



**FACULDADE PROJEÇÃO  
CURSO CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**AUDITORIA EXTERNA NA RECEITA DE EMPRESAS OPTANTES PELO LUCRO  
REAL**

**FABIANA CHRISTTINE NEVES DOS REIS**

**Taguatinga  
2008**

**FABIANA CHRISTTINE NEVES DOS REIS**

**AUDITORIA EXTERNA NA RECEITA DE EMPRESAS OPTANTES PELO LUCRO REAL**

Monografia apresentada ao Programa de Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade Projeção como requisito parcial á obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Auditoria

Orientador: Prof. Marcus José Gomes Costa, mestrando

**Taguatinga  
2008**

**FABIANA CHRISTTINE NEVES DOS REIS**

**AUDITORIA EXTERNA NA RECEITA DE EMPRESAS OPTANTES PELO LUCRO  
REAL**

Esta monografia foi julgada adequada para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pelo Programa de Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade Projeção.

---

Prof. Adriano Marcos Fuzaro, Mestrando  
Coordenador do Curso de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca:

---

Presidente: Prof. Orientador Marcus José Gomes Costa, Mestrando

---

Membro: Prof. César Alves de Almeida, Mestrando

Taguatinga-DF, 03 novembro de 2008

REIS, Fabiana Christine Neves dos

Auditoria Externa na Receita de Empresas Optantes pelo Lucro Real.  
Programa de Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade Projeção,  
2008.

xii. p. 83

Monografia: Graduação em Bacharel em Ciências Contábeis

Orientador: Prof. Marcus José Gomes Costa, Mestrando

Palavras-chave: Auditoria. Receita. Lucro Real.

I. Faculdade Projeção

II. Título

## DEDICATÓRIA

Para Márcio Avito pelo incentivo e  
colaboração nas etapas deste trabalho.

## AGRADECIMENTO

Agradeço ao Professor e orientador Marcus José por ter contribuído efetivamente na elaboração desta monografia. E a Valéria Bento, por ter cuidado prontamente de uma pessoa tão preciosa aos meus olhos: a doce Laura.

## EPÍGRAFE

“Tudo quanto te vier à mão para fazer, faze-o conforme as tuas forças, porque na sepultura, para onde tu vais, não há obra nem projeto, nem conhecimento, nem sabedoria alguma” Eclesiastes 9:10

## RESUMO

REIS, Fabiana Christtine Neves dos. **Auditoria Externa na Receita de Empresas Optantes pelo Lucro Real**. 2008. 83 folhas. Monografia - Programa de Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade Projeção, Taguatinga-DF, 2008.

A auditoria externa na receita de empresas optantes pelo Lucro Real permite a adequada determinação da base de cálculo de alguns tributos, além da mensuração no aspecto patrimonial. A atividade de auditoria externa pauta-se em três finalidades, no mínimo: primeiro o enfoque corretivo, que corresponde ao processo de investigação dos fatos contábeis; segundo, o preventivo em que são adotados mecanismos de correção para que os problemas identificados não voltem a acontecer. E por último, o propositivo e aqui reside à qualidade do trabalho do auditor independente, uma vez que ele revela sua capacidade de apresentar sugestões que sejam de possível e viável (otimização entre custos e benefícios) implementação na empresa. Essas sugestões devem contribuir para a relevância contábil e tributária da mesma. O objetivo é demonstrar a importância da auditoria externa na receita de uma empresa comercial optante pelo Lucro Real, para que a mesma esteja adequada às normas tributárias. A auditoria externa pode atender finalidades diversas como a auditoria de balanço, auditoria em fusões ou aquisições, auditorias especiais e perícias; e, por fim, auditoria de revisões de procedimentos. Os procedimentos contemplam os exames físicos, de documentos originais, de escrituração, de registros auxiliares, de conferência de cálculos, de observações, de papéis de trabalho entre outros. Os problemas mais correntes relacionados à receita são os negócios sob condição, receitas de terceiros, subvenções e omissões de receitas. A realização do trabalho de auditoria demanda conhecimento, por parte do profissional, de como a empresa conduz as situações que envolvem vendas e receitas; e ainda, atenção especial ao controle interno realizado pela empresa auditada em relação suas vendas e receitas operacionais. Faz-se necessária à averiguação dos tributos que incidentes sobre vendas considerando a estrutura da Demonstração do Resultado do Exercício. A metodologia aplicada neste trabalho será de pesquisa exploratória com referencial bibliográfico, de origem primária e secundária. O levantamento feito aqui sobre não tem a pretensão de ser um fim em si mesmo; o contrário, traz à luz para discussões e futuros estudos na área. O profissional de auditoria tem como pressuposto da própria atividade a constante atualização de seus conhecimentos, principalmente na área tributária por sofrer significativas mudanças em curtos períodos de tempo.

Palavras-chave: Auditoria. Receita. Lucro Real.



## LISTA DE FIGURAS / QUADROS

Quadro 1 Principais diferenças entre auditor interno e auditor externo

**LISTA DE SIGLAS**

BACEN	Banco Central do Brasil
CCB	Código Civil Brasileiro
CEPC	Código de Ética Profissional do Contabilista
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CMN	Conselho Monetário Nacional
COFINS	Contribuição Social sobre o Faturamento
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DRE	Demonstração de Resultado do Exercício
IBRACOM	Instituto Brasileiro de Contadores
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IRPJ	Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Contribuição para o Programa de Integração Social
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
S/A	Sociedade Anônima

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>13</b>
1.1	Tema e problema	14
1.1.1	Tema	15
1.1.2	Problema	15
1.2	Objetivo	15
1.2.1	Objetivo principal	15
1.2.2	Objetivos específicos	15
1.3	Justificativa do estudo	16
1.4	Metodologia	17
1.5	Estrutura do trabalho	17
<b>2</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b>	<b>19</b>
2.1	Conceitos e evolução histórica da auditoria no Brasil	19
2.2	Órgãos relacionados com a auditoria	21
2.3	Espécies de auditoria e suas implicações	22
2.3.1	Requisitos do profissional	24
2.3.1.1	Independência	24
2.3.1.2	Integridade	25
2.3.1.3	Eficiência	25
2.3.1.4	Confidencialidade	26
2.4	As finalidades da auditoria externa	27
2.4.1	Auditoria de balanço	29
2.4.2	Auditoria em fusões ou aquisições	29
2.4.3	Auditorias especiais e perícias	30
2.4.4	Revisões de procedimentos	31
2.5	Procedimentos de auditoria	31
2.5.1	Exame físico	33
2.5.2	Exame dos documentos originais	34
2.5.3	Exame da escrituração	34
2.5.4	Exame de registros auxiliares	35
2.5.5	Conferência de cálculos	35
2.5.6	Investigação minuciosa	36
2.5.6.1	Tipo de confirmação	37
2.5.6.1.1	Pedido de confirmação positivo	37
2.5.6.1.2	Pedido de confirmação negativo	37
2.5.7	Observação	38
2.5.8	Papéis de trabalho	38
2.5.8.1	Aspectos fundamentais dos papéis de trabalho	39
2.5.8.1.1	Completabilidade	40
2.5.8.1.2	Objetividade	41
2.5.8.1.3	Concisão	41
2.5.8.1.4	Lógica e limpeza	42
2.5.8.2	Divisão dos papéis de trabalho	42
2.5.8.3	Programa de auditoria	43
2.6	Lucro Real: aspectos gerais	44
2.7	Auditoria de receitas	46

2.7.1	Conceito de receita	47
2.7.2	Reconhecimento das receitas	48
2.7.3	Problemas fundamentais na receita	49
2.7.3.1	Negócios sob condição	49
2.7.3.2	Receitas de terceiros	50
2.7.3.3	Subvenções	51
2.7.3.4	Omissão de receitas	52
2.7.3.4.1	Passivo fictício	53
2.7.3.4.2	Suprimentos de caixa	53
2.7.3.4.3	Falta de emissão de nota fiscal	54
2.7.3.4.4	Depósitos bancários não contabilizados	54
2.7.4	Exames e testes de auditoria	55
2.7.4.1	Objetivos	55
2.7.4.2	Desfalques ocultos	56
2.7.4.3	Avaliação do controle interno	57
2.7.4.4	Outros testes	59
2.8	Normas tributárias aplicadas às receitas	61
2.8.1	Sistema tributário nacional	62
2.8.1.1	Tributos: conceitos e espécies	62
2.8.1.2	Elementos fundamentais dos tributos	65
2.8.1.2.1	Obrigações tributárias	65
2.8.1.2.2	Contribuinte ou responsável	67
2.8.1.2.3	Base de cálculo e alíquota	67
2.8.2	Tributos incidentes sobre vendas	68
2.8.2.1	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)	68
2.8.2.2	Contribuição para o programa de integração social (PIS)	70
2.8.2.3	Contribuição social sobre o faturamento (COFINS)	71
2.8.3	Outros tributos	72
2.8.3.1	Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR)	72
2.8.3.2	Contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas (CSLL)	74
2.8.4	Influências dos tributos na receita	74
<b>3</b>	<b>CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES</b>	<b>77</b>
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>80</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A introdução da auditoria no Brasil guarda relações com surgimento de filiais de entidades estrangeiras no país; assim como, o financiamento de capital estrangeiro em empresas brasileiras e a própria evolução do mercado de capitais. Tanto que, em 1972 são promulgadas as primeiras normas de auditoria pelo Banco Central do Brasil (BACEN).

Quatro anos mais tarde, ocorre sua solidificação com a criação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários, e a promulgação da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, Lei das Sociedades Anônimas, que dispõe sobre as sociedades por ações.

A LSA, como é conhecida, obrigou as companhias abertas serem auditadas por auditores independentes registrados na CVM, esse órgão passou a ser o responsável pela fiscalização para as atividades de auditoria. Em mais de três décadas de existência, a auditoria externa conta com a efetiva participação de órgãos vinculados às suas atividades.

Primeiro, a CVM (subordinada ao Ministério da Fazenda) além de emitir o registro autorizando o exercício da profissão, também é responsável pela edição das regras a serem seguidas pelos auditores externos e normas de contabilidade a que as companhias abertas estão sujeitas.

Segundo, o Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) e entre seus objetivos podemos destacar a ampla divulgação dos princípios de contabilidade e a elaboração de procedimentos relacionados com a auditoria externa.

Por último, o Conselho Federal de Contabilidade juntamente com os Conselhos Regionais de Contabilidade que fiscalizam o exercício da profissão do contabilista e de representam a classe.

O exercício da auditoria externa requer do profissional uma conduta ética, calcada no sigilo das informações recebidas, na integridade de caráter, na independência e imparcialidade na emissão de seus pareceres e por fim, na eficiência, uma vez que assume total responsabilidade técnica na execução de seus trabalhos.

O presente trabalho tem a finalidade de demonstrar a relevância da análise das receitas de uma empresa comercial optante pelo Lucro Real num trabalho de auditoria externa. A escolha pelo foco na receita está na sua condição privilegiada de integrar aspectos tributários (determinação de alíquotas, por exemplo) e aspectos patrimoniais de uma empresa.

A pesquisa realizada é de caráter exploratório (tema pouco explorado e que exige estudos mais aprofundados para construção do conhecimento) de referencial bibliográfico para enriquecimento do ponto de vista dos conhecimentos científicos da matéria.

## 1.1 Tema e problema

### 1.1.1 Tema

Auditoria Externa na Receita de Empresas Optantes pelo Lucro Real

### 1.1.2 Problema

Quais os procedimentos mais significativos de auditoria externa na receita de uma empresa optante pelo Lucro Real?

## 1.2 Objetivo

### 1.2.1 Objetivo principal

Demonstrar a importância da auditoria externa na receita de uma empresa comercial optante pelo Lucro Real, para que a mesma esteja adequada às normas tributárias.

### 1.2.2 Objetivos específicos

- Apresentar as diversas finalidades e procedimentos de auditoria;
- Identificar os problemas encontrados pela auditoria na receita das empresas;
- Evidenciar as influências dos tributos na receita das empresas no trabalho de auditoria.

Delimitação: O exercício da atividade de auditoria externa numa empresa possibilita a correta relação entre as demonstrações contábeis e a situação patrimonial e financeira da mesma. A análise da receita em seus múltiplos enfoques é significativa nessa atividade. Esta pesquisa delimita-se à auditoria externa na receita de empresa comercial optante pelo Lucro Real.

### 1.3 Justificativa do estudo

A auditoria é uma especialidade da área contábil e tem como pressuposto a verificação de conformidade das ações ou omissões dos registros contábeis. Esses registros devem estar de acordo com as regras, a legislação pertinente e os princípios da contabilidade.

A auditoria externa (também classificada como independente) através da figura do auditor, no atributo de suas funções, é capaz de emitir parecer com maior isenção e mais abrangência sobre a situação patrimonial e financeira da empresa.



O tema se justifica na medida em que o correto levantamento das receitas permite a adequada determinação da base de cálculo de alguns tributos, além da mensuração no aspecto patrimonial.

#### 1.4 Metodologia

A metodologia aplicada na confecção deste trabalho será uma pesquisa exploratória de referencial bibliográfico, de origem primária e secundária, como sustentação será utilizada amplo acervo de livros e periódicos existentes, para enriquecimento do ponto de vista dos conhecimentos científicos da matéria pesquisada.

#### 1.5 Estrutura do trabalho

O presente trabalho está estruturado em três capítulos. O primeiro capítulo será composto da introdução que traz a contextualização; bem como, o tema e problema da pesquisa, os objetivos gerais e específicos, a delimitação, a justificativa, a metodologia utilizada e como está a estruturação de modo geral.

O segundo, é composto pela revisão da literatura e fundamentação teórica do trabalho, descrevendo os aspectos conceituais de auditoria, suas diversas finalidades, os procedimentos aplicados; assim como, a identificação de problemas relacionados à receita de empresas optantes pelo Lucro Real; e, para finalizar,

aborda as influências dos tributos na receita das empresas em seus registros contábeis.

O terceiro e último capítulo contempla as conclusões do estudo e recomendações finais da pesquisa.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 Conceitos e evolução histórica da auditoria no Brasil

A palavra auditoria em qualquer contexto que seja utilizada nos remete, pelo menos, à idéia de verificação, ou seja, rever o que fora realizado. O miniaurélio (2004, p. 153) assim a define: “Exame de operações financeiras ou registros contábeis, visando determinar sua correção ou legalidade”. Em síntese, auditoria envolve a verificação das operações contábeis ou financeiras.

O exercício da auditoria objetiva fundamentalmente a obtenção de um juízo de valor (opinião) de quem a executa, uma vez que o processo de verificação é a sua essência. Na definição de Andrade Filho (2005, p. 1), é “Um juízo de adequação ou inadequação do procedimento adotado em face dos comandos normativos preexistentes e aplicáveis à pessoa e as suas atividades”. Neste caso, o teórico refere-se à pessoa jurídica e o ramo de atuação da empresa.

No Brasil, a atividade de auditoria está voltada para o controle patrimonial das entidades, isto é, de suas demonstrações contábeis. Essa estreita relação se deve à obrigatoriedade estipulada pela LSA de que companhias abertas (companhias com ações negociadas na Bolsa de Valores) devem ser auditadas por auditores independentes com registros na CVM (órgão fiscalizador do mercado de capitais no Brasil).

A chegada de investimentos internacionais (filiais e subsidiárias de empresas estrangeiras) e a obrigação legal desses investimentos serem auditados em seus

países de origem trouxeram para cá as primeiras empresas de auditoria independente; e, com elas um conjunto de procedimentos ou técnicas do exercício da profissão.

Conforme Almeida (2003) os termos auditor independente aparecem pela primeira vez na legislação brasileira em 1965, com a Lei 4.728, de 14 de julho de 1965, que dispõe sobre o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento no art. 50, § 3º.

Sete anos depois, o Banco Central estabeleceu uma série de regulamentos a respeito da auditoria independente; bem como, suas normas gerais. Finalmente, em 1976 a promulgação da LSA e a criação da Comissão de Valores Mobiliários arrematam o ciclo de normatização sobre a atividade de auditoria no país.

Diante do que foi apresentado até aqui, percebemos que a própria evolução da economia brasileira e o crescimento do mercado de capitais contribuíram para que a auditoria externa, ou melhor, independente se desenvolvesse tão fortemente na área contábil.

Attie (1998, p. 31) define que “O objetivo principal da auditoria pode ser descrito, [...], como o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada”. Assim, a função precípua do auditor é assegurar-se da autenticidade dos valores apostos nessas demonstrações e posteriormente emitir um parecer.

## 2.2 Órgãos relacionados com a auditoria

O surgimento da atividade de auditoria no Brasil, e aqui temos mais de três décadas de história, desde o início de sua normatização conta com a preocupação do Estado em legalizar os procedimentos de auditoria independente, com o intuito de oferecer credibilidade e transparência à comunidade investidora.

Conforme Almeida (2003), o BACEN foi o primeiro órgão a editar normas gerais para a auditoria no início dos anos 70, por ter tornado o exercício da auditoria independente obrigatória para quase todas as entidades integrantes do Sistema Financeiro Nacional e companhias abertas.

Ainda no mesmo ano, 1972, o CFC publicou as Normas Profissionais de Auditor Independente passando por alterações nos anos de 1991, 1997 e 2003.

Esses órgãos são responsáveis pela emissão do registro e pela fiscalização do exercício da profissão do contabilista.

Para que o auditor independente possa exercer sua função no mercado de valores mobiliários necessita de registro na CVM (Lei nº 6.385/76, cap. VII, art. 26).

O IBRACON ([www.ibracon.com.br/atividades](http://www.ibracon.com.br/atividades)), fundado em 1971, em seus grupos de trabalho consta a Comissão Nacional de Normas Técnicas (CNNT) e tem a seu cargo:

Elaborar pronunciamentos sobre **normas de auditoria** e princípios contábeis, comunicados e interpretações técnicos, a partir de uma agenda/lista de assuntos discutida e aprovada junto à Diretoria do IBRACON. Esses documentos técnicos, após discutidos e aprovados no âmbito de atuação da CNNT, são colocados em audiência pública pela divulgação no site do IBRACON.(grifo nosso)

Outros grupos de trabalho no IBRACON também se dedicam ao estudo, análise e publicação da área de auditoria. O objetivo maior é o desenvolvimento com qualidade da profissão de contabilista e, por extensão, da atividade de auditoria. O

Instituto dos Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA), fundado em 1960 tem o compromisso de desenvolver as atividades de auditoria interna através de conferências, intercâmbio com outras instituições, publicações de livros e revistas.

### 2.3 Espécies de auditoria e suas implicações

A auditoria pode ser exercida de duas maneiras: auditoria interna e auditoria externa. Segundo Andrade Filho (2005) tanto uma quanto à outra têm em comum a verificação dos fluxos de documentos, recursos, bens que uma empresa possa ter. E as duas, cada uma a seu modo produzem informações a respeito do cumprimento da legislação tributária (demonstrações contábeis). A finalidade e a extensão dos exames é que pode variar entre uma e outra.

Para Almeida (2003), a auditoria interna é uma ramificação da atividade de auditoria externa, pois com o crescimento dos negócios os empresários sentiram a necessidade de ter um acompanhamento in loco (no local) dos procedimentos internos nas empresas.

Os comentários com sugestões para solucionar problemas realizados pelo auditor externo no curso de suas atividades passaram a ser insuficientes para os administradores, o melhor seria uma auditoria mais periódica e que não estivesse tão direcionada às demonstrações contábeis.

Almeida (2003) destaca as principais diferenças entre as atividades de um auditor interno e de um auditor externo, a saber:

<b>QUADRO 1: Principais diferenças entre Auditor Interno e Auditor Externo</b>	
<b>Auditor interno</b>	<b>Auditor externo</b>
- É empregado da empresa auditada;	- Não tem vínculo empregatício com a empresa auditada;
- Menor grau de independência;	- Maior grau de independência;
- Executa auditoria contábil e operacional;	- Executa apenas auditoria contábil;
- Os principais objetivos são: <ul style="list-style-type: none"> <li>• verificar se as normas internas estão sendo seguidas;</li> <li>• verificar a necessidade de aprimorar as normas vigentes;</li> <li>• verificar a necessidade de novas normas internas; efetuar auditoria das diversas áreas das demonstrações contábeis e em áreas operacionais.</li> </ul>	- O principal objetivo é emitir um parecer ou opinião sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da empresa examinada. Também, se essas demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis e se esses princípios foram aplicados com uniformidade em relação ao exercício social anterior;
- Maior volume de testes (tem maior tempo na empresa para executar os serviços de auditoria).	- Menor volume de testes, já que o auditor externo está interessado em erros que individualmente ou cumulativamente possam alterar de maneira substancial as informações das demonstrações contábeis.

FONTE: ALMEIDA, 2003, p. 30.

A elaboração do parecer do auditor independente quanto à demonstração das origens e recursos foi revogada pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, que dispõe sobre alteração e revogação de dispositivos da Lei no 6.404/76 e da Lei no 6.385/76, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras e substituída pela demonstração dos fluxos de caixa.

Andrade Filho (2005) salienta que, o que diferencia a auditoria interna e a auditoria externa é justamente o fator da independência do auditor externo ao elaborar seu parecer, uma vez que ao ser contratado por uma empresa para atuar como auditor independente, ele deve abster-se de contratar com a mesma qualquer negócio jurídico. Para o teórico, o vínculo empregatício do auditor interno compromete o quesito da isenção na emissão de um parecer.

### 2.3.1 Requisitos do profissional

O trabalho de auditoria traz reflexos na sociedade, e como tal deve se pautar em parâmetros éticos e morais para a pessoa que o executa. Ao elaborar e emitir um parecer sobre a veracidade das informações contidas nas demonstrações contábeis de uma empresa, o auditor necessita de capacidade técnica e capacidade de julgamento.

Tanto uma quanto à outra exigem subordinação aos princípios éticos da profissão em si, como independência, integridade, eficiência e confidencialidade. A seguir será tratado cada um deles separadamente.

#### 2.3.1.1 Independência

A independência para o auditor externo é irrenunciável no exercício da profissão. Dela depende a credibilidade do julgamento feito pelo profissional ao emitir seu parecer. Attie ressalta que:

O auditor deve ser absolutamente independente e imparcial na interpretação de tudo que lhe for apresentado, atestando a cada dado um pronunciamento conclusivo. A independência necessita orientar o trabalho do auditor no sentido da verdade, evitando interesses, conflitos, vantagens, sendo factual em suas afirmações (ATTIE, 1998, p. 33).

O auditor externo ao exercer sua função deve observar que a independência é condição precípua de sua atividade, tanto que a Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999, que dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria



independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes.

Nos artigos 23 e 24 da referida Instrução vetam qualquer espécie de negócio jurídico em relação às entidades cujo serviço de auditoria contábil que esteja a seu cargo, seja pessoa física ou jurídica.

#### 2.3.1.2 Integridade

O auditor independente por exercer uma atividade de relevância para a sociedade deve ter uma conduta de inteireza e retidão para com a empresa que solicita seus serviços. Entre seus compromissos está o zelo na exposição de suas opiniões sobre a empresa auditada; bem como, o cuidado com a veracidade das informações contidas nas demonstrações contábeis da empresa em que se está realizando os trabalhos.

Segundo Attie (1998) a negligência pode resultar em ato de descrédito para o auditor quando este deixar de expressar fato importante de seu conhecimento em relação às demonstrações contábeis da empresa auditada na elaboração do parecer; e ainda, não reunir evidências suficientes para justificar sua opinião.

#### 2.3.1.3 Eficiência

A eficiência está diretamente relacionada com a responsabilidade técnica assumida pelo auditor externo ao iniciar o trabalho na empresa auditada. Em suas avaliações preliminares, o auditor deve conhecer as atividades da empresa a ser auditada e a complexidade de suas operações com o intuito de atender á prudência na contratação de seus serviços. O que demonstra integridade em tal atitude.

Dal Mas defende com veemência:

[...] o auditor deve se prevenir contra o mal comum da profissão, ou seja, atribuir uma importância exagerada e quase exclusiva aos documentos comprobatórios e registros contábeis. É preciso ter sempre em mente que o exame do auditor não deve restringir-se ao Departamento de Contabilidade, mas abranger todos os departamentos da empresa (DAL MAS, 2000, p. 25).

Para o autor, acima citado, a preocupação em ter um conhecimento geral do negócio e das operações da empresa possibilita no resultado final, uma maior eficácia no trabalho de auditoria. Se pensarmos que ao ser eficaz o auditor independente estará produzindo o resultado desejado, ele estará, assim, agindo com eficiência.

Conforme Attie (1998, p. 34) “O auditor só deve emitir sua opinião ou dar informações quando o exame assim o permitir e houver condições de fazê-lo”. A eficiência também se aplica com a estruturação do parecer, que deve ser redigido com objetividade e clareza e as opiniões contidas devem ser motivadas, isto é, o auditor externo deve apresentar os motivos que o levaram a emitir determinada opinião ou conclusão.

#### 2.3.1.4 Confidencialidade

A Resolução CFC nº 1100 ([www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1100.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1100.doc)), de 24 de agosto de 2007, aprova a NBC P 1.6 - Sigilo, trata em item específico, 1.6.2.1 a respeito da confidencialidade do auditor independente na execução de seus trabalhos:

O sigilo profissional deve ser observado nas seguintes circunstâncias:

- a) na relação entre o auditor e a entidade auditada;
- b) na relação entre os auditores;
- c) na relação entre os auditores e os organismos reguladores e fiscalizadores; e
- d) na relação entre o auditor e demais terceiros.

As especificações acima dizem por si só a importância da confidencialidade na profissão, até porque o auditor independente ao executar suas atividades tem acesso irrestrito a informações estratégicas da empresa auditada. O sigilo profissional representa aqui exercer o ofício com zelo.

Attie (1998, p. 34) acrescenta que as “Informações sobre o trabalho realizado pelo auditor somente poderão ser dadas a terceiros se houver determinação legal, como por autorização judicial ou formalmente expressa pela empresa auditada”.

#### 2.4 As finalidades da auditoria externa

Segundo Andrade Filho (2005), o processo de auditoria independente é desenvolvido na busca de realização de, pelo menos, três finalidades: corretiva, preventiva e propositiva. Essas finalidades somadas completam o ciclo de um trabalho de auditoria.

O aspecto corretivo contempla a investigação dos fatos contábeis, o interesse aqui está em obter um juízo de valor que possibilite a empresa conhecer os erros ou omissões a fim de evitar problemas futuros por exemplo com: o fisco, a realização de empréstimos, os fornecedores .

A prevenção é o segundo passo após a investigação, pois é o momento de apresentar soluções para os problemas encontrados ou mesmo sugerir correções para que os problemas não ressurgam.

O propositivo evidencia a capacidade técnica e de julgamento do auditor, por ser um trabalho de natureza proativa. Aqui o auditor deve contribuir para melhorar a qualidade das ações ou omissões com relevância contábil e tributária evitando, dessa forma, desagradáveis conseqüências.

A intenção da auditoria independente é determinada pela finalidade dos exames, ou seja, qual situação ensejou a contratação de um auditor externo pela empresa. Cada situação estabelecerá um objetivo próprio e assim, determinará a natureza e a finalidade dos exames a serem realizados.

A auditoria externa e a área tributária caminham juntas no processo de execução daquela, por exigência legal da LSA, que obriga companhias abertas terem suas demonstrações contábeis auditadas para futuras publicações.

Andrade Filho (2005) elenca uma série de trabalhos de auditoria externa na área tributária.

Almeida (2003) faz esse elenco através de situações ou motivos que levam à contratação de um auditor independente por uma empresa.

Os teóricos citados acima, cada um a seu modo, conciliam a atividade de auditoria independente à área tributária.

Vejamos quais os tipos de auditoria externa que essas situações criam na área tributária, conforme a classificação de Andrade Filho (2005).

#### 2.4.1 Auditoria de balanço

A auditoria de balanço tem como principal objetivo formar opinião a respeito da situação patrimonial, econômica e financeira da empresa auditada para emissão de parecer que será publicado juntamente com as demonstrações contábeis exigidas por lei.

Segundo Andrade Filho (2005, p. 11), cabe ao auditor independente “Atestar a qualidade (adequação) dos valores registrados em contas patrimoniais e de resultado”. A investigação minuciosa será em busca de eventos que por ventura estejam em desacordo com as normas jurídicas e também, se necessário, evidenciar as possíveis contingências (incertezas).

#### 2.4.2 Auditoria em fusões ou aquisições

Esse tipo de auditoria externa ocorre nas situações em que uma empresa esteja sendo vendida, cindida, incorporada ou fusionada. Conforme Andrade Filho

(2005, p. 11), os exames do auditor geralmente retrocedem a períodos passados “E ainda não alcançados pela decadência do direito de lançar que cabe á Fazenda Pública”.

O propósito da verificação nesses casos é evidenciar as eventuais contingências que o potencial comprador, sucessor e/ou absorvente terá de assumir em futuras fiscalizações. O mesmo ocorrerá quando há alienação de parte da empresa.

#### 2.4.3 Auditorias especiais e perícias

As auditorias especiais ocorrem quando o auditor independente é chamado para opinar sobre Balaços Patrimoniais em situações específicas como a saída de um sócio por morte, quando há divergência de opiniões entre os membros de uma corporação, para atender a exigência de um credor ou para determinar a liquidação de uma sociedade.

Há casos em que o auditor externo , cita Andrade Filho (2005, p. 12), “Poderá ser solicitado para atuar como perito judicial ou extrajudicial ou de árbitro escolhido por pessoas em eventual litígio ou em situação de dúvida”.

Nas situações que ensejarem as perícias especiais, a finalidade de cada uma é que determinará a natureza e a extensão dos exames. Nos casos de perícias, a natureza e a extensão dos exames serão predeterminados pela apresentação dos quesitos, aos quais estará submetido o perito.

#### 2.4.4 Revisões de procedimentos

As revisões de procedimentos não visam à elaboração de um parecer formal por parte do auditor externo, nestes casos o contratante exige apenas uma confirmação sobre o que tem sido feito na empresa.

Na maioria das vezes, essas revisões são feitas dentro dos padrões técnicos de uma auditoria convencional. Mas, quando o trabalho de revisão realizado pelo auditor transforma-se numa consultoria (o profissional contratado assume a missão de auxiliar a administração) Andrade Filho (2005, p. 13) afirma que “A independência que é própria do auditor fica seriamente abalada”.

Nos casos em que a revisão realizada pelo auditor for vinculada ao benefício financeiro que o contratante obtiver, como em revisão de aspectos de planejamento tributário, o autor acima mencionado (2005, p. 13) é taxativo: “A independência do revisor é igual ou próxima de zero”.

#### 2.5 Procedimentos de auditoria

Attie (1998) considera que a atividade de auditoria objetiva antes de tudo, à formação do ponto de vista do profissional. É de inteira responsabilidade do auditor verificar a legitimidade de qualquer informação durante a execução de seus trabalhos.

Para que esse trabalho seja realizado a contento, faz-se necessário à observação da Resolução nº 700 ([www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_700.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_700.doc)), de 24 de abril de 1991, que dispõe sobre normas de auditoria independente das demonstrações contábeis (NBC T 11). No item 11.1.2.1 conceitua que:

Os procedimentos de auditoria são o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas e abrangem testes de observância e testes substantivos.

Ferreira apresenta os teste de observância e os testes substantivos como sendo:

Nos testes de observância o auditor deve verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos [...] os testes substantivos são aqueles que têm por finalidade a obtenção de evidências quanto à suficiência, exatidão e validade das informações produzidas pelo sistema contábil da entidade (FERREIRA, 2004, p. 133).

Op cit salienta que não há norma específica indicando o percentual de testes substantivos a serem realizados pelo auditor com a finalidade de afastar os riscos de auditoria; mas, a prática dos serviços de auditoria considera percentual mínimo e percentual máximo, que irão variar de acordo com o conceito dado pelo profissional aos controles internos da empresa auditada.

Attie estabelece uma similaridade entre os conceitos de técnica e procedimento no trabalho de auditoria, tanto que atesta:

Em verdade, os procedimentos de auditoria são as ferramentas técnicas, das quais o auditor se utiliza para a realização de seu trabalho, consistindo na reunião das informações possíveis e necessárias e avaliação das informações obtidas, para formação de sua opinião imparcial (ATTIE, 1998, p. 131).

O posicionamento teórico do autor, acima mencionado, encontra conformidade com a própria definição de procedimentos de auditoria presente na norma NBC T 11. E também, com o léxico da nossa língua:



Procedimento: [...]. **3.** Processo, método (MINIAURÉLIO, 2004, p. 655).  
Técnica: [...]. **2.** Processo (MINIAURÉLIO, 2004, p. 768).

O miniaurélio (2004, p. 655) define processo como “Modo por que se realiza ou executa uma coisa; método, técnica”. Dessa forma, as duas palavras são utilizadas como equivalentes por Attie. Portanto, essa equivalência entre procedimento e técnica estará no presente trabalho.

Dessa forma pode-se então dizer que existem vários procedimentos ou técnicas de auditoria dos quais podemos citar exame, conferência e investigação. Os procedimentos têm características próprias e se subdividem de acordo com a necessidade, como será detalhado a seguir.

#### 2.5.1 Exame físico

Segundo Attie (1998, p.132), “O exame físico é a verificação *in loco*”. O objetivo aqui é permitir ao auditor a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou item examinado. E tem como características: identificação (exame visual), existência física (comprovação), autenticidade (objeto ou item fidedigno), quantidade (apuração adequada) e qualidade (estado de conservação e uso).

Cabe ressaltar que o referido exame é complementar à verificação contábil. Tanto que op cit (1998, p. 133) declara: “A existência física serve para determinar que os registros contábeis estão corretos e seus valores adequados, em função da qualidade do item examinado”.

### 2.5.2 Exame dos documentos originais

“É o procedimento de auditoria voltado para o exame de documentos que comprovem transações comerciais ou de controle. As transações comerciais compreendem o repasse de propriedades de bens ou serviços prestados” (ATTIE, 1998, p. 136).

Essa documentação é referência para circunstâncias contábeis, fiscais e legais.

Attie (1998) reforça ainda que exame dos documentos originais pressupõe: autenticidade, normalidade (adequação à atividade da empresa), aprovação (ciência dos responsáveis) e registro.

A realização do exame de documentos originais também pode se dar no ambiente interno da empresa, desde que a transação assim o justifique.

### 2.5.3 Exame da escrituração

“É a técnica de auditoria utilizada para a constatação da veracidade das informações contábeis. Este é o procedimento de auditoria usado para o levantamento de análises, composições, conciliações etc” (ATTIE, 1998, p. 138).

O objetivo é apresentar a compatibilidade entre os registros contábeis e as operações realizadas pela empresa auditada. A título de exemplo contas a receber, despesas de viagem e conciliação bancária.

#### 2.5.4 Exame de registros auxiliares

O exame dos registros auxiliares corrobora para autenticidade inquestionável dos registros principais examinados. Conforme Attie (1998) essa técnica é sempre utilizada em conjunto com o uso de outras que possibilitem comprovar o que está no registro principal.

Op cit chama a atenção para a possibilidade desses registros auxiliares serem documentos adulterados, pois são confeccionados para fins de controles internos ou usos gerenciais. Não subordinados, portanto, aos princípios contábeis e normas legais vigentes.

#### 2.5.5 Conferência de cálculos

“É o procedimento de auditoria voltado para a constatação da adequação das operações aritméticas e financeiras” (ATTIE, 1998, p.137).

Ele é muito utilizado nos trabalhos de auditoria, pois o exercício contábil é quase exclusivamente de operações que envolvam cálculos e somas.

A aparente simplicidade da conferência de cálculos não invalida sua importância para apuração das demonstrações contábeis apresentada pela empresa auditada.

#### 2.5.6 Investigação minuciosa

“A investigação minuciosa nada mais é que o exame em profundidade da matéria auditada, que pode ser um documento, uma análise, uma informação obtida, entre outras” (ATTIE, 1998, p. 139).

Ferreira caracteriza a investigação associada à confirmação:

O procedimento técnico de investigação e confirmação consiste na obtenção de informações com pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro ou fora da entidade, tais como empregados, administradores, fornecedores, clientes e bancos (FERREIRA, 2004, p. 135).

O referido autor ressalta que a investigação realizada com pessoas de fora da empresa auditada, principalmente na conferência de valores vultosos requer o pedido de confirmação por escrito.

Attie (1998) destaca três elementos para o procedimento de confirmação, a saber: data-base, amplitude e o tipo a ser empregado. Quanto ao último podemos fazê-lo de duas maneiras distintas.

### 2.5.6.1 Tipo de confirmação

Conforme Ferreira (2004, p. 136) o pedido de confirmação ou circularização “Consiste na obtenção de declaração formal de pessoas não ligadas à entidade auditada, sobre fatos relativos a operações realizadas pela entidade”. O objetivo é obter maior grau de confiança, pois a confirmação advém de terceiros.

Há dois tipos de confirmação: positivo e negativo.

#### 2.5.6.1.1 Pedido de confirmação positivo

Segundo Attie (1998, p. 134) o pedido de confirmação positivo “É utilizado quando se faz necessária à resposta da pessoa de quem se quer uma confirmação formal”. E pode ser expresso de duas formas: branco (não há valores para a confirmação) e preto (há valores ou saldos a serem confirmados em um determinado período).

#### 2.5.6.1.2 Pedido de confirmação negativo

Para Attie (1998) o pedido de confirmação negativo é utilizado nos casos em que a resposta da pessoa consultada possa ser de discordância. A falta de resposta significa a concordância com os valores apresentados no pedido.

Ferreira (2004, p. 136) acrescenta que “Normalmente, o pedido negativo é usado como complementação do pedido positivo”. A carta registrada é uma garantia para o auditor de que a pessoa consultada realmente tenha recebido o pedido.

#### 2.5.7 Observação

Para Attie (1998, p. 143) a observação é “Técnica indispensável à auditoria. Pode revelar erros, problemas ou deficiências através de exame [...]”. O autor destaca o aspecto crítico que o profissional de auditoria deve apresentar em tal procedimento e assim, diferenciar-se de outras profissões ligadas à contabilidade.

Ferreira (2004, p. 135) define a observação como o “Acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução”. É uma técnica presencial e flagrante.

#### 2.5.8 Papéis de trabalho

Os papéis de trabalho representam a realização da atividade pelo auditor externo ao manusear os documentos originais fornecidos pela empresa auditada. Neles, o profissional irá registrar suas descobertas e, acima de tudo, fundamentar sua opinião ao final de seus exames.

Os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligadas (coletadas) pelo auditor, preparados de forma manual, por meios eletrônicos ou por outros meios, que constituem a

evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião. As normas de auditoria exigem que as informações constantes do relatório do auditor se baseiem em seus papéis de trabalho, devendo haver estrita concordância entre os papéis de trabalho e o parecer (FERREIRA, 2004, p. 45).

Digno de nota, a Resolução nº 1024 de 15 de abril de 2005 e que dispõe sobre papéis de trabalho e documentação de auditoria (NBC T 11.3) menciona que os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor; e, cabe a ele, a responsabilidade pela guarda dos mesmos e o sigilo na manipulação das informações de natureza confidencial da empresa auditada.

A estrutura dos papéis de trabalho utilizados pelo auditor independente não segue uma padronização rígida, cada exame e circunstância poderão exigir alterações nos modelos recorrentes (memorando, papel de trabalho de sete colunas, quatorze colunas etc). Para Attie, o importante é que em sua forma contemple:

Espaço que determine o nome da unidade, departamento, empresa ou área a que se refere; espaço para codificação do papel de trabalho; espaço para a evidenciação de quem o preparou, revisou aprovou; e datas (ATTIE, 1998, p. 157).

Os papéis de trabalho bem elaborados poderão cumprir com objetivos diversos segundo Almeida (2003) como atender às normas de auditoria geralmente aceitas, sustentar o parecer do auditor, auxiliar no trabalho de auditoria de exercício social seguinte de mesma empresa contratante entre outros.

#### 2.5.8.1 Aspectos fundamentais dos papéis de trabalho

Attie (1998) destaca que a composição dos papéis de trabalho pelo auditor acaba por ser um reflexo de sua própria pessoa e para que os papéis cumpram a

função precípua de orientar a elaboração do parecer, faz-se necessário conhecer os aspectos fundamentais dos papéis de trabalho.

Andrade Filho (2005) usa uma nomenclatura diferente para nortear a elaboração dos papéis de trabalho. De qualquer maneira, há uma convergência de idéias entre os dois autores. Para o presente trabalho, utilizaremos a terminologia de Attie, porém com referências de Andrade Filho quando necessário.

#### 2.5.8.1.1 Completabilidade

Na definição de Attie (1998, p. 157) “Os papéis de trabalho necessitam ser completos por si sós”. É importante que eles contenham todas as informações relevantes para a adequada formação do julgamento do auditor.

O registro do exame deve relatar início, meio e fim do trabalho realizado.

Andrade Filho destaca que esse registro contenha no mínimo:

- a) a identificação do autor e dos eventuais revisores;
- b) informações sobre as datas relativas ao período a que se reporta a auditoria e datas sobre as conclusões;
- c) uma descrição da natureza e da extensão dos exames realizados;
- d) a indicação da fonte dos dados e informações manipuladas e anotações sobre eventuais empecilhos ou impossibilidade de obtenção de informações ou provas;
- e) as conclusões a que chegou o auditor com a devida mensuração dos eventuais efeitos para a entidade ou para a expedição do Parecer ou Relatório (ANDRADE FILHO, 2005, p. 18).

A partir desses cuidados o auditor garantirá a eficácia das anotações nos papéis de trabalho.



#### 2.5.8.1.2 Objetividade

“Os papéis de trabalho necessitam ser objetivos e demonstrar os caminhos trilhados pelo auditor para a condução de seus intentos” (ATTIE, 1998, p. 158).

Não significa dizer que o auditor tenha que ser lacônico em suas colocações; mas, apenas que deva registrar o que é relevante para o entendimento.

O profissional ao ser objetivo estará otimizando o tempo e o custo na elaboração do parecer ou relatório.

#### 2.5.8.1.3 Concisão

“A concisão determina a exposição de idéias, em volume de palavras suficiente as informações contidas nos papéis de trabalho precisam ser inteligíveis e claras, com comentários fundamentados sobre aquilo que representam” (ATTIE, 1998, p. 158).

É importante estabelecer coerência entre o que se programou para fazer e sua execução através da escrita.

Concisão e clareza são requisitos para que o manuseio dos papéis de trabalho tenha entendimento por qualquer membro da equipe de auditoria ou por representante autorizado da empresa auditada.

#### 2.5.8.1.4 Lógica e limpeza

“Os papéis de trabalho devem ser elaborados segundo o raciocínio lógico, apresentando a seqüência natural dos fatos e o objetivo a ser atingido” (ATTIE, 1998, p. 159).

A lógica aqui está relacionada ao que foi programado para a realização dos exames e as correspondentes anotações nos papéis de trabalho.

Conforme Attie (1998) a limpeza está relacionada à estética dos papéis de trabalho que devem ser redigidos sem rasuras, incorreções ou imperfeições.

#### 2.5.8.2 Divisão dos papéis de trabalho

Conforme Dal Mas os papéis de trabalho são divididos em duas partes principais de acordo com o tempo de uso:

**Primeira:** uma pasta permanente com informações básicas sobre a estrutura jurídica da empresa, localização dos livros e registros, dados referentes aos critérios contábeis e, de modo geral, informações que, embora de natureza histórica, são úteis nos exames repetitivos.

**Segunda:** a pasta corrente de papéis de trabalho que conterà, na maior parte, os registros originados do exame de determinado exercício. O uso apropriado de uma pasta permanente bem organizada não somente facilitará o andamento de um exame corrente, como tornará possível a limitação do volume de papéis de trabalho da pasta corrente (DAL MAS, 2000, p. 29).

O autor citado acima destaca que as informações contidas nas pastas permanentes deverão ser atualizadas anualmente, ainda nos trabalhos preliminares

de auditoria, com o objetivo de transferir para o arquivo morto as informações que sejam dispensáveis.

Os assuntos de interesse atual ou futuro das pastas permanentes não devem se repetidos nos papéis de trabalho da pasta corrente. Para que não ocorra duplicidade desnecessária.

Attie (1998, p. 160) aponta como elementos das pastas correntes “A ordem de tarefa [...]; o controle de horas despendidas na execução; o programa de trabalho detalhado [...] documentos examinados e confirmações praticadas que constituem a base da opinião formada pelo auditor”.

#### 2.5.8.3 Programa de auditoria

O programa de auditoria enquadra-se entre os papéis de trabalho na classificação quanto à origem. É uma espécie de roteiro dos procedimentos que devem ser adotados durante o trabalho de auditoria.

O programa de trabalho deve contemplar todas as informações disponíveis e necessárias ao desenvolvimento de cada trabalho a ser realizado, com vistas a determinar sua extensão e profundidade, considerando o resultado de auditorias anteriores, a legislação específica e as normas próprias da entidade, entre outros elementos (FERREIRA, 2004, p. 46).

O autor acima ressalta que esse programa sofrerá as adaptações necessárias de acordo com as características que são próprias de cada empresa auditada.

Dal Mas (2000) especifica que o programa de auditoria não exige o detalhamento de cada procedimento de auditoria a ser aplicado nas diversas fases de trabalho. Essa informação deverá constar em diferentes papéis de trabalho.

Dal Mas defende que o programa trate, pelo menos, dos seguintes assuntos:

1. natureza geral do trabalho – quaisquer objetivos especiais;
2. empresas incluídas no exame;
3. tratamento a ser dado às empresas afiliadas, na consolidação das demonstrações contábeis;
4. datas aproximadas de início e conclusão dos trabalhos preliminares e finais;
5. instruções aos outros escritórios da empresa de auditoria ou a outros auditores;
6. pontos especiais que deverão merecer particular atenção;
7. serviços a serem feitos pelo pessoal do cliente;
8. quaisquer instruções necessárias sobre procedimentos a serem adotados;
9. estimativa de tempo necessário, preparada antes ou no início do trabalho e comparação desse tempo com o tempo realmente despendido, com uma breve explicação dos principais fatores que causaram a discrepância (entre o tempo estimado e o realmente gasto) (DAL MAS, 2000, p. 33).

A importância maior do programa de auditoria é permitir acompanhar passo-a-passo as etapas do trabalho, as modificações ocorridas, o tempo gasto nos exames; enfim, a seqüência lógica das atividades.

## 2.6 Lucro Real: aspectos gerais

O site da Receita Federal apresenta de maneira didática o que se entende e como se determina o Lucro Real com referências às legislações correlatas (<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2005/PergResp2005/pr242a264.htm>) de acordo com o Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, que dispõe

sobre a regulamentação da tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza:

**242) O que se entende por lucro real e lucro tributável?**

A expressão lucro real significa o próprio lucro tributável, para fins da legislação do imposto de renda, distinto do lucro líquido apurado contabilmente.

De acordo com o art. 247 do RIR/1999, lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal. A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das leis comerciais.

**243) Como se determina o lucro real?**

O lucro real será determinado a partir do lucro líquido do período de apuração obtido na escrituração comercial (antes da provisão para o imposto de renda) e demonstrado no Lalur, observando-se que:

1. Serão adicionados ao lucro líquido (RIR/1999, art. 249):
  - a. os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real (exemplo: resultados negativos de equivalência patrimonial, custos e despesas não dedutíveis);
  - b. os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real (exemplo: ajustes decorrentes da aplicação dos métodos dos preços de transferência, lucros auferidos por controladas e coligadas domiciliadas no exterior);
1. Poderão ser excluídos do lucro líquido (RIR/1999, art. 250):
  - a. os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração (exemplo: depreciação acelerada incentivada);
  - b. os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real (exemplo: resultados positivos de equivalência patrimonial, dividendos);
1. Poderão ser compensados, total ou parcialmente, à opção do contribuinte, os prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores, desde que observado o limite máximo de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação tributária. O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real de períodos anteriores e registrado no Lalur (parte B) (Lei nº 8.981, de 1995, art. 42).

**NOTAS:**

O montante positivo do lucro real, base para compensação de prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores, poderá ser determinado, também, a partir de prejuízo líquido do próprio período de apuração constante da escrituração comercial.

Acrescentaremos apenas as informações do guia do portal tributário que faz alusão à obrigatoriedade de apuração pelo lucro real em relação às pessoas jurídicas ([http://www.portaltributario.com.br/guia/lucro\\_real.html](http://www.portaltributario.com.br/guia/lucro_real.html)) com a legislação correlata:

A partir de 1999 estão obrigadas à apuração do Lucro Real as pessoas jurídicas (Lei 9.718/1998, art. 14):

I – cuja receita bruta total, no **ano-calendário anterior**, seja **superior** a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses (limite fixado pela Lei 10.637/2002);

II – 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, distribuidora 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;

III – que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV – que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V – que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2 da Lei 9.430/1996;

VI – 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 resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

Também estão obrigadas ao Lucro Real as empresas imobiliárias, enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado (IN SRF 25/1999). O custo orçado é a modalidade de tratamento contábil dos custos futuros de conclusão de obras.

A legislação pertinente ao Lucro Real é múltipla e extensa, o objetivo do presente trabalho é apenas apresentar o conceito aos ditames da lei, forma de apuração e obrigatoriedade quanto às pessoas jurídicas. Portanto, o que foi exposto até aqui cumpre com o proposto.

## 2.7 Auditoria de receitas

A receita faz parte da classificação de contas de resultado, segundo Neves e Viceconti (2003, p. 32) são aquelas que “Representam a situação dinâmica, ou seja, as contas que alteram o patrimônio líquido: receitas e despesas”. Os autores, ainda,

acrescentam que a receita por provocar um aumento no valor do Patrimônio Líquido (que possui saldo credor), também se caracteriza por ter saldo credor.

Almeida (2003) subdivide a receita em três grupos: receita operacional, receita financeira e receita não operacional. A primeira é proveniente da atividade principal da empresa. A segunda advém de rendimentos obtidos em função de os recursos da empresa serem utilizados por terceiros. E, por fim, a receita não operacional que é o ganho obtido fora de sua atividade principal.

### 2.7.1 Conceito de receita

A LSA em seu art. 187 determina que a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) especifique:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I – a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II – a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto; [...]

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2006, p. 331) destacam que “A contabilização das vendas deverá ser feita por seu valor bruto, inclusive impostos”. Posteriormente, esses impostos, as deduções e os abatimentos irão reduzir o valor bruto da mesma.

Os teóricos, acima, salientam que o art. 280 do RIR/99 na definição de receita líquida segue a mesma orientação da LSA, por considerá-la após a redução das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes na operação.

Andrade Filho define as receitas como:

[...] os valores positivos que ingressam o patrimônio social, sob a forma de bens e direitos e de reduções de obrigações e que irão compor o acréscimo patrimonial ao cabo de determinado período de tempo, segundo o direito aplicável (ANDRADE FILHO, 2005, p.132).

Em outras palavras, a receita representa a razão de ser de uma empresa, porque é através dela que uma entidade se mantém e prospera perante a comunidade em que está inserida.

## 2.7.2 Reconhecimento das receitas

As empresas tributadas com base no lucro real devem reconhecer os resultados das receitas pelo regime de competência, é o que rege o § 1º do art. 187 da LSA:

- § 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:
- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
  - b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

O regime de competência como discrimina o parágrafo acima significa que as receitas de vendas devem ser reconhecidas na apuração do resultado do período-base em que as vendas forem efetivadas, independentemente do recebimento em dinheiro.



### 2.7.3 Problemas fundamentais na receita

Segundo Andrade Filho (2005) a auditoria na receita de uma empresa deve permitir ao profissional determinar a autenticidade das operações registradas e ainda, agrupar elementos formadores de opinião quanto à adequação as normas tributárias com o intuito de evitar problemas futuros com o fisco.

Diante disso, op cit faz um levantamento dos problemas mais correntes relacionados à receita, que apresentaremos a seguir com o auxílio da legislação pertinente. Julgamos adequado esse auxílio, pois a contabilidade, na sua realização, está alicerçada na legislação de seu país; no nosso caso, o Brasil.

#### 2.7.3.1 Negócios sob condição

Segundo Andrade Filho (2005, p. 135) “Uma receita de venda não pode ser efetiva se o negócio jurídico que he deu causa ainda não é perfeito e acabado por força de norma que estabeleça uma condição ainda pendente de implementação”.

Significa dizer que quando o ato jurídico tem cláusula de condição suspensiva, a eficácia nasce com o implemento da condição. Se for resolutiva a condição, enquanto esta não se realizar, vigorará o negócio jurídico enquanto estiver pendente a condição.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União,

Estados e Municípios, denominado Código Tributário Nacional (CTN) faz alusão aos negócios sob condição.

O CTN em seu art. 117 que dispõe sobre os atos ou negócios jurídicos condicionais em seus incisos I e II determina respectivamente: “Sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento; sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio”.

A título de informação, a Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002, que institui o novo Código Civil Brasileiro (CCB), em seus artigos de 121 a 129 trata pormenorizadamente sobre a existência de condição no negócio jurídico.

Andrade Filho (2005, p. 135) conclui que “Do ponto de vista da auditoria, o profissional deverá atentar para a ocorrência das condições suspensivas ou resolutivas que são cruciais para a efetividade da receita”.

#### 2.7.3.2 Receitas de terceiros

Andrade Filho (2005) destaca que o fato de a empresa receber valores na condição de mandatária de terceiros; não tendo, portanto, titularidade sobre aqueles valores, eles constituem exigibilidades e não receitas. Isso ocorre quando a empresa recebe, no mesmo documento, destacadamente, receitas próprias e receitas de terceiros.

Op cit chama a atenção para os casos em que há recebimentos de valores a título de recuperação de despesas. Para que esses recebimentos sejam

considerados receitas dependerão das condições jurídicas a que estarão subordinados os recebimentos respectivos.

### 2.7.3.3 Subvenções

Conforme Andrade Filho (2005, p. 137) “Os acréscimos patrimoniais sob a forma de subvenções recebidas pela pessoa jurídica são tributáveis ou não”. A legislação do Imposto de Renda entre as subvenções tributáveis caracteriza como aquelas destinadas a custeio e operações.

O art. 392 do RIR/99 estabelece:

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:  
I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

Quanto às subvenções para investimentos e doações, o RIR/99 caracteriza:

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):  
I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou  
II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Andrade Filho (2005) salienta que classificar uma subvenção como não tributável tem suas dificuldades pelo aspecto vago da palavra investimento na legislação e pelo abundante número de incentivos fiscais com diversa configuração

jurídica. E reforça, que cabe ao auditor muita atenção para a correta qualificação jurídica das subvenções recebidas.

#### 2.7.3.4 Omissão de receitas

A omissão de receitas representa a falta de contabilização das receitas operacionais e não operacionais das pessoas jurídicas; e, ela pode ser detectada por diversos modos. Segundo Andrade Filho (2005, p. 137) “A prática de condutas que levam a omissões de receitas, se reiteradas, pode trazer graves conseqüências ao sujeito passivo”.

A legislação tributária é consistente no que tange à apuração de receitas omitidas, até mesmo com indicação de hipóteses para o seu surgimento. Vejamos os casos mais recorrentes de omissão de receitas em empresas tributadas pelo Lucro Real.

Segundo Andrade Filho, o RIR/99 caracteriza nos art. 281 a 287:

os critérios para determinação dos valores desviados da tributação [...]. Os arts. 281 a 283 e 287 tratam das hipóteses que constituem omissão de receitas, enquanto as demais normas estabelecem critérios de apuração dos valores omitidos quando não for possível determinar o valor real da receita omitida (ANDRADE FILHO, 2005, p. 136).

Trataremos, no presente trabalho, das hipóteses e deixaremos os referentes aos critérios de apuração de valores omitidos, isto é, os art. 284 a 286. Pois esses artigos constituem procedimentos técnicos para uma auditoria de fiscalização tributária, por se tratarem de arbitramento de receita por indícios de omissão.

#### 2.7.3.4.1 Passivo fictício

O RIR/99 explicita como omissão de receitas, em artigo específico, casos de saldo credor de caixa, falta de escrituração de pagamento, manutenção no passivo de obrigações pagas e falta de comprovação do passivo:

**Art. 281.** Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

A caracterização do passivo fictício, como o próprio nome está a indicar, é o passivo inexistente; quer dizer, há duplicatas de fornecedores ou contas a pagar já liquidadas mas não baixadas na contabilidade por falta de saldo contábil suficiente na conta Caixa. Quando isso acontece, há indícios de que houve mais saídas que entradas de dinheiro.

#### 2.7.3.4.2 Suprimentos de caixa

O RIR/99 especifica como suprimentos de caixa:

**Art. 282.** Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrariamente com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).

Quando a pessoa jurídica paga duplicatas com recursos oriundos de receita omitida e contabiliza os pagamentos, cria a necessidade de contabilizar a entrada do dinheiro na conta Caixa, senão o saldo dessa conta ficaria credor. Nesse caso, a contrapartida geralmente se dá para conta dos sócios ou capital. Fica estabelecido assim, o suprimento de caixa.

#### 2.7.3.4.3 Falta de emissão de nota fiscal

O RIR/99 caracteriza também como de omissão de receitas:

**Art. 283.** Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação (Lei nº 8.846, de 1994, art. 2º).

A redação dada ao referido art. esclarece as hipóteses em que a falta de emissão de nota fiscal caracterizará crime contra a ordem tributária.

#### 2.7.3.4.4 Depósitos bancários não contabilizados

Uma outra forma de identificar a omissão de receitas é detectar depósitos bancários não contabilizados, como caracteriza o RIR/99:

**Art. 287.** Caracterizam-se também como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, § 1º).

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo do imposto a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, § 2º).

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados os decorrentes de transferência de outras contas da própria pessoa jurídica (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, § 3º, inciso I).

É importante destacar que deve haver investigação sobre as origens na entidade para que os depósitos bancários sem contabilização sejam considerados omissão de receita.

#### 2.7.4 Exames e testes de auditoria

##### 2.7.4.1 Objetivos

Dal Mas (2000) assinala que os exames de vendas e de receitas objetivam confirmar a veracidade das transações registradas nos livros contábeis; bem como, posteriormente, se esses valores são compatíveis com os apresentados nas demonstrações publicadas. Para tanto, os exames devem considerar:

1. créditos indevidos, oriundos de receitas não realizadas, e mercadorias separadas e não despachadas por faturamento de vendas falsas;
2. dissimulação de desfalques mediante diminuição do valor real das vendas ou aumento dos abatimentos etc;
3. separação entre receitas operacionais e não operacionais;
4. demonstração de todos os descontos e abatimentos ou outras deduções de vendas efetivamente como tal;
5. diminuição do valor das vendas ou outras receitas do exercício, mediante sua transposição para o exercício subsequente (DAL MAS, 2000 p.174).

Para o teórico, citado anteriormente, a efetiva realização do trabalho pelo auditor requer o conhecimento sobre como a empresa conduz as situações envolvendo vendas e receitas. E, como essas situações são tratadas na demonstração do resultado do exercício (DRE).

A título de exemplificação Op cit enumera algumas situações: o critério contábil para mercadorias despachadas em consignação, quais as datas de entregas das mercadorias e as datas de emissão das notas fiscais ou faturas, qual o tratamento dispensado às mercadorias entregues como bonificação ou com isenção de pagamento (amostras) entre outras.

#### 2.7.4.2 Desfalques ocultos

Dal Mas (2000) evidencia que os desfalques ocorrem mediante a apresentação de demonstrações falsas de vendas ou de receitas operacionais. Eles podem ser de omissões de lançamentos no recebimento de caixa. E igualmente, por apropriação de remessas feitas por fregueses para pagamento de duplicatas através das contas de vendas ou receitas, da seguinte forma:

1. omitindo-se notas fiscais do total do débito a contas a receber no razão e registros subsidiários;
2. falsificando-se a soma das vendas para omitir exatamente os valores apropriados;
3. retirando-se das contas a receber os débitos relativos aos itens indevidamente apropriados, por meio de lançamentos de créditos fictícios por devoluções, abatimentos, estornos e contas incobráveis. Pode-se obter o mesmo resultado somando-se deliberadamente, a maior, as notas de crédito;
4. atrasando-se ou omitindo-se o lançamento de recebimento dos valores de vendas, efetuando a cobertura desses atrasos ou omissões pela manipulação dos recebimentos subsequentes (DAL MAS, 2000, p. 176)



Além das maneiras mencionadas, Dal Mas (2000) salienta que existem outras formas de manipulação no caso de desfalques ocultos como forjar outras contas de receitas e despesas através do livro-caixa.

#### 2.7.4.3 Avaliação do controle interno

A avaliação do controle interno sobre vendas e receitas operacionais permite averiguar se as informações produzidas são seguras e confiáveis. Nesse sentido, imprescindível ao trabalho do auditor independente.

“Os procedimentos de controle interno das vendas estão intimamente ligados ao controle exercido sobre contas a receber e caixa-recebimentos” (DAL MAS, 2000, p. 176).

A realização dos exames deve considerar o maior número possível de operações que envolvem essas duas contas. E também os casos de empresas com filiais e fábricas descentralizadas.

A aplicação dos procedimentos de auditoria na receita a partir do controle interno sobre vendas e receitas operacionais de acordo com o autor acima está ligada à seção de faturamento, ao departamento de vendas e de contabilidade.

“A seção de faturamento deve exercer uma conferência cruzada sobre a expedição para assegurar o faturamento de todas as mercadorias expedidas” Op cit.

Isso é possível, pois as faturas e duplicatas devem ser expedidas pela referida seção; e essa, por sua vez, deve estar ligada aos departamentos de vendas ou de contabilidade.

Dal Mas (2000) reforça que os documentos de expedição (notas fiscais, notas de entrega etc) devem ser confrontados com os pedidos originais de suas respectivas faturas, seja na seção de faturamento seja no departamento de vendas. O objetivo é averiguar se não houve omissões de receitas.

Cabe também à seção de faturamento, conforme Op cit, o controle cumulativo das cifras de vendas, para os registros adequados no Livro Razão. O controle sobre estoques está ligado ao controle sobre vendas.

Ainda segundo Op cit os créditos referentes a abatimentos, dívidas incobráveis entre outros na conferência do auditor externo devem estar autorizados ou aprovados pelos titulares responsáveis, essa autorização pode estar feita com a indicação nas notas de crédito ou fichas de lançamento.

O autor complementa:

Para examinar o sistema de controle interno e procedimentos contábeis sobre vendas e receitas é necessário um bom conhecimento dos métodos de distribuição e das políticas gerais de vendas a crédito, dos procedimentos contábeis para tratamento dos pedidos, expedição de mercadorias, faturamento, contas a receber e cobrança (DAL MAS, 2000 , p. 178).

E, se durante as atividades sobre o sistema de controle interno, o auditor independente perceber que ele é inadequado, deve ampliar os testes. O importante é que o profissional tenha elementos suficientes para sustentar a opinião que será construída no parecer.

#### 2.7.4.4 Outros testes

Para Dal Mas (2000) durante o trabalho de auditoria, o profissional deve considerar testes sobre os lançamentos durante o exercício (meses alternados ou de maior movimento) nas contas de controle de contas a receber. O controle interno, a natureza dos lançamentos e outros fatores podem influenciar sobre a extensão desses testes.

Dal Mas (2000, p. 180) menciona que “Os principais lançamentos devem ser confrontados com os registros cronológicos dos quais se originaram, incluindo o livro-caixa”. Assim como, um teste detalhado das vendas e receitas com a finalidade de descobrir irregularidades.

O teste detalhado das vendas e receitas compreende:

1. soma dos valores das faturas ou notas fiscais de determinado período e verificação do total com os lançamentos de contas a receber e as vendas no razão geral;
2. verificação de seqüência numérica de todas as notas fiscais ou faturas do período examinado;
3. teste dos preços das notas fiscais ou faturas contra os catálogos ou as listas de preços e testes dos cálculos e somas das notas fiscais e faturas;
4. confronto das notas fiscais ou faturas com os registros do Departamento de Expedição (cópias de conhecimento do embarque, manifestos, romaneios etc);
5. confronto total das vendas em quantidades, constantes das notas fiscais, faturas ou resumos, com o controle dos estoques. Esse confronto, no entanto, nem sempre é possível;
6. reconciliação do total das vendas com os registros fiscais de impostos de circulação de mercadorias e do imposto sobre industrializados (DAL MAS, 2000, p. 180).

Com essas averiguações em mãos, o auditor pode se antecipar quanto à situações de vendas reajustadas por valor menor que o real. Outros testes cabíveis segundo op cit são os que envolvem recebimentos (depósitos bancários, lançamentos no livro-caixa, recebimentos individuais e recebimentos em dinheiro).

Caso os testes de recebimentos revelem “Créditos indevidamente atribuídos aos fregueses [...], examinam-se também os lançamentos de créditos na conta controladora do razão contra os documentos originais” (DAL MAS, 2000, p. 182).

Op cit aponta como testes também necessários os débitos na conta de vendas por motivo de devoluções, abatimentos e contas incobráveis. Além dos descontos concedidos para pagamento.

O auditor externo deve estar atento para as inúmeras modalidades de vendas à vista, por isso op cit enfatiza que os procedimentos de auditoria têm que ser adequados caso-a-caso. Utilizaremos um exemplo citado pelo autor com intenção didática, apenas:

- vendas a varejo (balcão, supermercados etc) – deve-se testar a soma da(s) fita(s) da(s) máquina(s) registradora(s) e confrontar essa soma (diária) ou por turnos de serviços do caixa-recebimentos ou outro registro equivalente que seja adotado pela empresa;

...

Para que os controles possam merecer confiança, é essencial que os registros dessas vendas ou receitas sejam preparados e mantidos inteiramente fora do setor do Caixa (DAL MAS, 2000, p. 183).

Um controle mecânico eficiente é uma saída para o controle desses registros ou até mesmo obter informações com pessoas não ligadas ao setor de caixa.

As indicações de testes e exames explicitados até aqui não têm a pretensão de serem totalizadores nas situações que envolvem vendas e receitas. Pelo contrário, essas indicações apenas retratam a natureza complexa da atividade de auditoria externa e a responsabilidade do profissional ao assumir um compromisso de trabalho.

## 2.8 Normas tributárias aplicadas às receitas

Desde o início do presente trabalho, existe o cuidado de relacionar a matéria tributária na realização dos trabalhos de auditoria independente. Isso, porque a auditoria externa na receita de uma empresa além da mensuração no aspecto patrimonial, também permite a adequada determinação da base de cálculo de alguns tributos e o cumprimento da legislação aos fatos contábeis praticados pela mesma.

Oliveira et al. (2003) defendem que:

[...] o contador deve obedecer, além das normas e princípios fundamentais de contabilidade, também à legislação tributária concernente à correta apuração, registro, divulgação e arrecadação dos diversos tributos que incidem nas diversas fases de atividade das empresas e, principalmente, sobre a obtenção de renda e lucro em determinado período (OLIVEIRA et al., 2003, p. 19).

Ora, se o cumprimento à legislação tributária é essencial ao profissional de contabilidade, está, por extensão, o trabalho de auditoria comprometido com essa averiguação.

Salientamos que o propósito aqui, não é resumir a atividade de auditoria externa à área tributária única e exclusivamente. Mas, cientificarmos de que os procedimentos aplicados em uma auditoria passarão certamente pela investigação de aspectos tributários.

Apresentaremos o sistema tributário nacional de acordo com a classificação de Oliveira et al. e a contribuição conceitual de Martins no que couber.

### 2.8.1 Sistema tributário nacional

O miniaurélio (2004, p. 742) conceitua sistema como “Disposição das partes ou elementos de um todo, coordenados entre si, e que formam estrutura organizada”. Dessa forma, o sistema tributário nacional é apresentado na Carta Magna de 5 de outubro de 1988 em seu capítulo I, título VI.

A referida Carta denomina a caracterização de um sistema tributário rígido, pois “Não há possibilidade de o legislador ordinário estabelecer regras diferenciadas do previsto na Constituição, que disciplina integralmente o sistema” (MARTINS, 2004, p. 134).

O CTN conceitua:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Sendo assim, podemos considerar o sistema tributário nacional como o conjunto de normas que regem o direito tributário, que vão desde a Constituição Federal até os atos do Poder Executivo. A seguir, apresentamos os tipos de tributos e seus elementos fundamentais.

#### 2.8.1.1 Tributos: conceitos e espécies

O CTN define tributo como:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Oliveira et al. (2003) decompõem a definição de tributo: prestação pecuniária (pago em moeda corrente), compulsória (independe da vontade do contribuinte), que não constitua sanção de ato ilícito (penalidades pecuniárias ou multas não se incluem em seu conceito), instituída em lei (necessidade de norma jurídica com força de lei para estabelecer a obrigação) e, por fim, ser uma atividade vinculada (a lei estabelece os passos a serem seguidos).

Martins (2004, p. 99) acrescenta que “O tributo tem por objetivo carrear para os cofres públicos do Estado meios financeiros para a satisfação das necessidades da coletividade”. Nesse sentido toda a sociedade tem a sua parcela de contribuição, principalmente as pessoas jurídicas.

Os tributos alcançam todas as esferas de Governo, isto é, eles são instituídos através dos Governos federal, estadual, distrital e municipal. A Carta Magna separa a competência para instituí-los entre as respectivas esferas.

Oliveira et al. (2003) anunciam que o STN permite ao Estado a cobrança de tributos agrupados por espécies:

- Impostos: que decorrem de situação geradora independente de qualquer contraprestação do Estado em favor do contribuinte;
- Taxas: que estão vinculadas à utilização efetiva ou potencial por parte do contribuinte, de serviços públicos específicos e divisíveis;
- Contribuições de melhoria: que são cobradas quando do benefício trazido aos contribuintes por obras públicas (OLIVEIRA et al., 2004, p. 22).

Os autores acima citados destacam que entre os tributos àquele que é responsável pela arrecadação que permite ao Estado a gestão pública em

investimentos é o imposto. As taxas e contribuições têm pouco impacto no montante arrecadado.

Op cit (2003, p. 22) evidenciam que a Constituição Federal de 1988 trouxe no capítulo do STN as contribuições sociais para fazer face aos investimentos do governo em atividades sociais. Elas são “Subdivididas em contribuições ao INSS, Contribuição Sindical, Contribuição ao PIS/PASEP, Contribuição social sobre o Lucro Líquido e Contribuição para o Fundo de Investimento Social (COFINS)”.

O CTN define imposto como:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Martins (2004, p. 106) complementa o imposto “Representa uma prestação não vinculada, justamente por ser geral. Só por ser imposto mostra que a prestação não é voluntária, mas compulsória”.

É importante lembrar que a constituição do crédito tributário e o posterior lançamento pelo representante da administração pública têm que ter previsão em lei, portanto o imposto exige uma atividade plenamente vinculada.

O art. 77 do CTN conceitua taxas:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

“A taxa é um tributo vinculado, pois sua receita será destinada ao custeio da atividade prestada pelo Estado” (MARTINS, 2004, p. 112). Isto quer dizer que, a taxa refere-se a uma prestação unilateral, pois ela é dirigida ao contribuinte.



O art. 81 do CTN determina que contribuição de melhoria é:

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

Martins (2004, p. 116) evidencia que “Inexistindo valorização imobiliária, não há como cobrar a contribuição de melhoria. É o ocorreria com uma obra pública que viesse a desvalorizar o imóvel do contribuinte”. É um tributo vinculado, pois está relacionado á atividade de gestão pública prestada ao contribuinte.

#### 2.8.1.2 Elementos fundamentais dos tributos

##### 2.8.1.2.1 Obrigação tributária

Segundo Martins (2004, p. 152) relação jurídica tributária impõe o cumprimento de uma obrigação, pois considera o “Sujeito ativo (Estado), que exige uma prestação (objeto) do sujeito passivo (contribuinte)”. É importante ressaltar que essa exigência deve obedecer ao termo e à condição descrita em lei. O sujeito passivo tem a obrigação de dar, fazer ou não fazer.

Oliveira et al. (2003) classificam como três os elementos básicos da obrigação tributária: a lei, o objeto e o fato gerador.

Op cit (2003, p. 26) declaram que a “Lei é o principal elemento da obrigação, pois cria os tributos e determina as condições de sua cobrança”. Implica dizer que a

obrigação tributária não ocorre de acordo com a vontade da pessoa, mas de uma previsão legal.

“O objeto representa as obrigações que o sujeito passivo (contribuinte) deve cumprir, segundo as determinações legais” (OLIVEIRA et al., 2003, p. 27). Essas obrigações se dividem em principal e acessória.

O CTN no art. 113 determina a obrigação principal e acessória como sendo:

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

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

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

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

O sujeito passivo ao entregar o numerário ao Estado, atesta o aspecto patrimonial da obrigação principal. Por sua vez, a obrigação acessória corresponde ao “Não- cumprimento de formalidades complementares, destinadas a comprovar a existência e os limites da operação tributada e a exata observância da legislação aplicável” (OLIVEIRA et al., 2003, p. 27).

O CTN em seus art. 114 e 115 assim conceitua fato gerador:

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

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

Martins (2004) salienta que, muitas vezes, as expressões hipótese de incidência e fato gerador são usadas como sinônimas, o que é um equívoco. A primeira é uma situação descrita na lei de como o contribuinte poderá nela incidir. A

segunda expressão é a situação de fato, é o que chamamos de concretização da hipótese (de incidência).

#### 2.8.1.2.2 Contribuinte ou responsável

O CTN assim define e classifica o sujeito passivo:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.  
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:  
I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;  
II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Em outras palavras, o contribuinte tem o débito, que é a obrigação de pagar e o responsável tem apenas a responsabilidade. A título de exemplo Martins (2004) apresenta a retenção e recolhimento do Imposto de Renda na Fonte dos funcionários de uma empresa, por parte do empregador; ele, não é o contribuinte, mas é o responsável que é uma condição atribuída em lei.

#### 2.8.1.2.3 Base de cálculo e alíquota

Oliveira et al. (2003, p. 28) definem base de cálculo como “O valor sobre o qual se aplica o percentual (ou alíquota) com a finalidade de apurar o montante a ser recolhido”. Saliendam também que de acordo com a Constituição Federal, ela deve ser definida por lei complementar e suas alterações devem se submeter a princípios constitucionais.

Op cit (2003, p. 28) conceituam alíquota como “O percentual definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser recolhido”. Do mesmo modo, a alteração de alíquota também está sujeita aos princípios constitucionais.

## 2.8.2 Tributos incidentes sobre vendas

### 2.8.2.1 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)

O ICMS é de competência dos Estados e Distrito Federal de acordo com a Carta Magna – art. 155, inciso II. E seus critérios de cobrança estão caracterizados no mesmo artigo, § 2º, incisos I e III, a saber:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

A Constituição Federal ainda estabelece no artigo 155, § 2 outras normas como fato gerador, não-incidência, adoção de alíquotas entre outros. A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, também fixa as normas gerais sobre o ICMS. É importante ressaltar que cada Estado possui uma regulação específica, o que amplia suas particularidades.

O fato gerador envolve a circulação de mercadorias ou a prestação de alguns serviços, segundo Oliveira et al. compreendem:

- Saídas de mercadorias, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, comercial, industrial ou produtor, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- Prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicações e telecomunicações;
- Entradas de mercadorias importadas no estabelecimento de contribuinte, comercial, industrial ou produtor, e ainda que se trate de mercadoria para consumo ou bem do ativo imobilizado;
- Fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares (OLIVEIRA et al., 2003, p. 78).

A Lei Complementar nº 87 em seu art. 4º define o contribuinte:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Martins destaca que:

A lei pode atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não-recolhimento do tributo (MARTINS, 2004, p. 208).

Digno de nota, a prerrogativa dessa responsabilidade se dá em relação a mercadorias ou serviços em lei de cada Estado.

Em termos gerais, Oliveira et al. (2003) caracterizam que a base de cálculo do ICMS corresponde ao valor da operação da circulação da mercadoria e também a inclusão de valores como seguros e fretes pagos pelo comprador, excluídos os descontos incondicionais. A alíquota interna é estabelecida em cada Estado de acordo com sua legislação estadual; e, as alíquotas interestaduais são definidas pelo Senado Federal.

### 2.8.2.2 Contribuição para o programa de integração social (PIS)

Oliveira et al. (2003, p. 235) informam que a “Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) foi criada pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970” e a contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970. Em 1998 é criada a Lei nº 9.715, de 25 de novembro, que dispõe sobre essas contribuições e dá outras providências.

O artigo 2º da Lei 9.715, incisos I e III, estabelece que a cobrança da contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente :

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Segundo Oliveira et al. (2003, p. 233) as modalidades de contribuição, as quais estão diretamente vinculadas às atividades operacionais da pessoa jurídica são: “1º PIS/PASEP sobre o faturamento mensal, cuja alíquota é de 1,65%; e 2º PIS/PASEP sobre folha de pagamento, cuja alíquota é de 1%”.

Esse percentual sobre o faturamento mencionado anteriormente, considera que a base de cálculo recai sobre o faturamento, isto é, a receita bruta. Os citados (2003, p. 236) reforçam “Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”. No que se refere à folha de pagamento são os rendimentos do trabalho assalariado de qualquer natureza.

O parágrafo único do art. 3º da supracitada Lei acrescenta:

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas de bens e serviços canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias - ICMS, retido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

A referida Lei faz menção a respeito das penalidades e acréscimos da contribuição do PIS/PASEP que são os mesmos aplicados ao imposto de renda. Tanto que sua administração e a fiscalização cabem à Secretaria da Receita Federal.

#### 2.8.2.3 Contribuição social sobre o faturamento (COFINS)

De acordo com Oliveira et al. (2003) a COFINS foi criada pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, que dispõe sobre a contribuição para financiamento da Seguridade Social.

O portal tributário (<http://www.portaltributario.com.br/tributos/cofins.html>) identifica os contribuintes a partir da legislação pertinente a essa contribuição:

São contribuintes da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Federal (Lei 9.317/96) e, a partir de 01.07.2007, do Simples Nacional (LC 123/2007).

A Lei Complementar nº 70 em seu art. 2º estabelece a base de cálculo e alíquota:

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das

vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;

b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

De acordo com o portal tributário a partir de fevereiro de 2001 a alíquota passou a ser de 3 (três por cento) na modalidade geral e 7,6 (sete vírgula seis por cento) na modalidade não-cumulativa.

### 2.8.3 Outros tributos

#### 2.8.3.1 Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR)

Os art. 43 a 45 do CTN determinam:

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.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.



Oliveira et al. em relação às pessoas jurídicas declaram que:

A ocorrência do fato gerador dá-se pela obtenção de resultados positivos (lucros) em suas operações industriais, mercantis, comerciais e de prestação de serviços, além dos acréscimos patrimoniais decorrentes de ganhos de capital e outras receitas não operacionais. O imposto será devido à medida que os lucros, rendimentos e ganhos forem auferidos (OLIVEIRA et al., 2003, p. 173).

A análise do art. 43 do CTN abrange também a obtenção de bens ou valores das pessoas físicas. Por ter uma incidência tão abrangente o IR representa uma das principais fontes de arrecadação para o Governo Federal, pois tem âmbito nacional.

No art. 44 do CTN encontramos as modalidades de resultados das pessoas jurídicas. Anteriormente, apresentamos os aspectos legais que regem o Lucro Real, o que é de interesse para o presente trabalho.

Oliveira et al. afirmam que:

[...] o lucro real é aquele realmente apurado pela contabilidade, com base na completa escrituração contábil fiscal, com a estrita e rigorosa observância dos princípios fundamentais da contabilidade e demais normas fiscais e comerciais (OLIVEIRA et al., 2003, p. 175).

O art. 45 do CTN em seu parágrafo único trata do que chamamos de imposto de renda retido na fonte.

Oliveira et al. (2003) salientam que a pessoa jurídica pode apurar o lucro real a cada trimestre ou anualmente. O primeiro emprega alíquota de quinze por cento sobre a totalidade da base de cálculo e a alíquota adicional de dez por cento sobre a parcela da base de cálculo que exceder o limite de sessenta mil reais no trimestre. O segundo, tem a mesma alíquota de quinze por cento e o adicional também, só que é sobre o que exceder vinte mil reais mensalmente.

### 2.8.3.2 Contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas (CSLL)

Oliveira et al. (2003) indicam que a origem da CSLL está na Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988 e representa uma das fontes de recursos previstas no artigo 195 da Carta Magna. “São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no país e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda” (OLIVEIRA et al., 2003, p. 191).

Op cit (2003) declaram que as alíquotas são de 15 (quinze por cento) para as instituições financeiras, de seguros privados e de capitalização. Para as demais, 9 (nove por cento). E o fato gerador é a aquisição de lucro no exercício.

O art. 6º da Lei 7.689 determina:

Art. 6º A administração e fiscalização da contribuição social de que trata esta lei compete à Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único. Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.

Assim como o Imposto de Renda, a CSLL pelo Lucro Real pode ter apuração trimestral ou anual. Para a correta determinação da base de cálculo, faz-se necessário conhecer os critérios de adições e deduções da referida contribuição.

### 2.8.4 Influências dos tributos na receita

O cumprimento da legislação tributária concernente à receita de uma empresa comercial arremata o ciclo de trabalho realizado pelo auditor independente no que se refere às demonstrações contábeis apresentadas pela empresa auditada.

Segundo Andrade Filho (2004, p. 141), as receitas “Interferem decisivamente na apuração do *quantum* devido, levando-se em consideração o regime de tributação adotado”. Tanto o IRPJ, quanto a CSLL dependem do correto registro nos livros contábeis e fiscais para que esse valor devido esteja adequado às atividades da empresa.

Op cit ressalta que as contribuições devidas ao PIS/PASEP e a COFINS influenciam na realização de exames de auditoria, pois permitem verificar o cumprimento das condições para o auferimento das receitas em cada caso. Digno de nota, o termo receita auferida representa um acréscimo patrimonial juridicamente qualificado, isto é, algo que seja rapidamente conversível em dinheiro.

Dal Mas (2000) ao contemplar os exames e testes de auditoria na receita indica a devida atenção para os créditos indevidos, a dissimulação de desfalques e as deduções e abatimentos das vendas brutas como apresentado no item 2.7.4.1. Os testes detalhados das vendas exigem a reconciliação do total das vendas com os registros do ICMS.

Para Andrade Filho (2004) as informações relevantes nos testes e exames de auditoria externa na receita, ainda que sejam de controle interno, perpassam o caminho de averiguação do aspecto tributário em relação à integridade da receita (se todas elas foram computadas) e à sua tempestividade (se o registro ocorreu no tempo devido).

A auditoria na receita de uma empresa comercial deve permitir ao auditor “Determinar as possíveis conseqüências da falta de observância das normas jurídicas que disciplinam a tributação [...] dos diversos tipos de acréscimos patrimoniais” (ANDRADE FILHO, 2004, p. 142).

Até porque determinadas condutas podem ser caracterizadas como crimes contra a Ordem Tributária (e contra a Previdência Social, se for o caso).

### 3 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Entre as finalidades da auditoria independente, podemos destacar de acordo com os estudos: auditoria de balanço que avalia a evolução patrimonial da empresa auditada; auditorias de fusões ou aquisições que visam conhecer o passado da entidade para avaliar as possíveis incertezas que o potencial interessado poderá assumir em futuras fiscalizações; e, algumas auditorias de revisões de procedimentos que consideram aspectos de planejamento tributário.

Salientamos que cabe ao exame do auditor considerar os problemas fundamentais relacionados à receita como os negócios sob condição, seja ela suspensiva ou resolutória, porque disso depende a caracterização de receita efetiva.

A identificação de receita de terceiros é outro problema, pois neste caso são exigibilidades e não receitas. E, principalmente, a omissão de receitas, por apresentar alta incidência nos registros contábeis muitos são os exames de auditoria que levam a sua investigação e levantamento.

Importante ressaltar que os tributos apresentam influências no que se refere ao montante que é de fato devido ao fisco, se tratamos de IRPJ e CSLL; assim como, no cumprimento das condições para o auferimento das receitas, no caso das contribuições PIS/PASEP e COFINS. Deste modo, a verificação da correta aplicação dos tributos no que tange à receita de uma empresa é fundamental no trabalho de auditoria externa.

A pesquisa realizada permitiu demonstrar a importância da auditoria externa na receita de uma empresa comercial optante pelo Lucro Real, considerando a avaliação do aspecto patrimonial e a adequação às normas tributárias.

Conclui-se que a auditoria externa na receita das empresas apresenta uma longa trajetória sobre seus negócios realizados.

O auditor deve considerar os princípios e as práticas contábeis adotados pela entidade. Assim como, avaliar quais as flutuações nas vendas e lucros a partir da DRE. Deve também, fazer a devida correlação entre as receitas e as contas patrimoniais correspondentes a estas operações como Caixa, Bancos, Contas a receber, tributos a recuperar e a recolher etc.

Os estudos realizados até aqui evidenciaram que a realização do trabalho de auditoria externa requer planejamento, conhecimento da empresa a ser auditada em sua estrutura organizacional e execução de atividades; e ainda, atenção aos controles internos e avaliação crítica compatível com interpretação dos fatos diante das normas contábeis e jurídicas.

Recomenda-se que para o exercício de auditoria externa, faz-se necessária a permanente qualificação do profissional que a executa. Destacamos a natureza complexa das atividades, o cumprimento de normas regimentais da profissão; bem como, o reflexo na sociedade fruto da realização do trabalho do auditor.

A formação profissional de um auditor externo é diversificada, uma vez que além do conteúdo contábil, ele deve também conhecer o direito (tributário, civil, societário, trabalhista etc), a linguagem dos negócios, os aspectos relevantes da economia entre outros.

A área tributária está entre aquelas que mais exigem aperfeiçoamento por parte do auditor externo, por sofrer significativas mudanças em curtos períodos de tempo.

Indica-se aos profissionais cursos e treinamentos na área de auditoria independente com o intuito de proporcionar o aprimoramento intelectual, que é imprescindível no exercício da profissão. Esses são disponibilizados pelos órgãos vinculados à auditoria (CVM, IBRACON, AUDIBRA entre outros) e pelas empresas de consultoria e auditoria com significativa atuação no mercado.

Por fim, entendemos que ao profissional de auditoria independente cabe o entusiasmo e o contínuo compromisso de realizar a tarefa ofertada da maneira mais eficaz e correta.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: um curso completo e moderno*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Auditoria de impostos e contribuições*. São Paulo: Atlas, 2005.

ATTIE, William. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 3 out. 2008.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RIR/default.htm>>. Acesso em: 29 ago. 2008.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.crcgo.org.br/fiscalizacao/download/resolucoes/Decreto%20Lei%20-%20%209.295%20-%201946.pdf>>. Acesso em: 3 ago. 2008.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965. Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4728.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4728.htm)>. Acesso em: 3 ago. 2008.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em: 22 ago. 2008.

\_\_\_\_\_. Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6385.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6385.htm)>. Acesso em: 3 ago. 2008.



\_\_\_\_\_. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm)>. Acesso em: 3 ago. 2008.

\_\_\_\_\_. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em : <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L7689.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7689.htm)>. Acesso em: 15 out. 2008.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1988. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9715.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9715.htm)>. Acesso em: 10 out. 2008.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 22 ago. 2008.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm)>. Acesso em: 8 ago. 2008.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp07.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm)>. Acesso em: 15 out. 2008.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970. Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp08.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp08.htm)>. Acesso em: 15 out. 2008.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm)>. Acesso em: 15 out. 2008.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e

intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 15 out. 2008.

INSTRUÇÃO CVM Nº 308, de 14 de maio de 1999. Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes, e revoga as Instruções CVM nos. 216, de 29 de junho de 1994, e 275, de 12 de março de 1998. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/exiato.asp?File=%5Cinst%5Cinst308.htm>>. Acesso em: 08 ago. 2008.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Miniaurélio*: o minidicionário da língua portuguesa. Coordenação de edição Margarida dos Anjos, Marina Baird Ferreira. 6. ed. Curitiba: Positivo, 2004.

FERREIRA, Ricardo J. *Auditoria*. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*: aplicável às demais sociedades. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DAL MAS, José Ademir. *Auditoria independente*: treinamento de pessoal aos procedimentos de auditoria. São Paulo: Atlas, 2000.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo. *Contabilidade Básica*. 11. ed. São Paulo: Frase Editora, 2003.

OLIVEIRA, Luís Martins et al. *Manual de contabilidade tributária*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PORTAL TRIBUTÁRIO. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos/cofins.html>>. Acesso em: 10 de out. 2008.

\_\_\_\_\_. Disponível em: <[http://www.portaltributario.com.br/guia/lucro\\_real.html](http://www.portaltributario.com.br/guia/lucro_real.html)>. Acesso em : 22 de ago. 2008.

RECEITA FEDERAL. Perguntas e respostas mais freqüentes. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2005/PergResp2005/pr242a264.htm>>. Acesso em: 22 ago. 2008.

RESOLUÇÃO nº 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/sisweb/sre/docs/RES\\_700.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_700.doc)>. Acesso em: 15 ago. 2008.

RESOLUÇÃO nº 1.024, de 15 de abril de 2005. Aprova a NBC T 11.3 – Papéis de Trabalho e Documentação da Auditoria. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1024.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1024.doc)>. Acesso em: 22 ago. 2008.

RESOLUÇÃO nº 1.100, de 25 de agosto de 2007. Aprova a NBC P 1.6 – Sigilo. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1100.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1100.doc)>. Acesso em: 15 ago. 2008.