| | | JOSAPAR | JOPA | |
| | | M.DIASBRANCO | MDIA | NM |
| | | MARAMBAIA | CTPC | |
| | | ODERICH | ODER | |
| | Bebidas | Cervejas e Refrigerantes | | |
| | | AMBEV | AMBV | |
| | Fumo | Cigarros e Fumo | | |
| | | SOUZA CRUZ | CRUZ | |
| | Prods. de Uso Pessoal e de Limpeza | Produtos de Uso Pessoal | | |
| | | NATURA | NATU | NM |
| | | Produtos de Limpeza | | |
| | | BOMBRIL | BOBR | |
| | Saúde | Medicamentos e Outros Produtos | | |
| | | BIOMM | BIOM | |
| | | CREMER | CREM | NM |
| | | Serviços Médico - Hospitalares, Análises e Diagnósticos | | |
| | | AMIL | AMIL | NM |
| | | DASA | DASA | NM |
| | | FLEURY | FLRY | NM |
| | | MEDIAL SAUDE | MEDI | NM |
| | | ODONTOPREV | ODPV | NM |
| | | TEMPO PART | TEMP | NM |
| | Diversos | Produtos Diversos | | |
| | | HYPERMARCAS | HYPE | NM |
| | Comércio e Distribuição | Alimentos | | |
| | | AGRENCO | AGEN | |
| | | P.ACUCAR-CBD | PCAR | N1 |
| | | Medicamentos | | |
| | | DIMED | PNVL | |
| | | DROGASIL | DROG | NM |
| | | PROFARMA | PFRM | NM |

| SETOR ECONÔMICO | SUBSETOR | SEGMENTO | LISTAGEM | | |
|-----------------|-------------------------------|-----------------------|------------------------------|----------|----|
| | | | CODIGO | SEGMENTO | |
| Consumo Cíclico | Tecidos, Vestuário e Calçados | Fios e Tecidos | | | |
| | | BUETTNER | BUET | | |
| | | CEDRO | CEDO | N1 | |
| | | COTEMINAS | CTNM | | |
| | | DOHLER | DOHL | | |
| | | ENCORPAR | ECPR | | |
| | | F GUIMARAES | FGUI | | |
| | | FAB C RENAUX | FTRX | | |
| | | IND CATAGUAS | CATA | | |
| | | KARSTEN | CTKA | | |
| | | NOVA AMERICA | NOVA | MB | |
| | | PETTENATI | PTNT | | |
| | | SANTANENSE | CTSA | | |
| | | SCHLOSSER | SCLO | | |
| | | SPRINGS | SGPS | NM | |
| | | TEC BLUMENAU | TENE | | |
| | | TECEL S JOSE | SJOS | | |
| | | TEKA | TEKA | | |
| | | TEX RENAUX | TXRX | | |
| | | VICUNHA TEXT | VINE | | |
| | | WEMBLEY | WMBY | | |
| | | | Couro | | |
| | | | ARTHUR LANGE | ARLA | |
| | | | Vestuário | | |
| | | | BOTUCATU TEX | STRP | |
| | | | CIA HERING | HGTX | NM |
| | | | MARISOL | MRSL | |
| | | | Calçados | | |
| | | | ALPARGATAS | ALPA | N1 |
| | | | CAMBUCCI | CAMB | |
| | | | GRENDENE | GRND | NM |
| | | | VULCABRAS | VULC | |
| | | | Acessórios | | |
| | | | MUNDIAL | MNDL | |
| | | | Utilidades Domésticas | | |
| | | | Eletrodomésticos | | |
| | | | BRASMOTOR | BMTO | |
| | | | IGB S/A | IGBR | |
| | | | SPRINGER | SPRI | |
| | | | WHIRLPOOL | WHRL | |
| | | | Utensílios Domésticos | | |
| | | | GAZOLA | GAZO | |
| | | | HERCULES | HETA | |
| | NADIR FIGUEI | NAFG | | | |

| SETOR ECONÔMICO | SUBSETOR | SEGMENTO | LISTAGEM | | |
|-----------------|--------------------------|-----------------------------|-------------------------------|----------|----|
| | | | CODIGO | SEGMENTO | |
| Consumo Cíclico | Mídia | NET | NETC | N2 | |
| | | Jornais, Livros e Revistas | | | |
| | | DOCAS | DOCA | | |
| | | SARAIVA LIVR | SLED | N2 | |
| | | Publicidade e Propaganda | | | |
| | | BETAPART | BETP | MB | |
| | | Hotelaria e Restaurantes | Hotelaria | | |
| | | | BHG | BHGR | NM |
| | | | HOTEIS OTHON | HOOT | |
| | | | SAUIPE | PSEG | |
| | Lazer | Bicicletas | | | |
| | | BIC MONARK | BMKS | | |
| | | PRO METALURG | PMET | | |
| | | Brinquedos e Jogos | | | |
| | | ESTRELA | ESTR | | |
| | | TECTOY | TOYB | | |
| | | Parques de Diversão | | | |
| | | PQ HOPI HARI | PQTM | | |
| | | Produção de Eventos e Shows | | | |
| | | MAORI | MAOR | MB | |
| | | SPTURIS | AHEB | | |
| | | Atividades Esportivas | | | |
| | | LIGAFUTEBOL | BITY | MB | |
| | | Diversos | Serviços Educacionais | | |
| | ANHANGUERA | | AEDU | N2 | |
| | ESTACIO PART | | ESTC | NM | |
| | KROTON | | KROT | N2 | |
| | SEB | | SEBB | N2 | |
| | Aluguel de Carros | | | | |
| | LOCALIZA | | RENT | NM | |
| | UNIDAS | | UNID | | |
| | Programas de Fidelização | | | | |
| | MULTIPLUS | | MPLU | NM | |
| | Comércio | | Tecidos, Vestuário e Calçados | | |
| | | | GRAZZIOTIN | CGRA | |
| | | | GUARARAPES | GUAR | |
| | | LE LIS BLANC | LLIS | NM | |
| | | LOJAS HERING | LHER | | |
| | | LOJAS RENNER | LREN | NM | |
| | | MARISA | MARI | NM | |
| | | Eletrodomésticos | | | |
| | | GLOBEX | GLOB | | |
| | | Livrarias e Papelarias | | | |
| | | LIVR GLOBO | LGLO | | |
| | | Produtos Diversos | | | |
| | | B2W VAREJO | BTOW | NM | |
| | DUFYR AG | DAGB | | | |
| | LOJAS AMERIC | LAME | | | |

| SETOR ECONÔMICO | SUBSETOR | SEGMENTO | LISTAGEM | | |
|--------------------------|-----------------------------|-----------------------------|--------------|----------|----|
| | | | CODIGO | SEGMENTO | |
| Tecnologia da Informação | Computadores e Equipamentos | Computadores e Equipamentos | | | |
| | | BEMATECH | BEMA | NM | |
| | | ITAUTEC | ITEC | | |
| | | | POSITIVO INF | POSI | NM |
| | Programas e Serviços | Programas e Serviços | | | |
| | | GAMA PART | OPGM | MB | |
| | | IDEIASNET | IDNT | NM | |
| | | TIVIT | TVIT | NM | |
| | | TOTVS | TOTS | NM | |
| | | UOL | UOLL | N2 | |

| SETOR ECONÔMICO | SUBSETOR | SEGMENTO | LISTAGEM | |
|------------------|----------------|-----------------|-----------------|----------|
| | | | CODIGO | SEGMENTO |
| Telecomunicações | Telefonia Fixa | Telefonia Fixa | | |
| | | BRASIL TELECOM | BRTO | N1 |
| | | CTBC TELECOM | CTBC | |
| | | EMBRATEL PAR | EBTP | |
| | | JEREISSATI | MLFT | |
| | | LA FONTE TEL | LFTE | |
| | | LF TEL | PITI | |
| | | TELEFONICA | TEFC | |
| | | TELEMAR | TNLP | |
| | | TELEMAR N L | TMAR | |
| | | TELEMAR PART | TLMP | |
| | | TELESP | TLPP | |
| | | ZAIN PART | OPZI | MB |
| | | Telefonia Móvel | Telefonia Móvel | |
| | AMERICEL | | AMCE | |
| | FUTURETEL | | FTRT | MB |
| | INEPAR TEL | | INET | |
| | NEWTEL PART | | NEWT | MB |
| | TELE NORT CL | | TNCP | |
| | TIM PART S/A | | TCSL | |
| | VIVO | | VIVO | |

| SETOR ECONÔMICO | SUBSETOR | SEGMENTO | LISTAGEM | |
|-------------------|-------------------|-------------------|----------|----------|
| | | | CODIGO | SEGMENTO |
| Utilidade Pública | Energia Elétrica | Energia Elétrica | | |
| | | 521 PARTICIP | QVUM | MB |
| | | 524 PARTICIP | QVQP | MB |
| | | AES ELPA | AELP | |
| | | AES SUL | AESL | |
| | | AES TIETE | GETI | |
| | | AFLUENTE | AFLU | |
| | | AGCONCESSOES | ANDG | MB |
| | | AMPLA ENERG | CBEE | |
| | | AMPLA INVEST | AMPI | |
| | | BAESA | BESA | |
| | | BONAIRE PART | BNPA | MB |
| | | BRASILIANA | ENGP | |
| | | CEB | CEBR | |
| | | CEEE-D | CEED | MB |
| | | CEEE-GT | EEEL | MB |
| | | CELESC | CLSC | N2 |
| | | CELGPAR | GPAR | |
| | | CELPA | CELP | |
| | | CELPE | CEPE | |
| | | CEMAR | ENMA | MB |
| | | CEMAT | CMGR | |
| | | CEMIG | CMIG | N1 |
| | | CEMIG DIST | CMGD | |
| | | CEMIG GT | CMGT | |
| | | CESP | CESP | N1 |
| | | COELBA | CEEB | |
| | | COELCE | COCE | |
| | | COPEL | CPLC | N1 |
| | | COSERN | CSRN | |
| | | CPFL ENERGIA | CPFE | NM |
| | | CPFL GERACAO | CPFG | |
| | | CPFL PIRATIN | CPFP | |
| | | EBE | EBEN | |
| | | ELEKTRO | EKTR | |
| | | ELETROBRAS | ELET | N1 |
| | | ELETROPAR | LIPR | |
| | | ELETROPAULO | ELPL | N2 |
| | | EMAE | EMAE | |
| | | ENERGIAS BR | ENBR | NM |
| | | ENERGIPE | ENSE | |
| | | ENERGISA | ENGI | |
| | | ENERSUL | ENER | |
| | | EQUATORIAL | EQTL | NM |
| | | ESCELSA | ESCE | |
| | | FORPART | FPRT | MB |
| | | GER PARANAP | GEPA | |
| | | GTD PART | GTDP | MB |
| | | IENERGIA | IENG | |
| | | INVESTCO | INVT | |
| | | ITAPEBI | ITPB | |
| | | LIGHT | LIGH | |
| | | LIGHT S/A | LIGT | NM |
| | | MPX ENERGIA | MPXE | NM |
| | | NEOENERGIA | GNAN | MB |
| | | PAUL F LUZ | PALF | |
| | | PROMAN | PRMN | MB |
| | | REDE ENERGIA | REDE | |
| | | RIO GDE ENER | RGEG | |
| | | TERMOPE | TMPE | |
| | | TERNA PART | TRNA | N2 |
| | | TRACTEBEL | TBLE | NM |
| | | TRAN PAULIST | TRPL | N1 |
| | | UPTICK | UPKP | MB |
| | | VBC ENERGIA | NCNE | |
| | Água e Saneamento | Água e Saneamento | | |
| | | CASAN | CASN | |
| | | COPASA | CSMG | NM |
| | | DALETH PART | OPDL | MB |
| | | SABESP | SBSP | NM |
| | | SANEPAR | SAPR | |
| | | SANESALTO | SNST | |
| | Gás | Gás | | |
| | | CEG | CEGR | |
| | | COMGAS | CGAS | |

| SETOR ECONÔMICO | SUBSETOR | SEGMENTO | LISTAGEM | | |
|---------------------|---|---------------|--|----------|----|
| | | | CODIGO | SEGMENTO | |
| Financeiro e Outros | Intermediários Financeiros | Bancos | | | |
| | | ABC BRASIL | ABCB | N2 | |
| | | ALFA CONSORC | BRGE | | |
| | | ALFA HOLDING | RPAD | | |
| | | ALFA INVEST | BRIV | | |
| | | AMAZONIA | BAZA | | |
| | | BANESE | BGIP | | |
| | | BANESTES | BEES | | |
| | | BANPARA | BPAR | | |
| | | BANRISUL | BRSR | N1 | |
| | | BICBANCO | BICB | N1 | |
| | | BRABESCO | BBDC | N1 | |
| | | BRASIL | BBAS | NM | |
| | | BRB BANCO | BSLI | | |
| | | CRUZEIRO SUL | CZRS | N1 | |
| | | DAYCOVAL | DAYC | N1 | |
| | | IFC | IFCO | | |
| | | INDUSVAL | IDVL | N1 | |
| | | ITAUSA | ITSA | N1 | |
| | | ITAUNIBANCO | ITAU | N1 | |
| | | MERC BRASIL | BMEB | | |
| | | MERC INVEST | BMIN | | |
| | | NORD BRASIL | BNBR | | |
| | | NOSSA CAIXA | BNCA | NM | |
| | | PANAMERICANO | BPNM | N1 | |
| | | PARANA | PRBC | N1 | |
| | | PATAGONIA | BPAT | | |
| | | PINE | PINE | N1 | |
| | | SANTANDER BR | SANB | | |
| | | SOFISA | SFSA | N2 | |
| | | VOTORANTIM | VTRF | | |
| | | | Soc. Crédito e Financiamento | | |
| | | | ALFA FINANC | CRIV | |
| | | | FINANSINOS | FNCN | |
| | | | MERC FINANC | MERC | |
| | | | Soc. Arrendamento Mercantil | | |
| | | | BFB LEASING | BFBL | |
| | | | BICLEASING | LBIC | |
| | | | BRABESCO LSG | BDLS | |
| | | | BV LEASING | BVLS | |
| | | | DIBENS LSG | DBEN | |
| | | | Outros Intermediários Financeiros | | |
| | | | BRAZILIAN FR | BFRE | |
| | | | Securizadoras de Recebíveis | | |
| | | | AETATIS SEC | AETA | |
| | | | ALTERE SEC | ALTR | |
| | | | BETA SECURIT | BTSC | |
| | | | BRAZILIAN SC | BSCS | |
| | | | BRC SECURIT | BRCS | |
| | | | FIBRA SEC | FBSC | |
| | | | GAIA SECURIT | GAIA | MB |
| | | | IMIGRANTES | IMIG | |
| | | | PATRIA SEC | NOOS | |
| | | | RBCAPITALSEC | RBCS | MB |
| | | | RBCAPITALRES | RBRA | MB |
| | | | SUBESTACAO | ELMT | |
| | | | ULBRA RECEB | ULBR | |
| | UNI CIDADE | UNCI | | | |
| | UNIVERCIDADE | UNIT | | | |
| | WTORRE CRJ | WTCJ | | | |
| | WTORRE FIDES | FDCS | | | |
| | WTORRE NSBC | WTNS | | | |
| | WTORRE PIC | WTPI | | | |
| | WTORRE SEC | WTSC | | | |
| | WTORRE TC | WTTC | | | |
| | WTORRE TSSP | WTTS | | | |
| | WTORRE VPA | WTVP | | | |
| | WTORRE VRJ | WTVR | | | |
| | XX NOVEMBRO | VDNS | MB | | |
| | Serviços Financeiros Diversos | | | | |
| | Gestão de Recursos e Investimentos | | | | |
| | BNDSPAR | BNDP | MB | | |
| | BRZ INVEST | BRZI | MB | | |
| | GP INVEST | GPIV | | | |
| | TARPON INV | TRPN | NM | | |
| | TIG LTD | TARP | | | |
| | Serviços Financeiros Diversos | | | | |
| | BMFBOVESPA | BVMF | NM | | |
| | CETIP | CTIP | NM | | |
| | CIELO | CIEL | NM | | |
| | REDECARD | RDCD | NM | | |

| SETOR ECONÔMICO | SUBSETOR | SEGMENTO | LISTAGEM | | |
|---------------------|-----------------------|--------------------------------|--------------------------------|----------|--|
| | | | CODIGO | SEGMENTO | |
| Financeiro e Outros | Previdência e Seguros | Seguradoras | | | |
| | | CAIXA SEGURO | ZTJK | MB | |
| | | ITAUSEG | ITSP | | |
| | | PAR AL BAHIA | PEAB | | |
| | | PORTO SEGURO | PSSA | NM | |
| | | SEG AL BAHIA | CSAB | | |
| | | SUL AMERICA | SULA | N2 | |
| | | Exploração de Imóveis | Exploração de Imóveis | | |
| | | ALIANSCE | ALSC | NM | |
| | | BR MALLS PAR | BRML | NM | |
| | | BR PROPERT | BRPR | | |
| | | BRASILAGRO | AGRO | NM | |
| | | COR RIBEIRO | CORR | | |
| | | CYRE COM-CCP | CCPR | NM | |
| | | GENERALSHOPP | GSHP | NM | |
| | | IGUATEMI | IGTA | NM | |
| | | MENEZES CORT | MNZC | MB | |
| | | MULTIPLAN | MULT | N2 | |
| | | SAO CARLOS | SCAR | NM | |
| | | Holdings Diversificadas | Holdings Diversificadas | | |
| | | AGPART | CANT | MB | |
| | | BAHEMA | BAHI | | |
| | | BATTISTELLA | BTTL | | |
| | | BRADESPAR | BRAP | N1 | |
| | | HABITASUL | HBTS | | |
| | | J B DUARTE | JBDU | | |
| | | MONT ARANHA | MOAR | | |
| | | ULTRAPAR | UGPA | N1 | |
| | | Outros | Outros | | |
| | | ALEF S/A | ALEF | MB | |
| | | ALIUM PART | ALIU | MB | |
| | | ARAUCARIA | VDNP | MB | |
| | | BELAPART | PBEL | MB | |
| | | CABINDA PART | CABI | MB | |
| | | CACONDE PART | CACO | MB | |
| | | CAIANDA PART | CAIA | MB | |
| | | CALAIS PART | CALA | MB | |
| | | CAPITALPART | CPTP | MB | |
| | | CEMEPE | MAPT | | |
| | | CIMS | CMSA | | |
| | | COARI PART | COAR | | |
| | | DINAMICA ENE | DNEN | MB | |
| | | ELETRON | ETRO | MB | |
| | | INVEST BEMGE | FIGE | | |
| | | ITAITINGA | SQRM | | |
| | | LONGDIS | SPRT | MB | |
| | | MOENA PART | MOEP | MB | |
| | | MONTICIANO | MONP | MB | |
| | | OPPORT ENERG | OPHE | MB | |
| | | PARCOM PART | PCPA | MB | |
| | | POLPAR | PPAR | | |
| | | PRIVATINVEST | PRVT | MB | |
| | | PROMPT PART | PRPT | MB | |
| | | RET PART | OPRE | MB | |
| | | ALLIS PART | SAGP | MB | |
| | | SAM INDUSTR | FCAP | | |
| | | SELECTPART | SLCT | MB | |
| | | SETIBA PART | SETI | MB | |
| | | STEEL BRASIL | STLB | | |
| | | SUDESTE S/A | OPSE | MB | |
| | | SUL 116 PART | OPTS | MB | |
| | | TELEBRAS | TELB | | |
| | | TELINVEST | TLVT | MB | |
| | | VALETRON | VLTR | MB | |

| SETOR ECONÔMICO | SUBSETOR | SEGMENTO | LISTAGEM | |
|---------------------|----------|------------------------|----------|----------|
| | | | CÓDIGO | SEGMENTO |
| Financeiro e Outros | Fundos | Fundos Imobiliários | | |
| | | FII A BRANCA | FPAB | |
| | | FII ABC IMOB | ABCP | |
| | | FII ALMIRANT | FAMB | MB |
| | | FII ANCAR IC | ANCR | MB |
| | | FII ANH EDUC | FAED | MB |
| | | FII BB PROGR | BBFI | MB |
| | | FII BC FFII | BCFF | MB |
| | | FII CRIANCA | HCRI | MB |
| | | FII CSHGSHOP | HGBS | |
| | | FII CSHG BC | CSBC | |
| | | FII CX CEDAE | CXCE | MB |
| | | FII D PEDRO | PQDP | |
| | | FII EUROPAR | EURO | |
| | | FII EXCELLEN | FEXC | MB |
| | | FII FLORIPA | FLRP | MB |
| | | FII HG REAL | HGRE | |
| | | FII HIGIENOP | SHPH | |
| | | FII HOTEL MX | HTMX | MB |
| | | FII LOURDES | NSLU | MB |
| | | FII MAX RET | MAXR | MB |
| | | FII MEMORIAL | FMOF | |
| | | FII OPPORTUN | FTCE | MB |
| | | FII OURINVES | EDFO | MB |
| | | FII P VARGAS | PRSV | |
| | | FII PANAMBY | PABY | |
| | | FII RB CAP I | FIIP | MB |
| | | FII RIOB RC | FFCI | |
| | | FII S F LIMA | FLMA | |
| | | FII SAO FER | SFND | |
| | | FII SCP | SCPF | |
| | | FII TORRE AL | ALMI | MB |
| | | FII TORRE NO | TRNT | MB |
| | | FII V PARQUE | FVPQ | |
| | | FII W PLAZA | WPLZ | MB |
| | | Fundos de Ações | | |
| | | FIA FATOR SG | SING | |
| | | FIA OPP ALFA | OPAF | MB |
| | | FIA PATRIM | PTBR | MB |
| | | FIP BANIF | BPRR | MB |
| | | FIP BRASCAN | BRCP | |
| | | FIP EDUCACAO | FEBR | |
| | | FIP INSTITUT | OPEQ | MB |
| | | FIP R BRAVO | RBFI | MB |
| | | ISHARES BOVA | BOVA | |
| | | ISHARES BRAX | BRAX | |
| | | ISHARES CSMO | CSMO | |
| | | ISHARES MILA | MILA | |
| | | ISHARES MOBI | MOBI | |
| | | ISHARES SMAL | SMAL | |
| | | PIBB | PIBB | |

| SETOR ECONÔMICO | SUBSETOR | SEGMENTO | LISTAGEM | |
|---------------------|----------|--------------------------------|----------|----------|
| | | | CODIGO | SEGMENTO |
| Financeiro e Outros | Fundos | Fundos de Direitos Creditórios | | |
| | | FDC AETAT II | FATT | |
| | | FDC ASIA LP | ASLP | MB |
| | | FDC ASM IMOB | ASMI | MB |
| | | FDC AYMORE | AYMR | |
| | | FDC BANCOOB | BCOB | MB |
| | | FDC BANCOOP | BCOP | MB |
| | | FDC BCSUL II | VERX | |
| | | FDC BGN LIFE | BGLF | |
| | | FDC BGNMAX | BGNM | MB |
| | | FDC BMC PREM | BMCV | |
| | | FDC BMG C V | BMGC | MB |
| | | FDC BMG C VI | BMGF | MB |
| | | FDC BMG VEI | BMGV | MB |
| | | FDC BV II | BVFD | MB |
| | | FDC CEMIG CR | FCMG | MB |
| | | FDC CESP II | CSPD | MB |
| | | FDC CESP III | CSPT | MB |
| | | FDC CONCORDI | CONC | |
| | | FDC CPTM | CPTF | MB |
| | | FDC DANIELE | DANI | MB |
| | | FDC DAYC VEI | DCVV | MB |
| | | FDC DEDINI | DDNI | MB |
| | | FDC DELTA LP | DLTL | MB |
| | | FDC EMPR LP | EMLP | MB |
| | | FDC ENERGISA | FENE | MB |
| | | FDC EXODUS I | EXOD | MB |
| | | FDC FAMCRED | FAMC | MB |
| | | FDC FATOR | ATPN | MB |
| | | FDC FURNASII | FRND | |
| | | FDC GAFISA | GFFD | MB |
| | | FDC GRUPO BR | GPBR | MB |
| | | FDC HOPE LP | FIMH | MB |
| | | FDC IBITRUST | FIBI | |
| | | FDC JCP-SUL | JCPS | MB |
| | | FDC JP I | JPMI | MB |
| | | FDC LAVORO | LVRO | MB |
| | | FDC LECCA | LECA | MB |
| | | FDC MARC FIN | FMCP | MB |
| | | FDC MAXIMA | MXMC | MB |
| | | FDC MILLIGAN | MLIG | MB |
| | | FDC MPD KC | MPDK | |
| | | FDC MULTI | MRDC | MB |
| | | FDC MULTI II | MRDD | MB |
| | | FDC NP 48701 | PRCF | MB |
| | | FDC NP DB I | NPPF | MB |
| | | FDC ODYSSEY | ODYS | MB |
| | | FDC OMNI IV | OMVQ | MB |
| | | FDC OMNI VEI | OMNV | |
| | | FDC OP IMOB | OPIM | MB |
| | | FDC OURINVES | ORVT | MB |

| SETOR ECONÔMICO | SUBSETOR | SEGMENTO | LISTAGEM | |
|---------------------|----------|--------------------------------|----------|----------|
| | | | CODIGO | SEGMENTO |
| Financeiro e Outros | Fundos | Fundos de Direitos Creditórios | | |
| | | FDC PARAN II | PRBD | MB |
| | | FDC PAULISTA | PLTV | MB |
| | | FDC POLARIS | CPOL | |
| | | FDC POLO | PLPF | MB |
| | | FDC PREMIUM | BGNP | |
| | | FDC PROSP LP | PRPC | MB |
| | | FDC RB HIGH | RBFH | |
| | | FDC REDFACTOR | RDFC | MB |
| | | FDC RURAL | RURC | MB |
| | | FDC RURAL EC | RRLE | MB |
| | | FDC RURAL FI | RURF | MB |
| | | FDC SABEMI | SBMI | |
| | | FDC SABESP I | FSBP | |
| | | FDC SILVERAD | SILV | MB |
| | | FDC TEUTO | TEUT | MB |
| | | FDC TRADEMAX | TRDM | MB |
| | | FDC UNION | UNNA | MB |
| | | FDC UNION AG | UNAG | MB |
| | | FDC UNIVERSI | IDLQ | |
| | | FDC VALECRED | VLCR | MB |
| | | FDC V1 AGRO | FAGR | MB |
| | | FDC VISION | VSBR | |

| SETOR ECONÔMICO | SUBSETOR | SEGMENTO | LISTAGEM | |
|---------------------|----------|------------------------------|----------|----------|
| | | | CODIGO | SEGMENTO |
| Financeiro e Outros | Fundos | Fundos de Incentivo Setorial | | |
| | | FINAM | FNAM | |
| | | FINOR | FNOR | |
| | | FISET FL REF | FSRF | |
| | | FISET PESCA | FSPE | |
| | | FISET TUR | FSTU | |
| | | FUNRES | FRES | |
| | | Outros Títulos | | |
| | | Outros Títulos | | |
| | | CEPAC - PMSP | PMSP | MB |

(N1) Nível 1 de Governança Corporativa

(N2) Nível 2 de Governança Corporativa

(NM) Novo Mercado

(MA) Bovespa Mais

(MB) Balcão Organizado Tradicional

ATENÇÃO

Este trabalho não é uma recomendação de investimento.

As informações recebidas das empresas admitidas à negociação na BM&FBOVESPA estão disponíveis para consulta em nosso site www.bmfbovespa.com.br.

Para mais esclarecimentos, sugerimos procurar sua corretora. Ela pode ajudá-lo a avaliar os riscos e benefícios potenciais das negociações com valores mobiliários.

BM&F Bovespa S.A. - Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros

7. 2. ANEXO II – SELEÇÃO DAS EMPRESAS

DEMONSTRATIVO DA SELEÇÃO UTILIZADA

| SETOR ECONÔMICO | População | Amostra | % |
|--|------------|------------|-----------|
| Petróleo, Gás e Biocombustíveis | 8 | 4 | 50 |
| Materiais Básicos/Mineração | 20 | 14 | 70 |
| Materiais Básicos/Químicos | 30 | 25 | 83 |
| Bens Industriais | 36 | 27 | 75 |
| Construção e Transporte | 75 | 54 | 72 |
| Consumo não Cíclico | 42 | 30 | 71 |
| Consumo Cíclico/Tecidos, Vestuário e Calçados/Utilidade Domésticas | 36 | 25 | 69 |
| Consumo Cíclico/Mídia/Hotelaria e restaurantes/Lazer/Comércio | 33 | 20 | 61 |
| Tecnologia da Informação | 8 | 7 | 88 |
| Telecomunicações | 19 | 8 | 42 |
| Utilidade Pública/Energia Elétrica/Água e saneamento/Gás | 72 | 50 | 69 |
| Financeiro e Outros | 133 | 84 | 63 |
| Fundos Imobiliários | 128 | 0 | 0 |
| Total | 640 | 348 | 54 |

Critérios utilizados para a seleção:

- 1) *Estar listada no site da BOVESPA, na data de 12 de julho de 2010.*
- 2) *Possuir a demonstração do valor adicionado publicada no site referente o ano de 2009.*
- 3) *Possuir dados constantes no grupo 6.01 – receitas e no grupo 6.08.02 - Impostos, Taxas e Contribuições, cumulativamente.*

7.3. ANEXO III – EXEMPLO DE DVA UTILIZADA

00951-2

PETROLEO BRASILEIRO S.A. PETROBRAS

DFP 31/12/2009 LS

Grupo 06 - Demonstração do Valor Adicionado - Método Indireto

(Reais Mil)

| Código da Conta | Descrição da Conta | 01/01/2009 a 31/12/2009 | 01/01/2008 a 31/12/2008 | 01/01/2008 a 31/12/2008 |
|-----------------|---|-------------------------|-------------------------|-------------------------|
| 6.01 | Receitas | 220.073.662 | 241.900.142 | 241.900.142 |
| 6.01.01 | Vendas Mercadorias, Produtos e Serviços | 178.843.923 | 210.066.823 | 210.066.823 |
| 6.01.02 | Outras Receitas | 0 | 0 | 0 |
| 6.01.03 | Receitas refs. à Constr. Ativos Próprios | 41.244.584 | 31.921.891 | 31.921.891 |
| 6.01.04 | Provisão/Rev. Crédts. Liquidação Duvidosa | (14.845) | (88.572) | (88.572) |
| 6.02 | Insumos Adquiridos de Terceiros | (102.449.880) | (117.953.364) | (117.953.364) |
| 6.02.01 | Custos Prods., Mercs. e Servs. Vendidos | (18.983.272) | (31.043.270) | (31.043.270) |
| 6.02.02 | Materiais-Energia-Servs Terceiros-Outros | (48.546.689) | (41.119.679) | (41.119.679) |
| 6.02.03 | Dedução da Despesa de Valorização de Ativos | (676.931) | (801.253) | (801.253) |



© Copyright Bovespa. Todos os direitos reservados.

BOVESPA BOVESPA

BOVESPA BOVESPA