

## A AUDITORIA TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE APOIO À GESTÃO

Lilian da Silva Ribeiro Stuque<sup>1</sup>

Francisco José Pereira de Carvalho<sup>2</sup>

Juliano de Jesus Lopes<sup>3</sup>

Carlos Eduardo da Silva<sup>4</sup>

Levi Gimenez<sup>5</sup>

### RESUMO

A proposta inserida na presente pesquisa foi a de apresentar a Auditoria Tributária como ferramenta de apoio aos gestores da empresa e em especial aos responsáveis pelos aspectos contábeis e tributários da empresa. Os estudos revelaram que mesmo os profissionais experientes e que também atuam na academia possuem interpretações diferentes sobre os textos legais que compõem a legislação tributária e que, em algumas vezes apresentam eventualmente dificuldades de entendimento ou informações não muito claras e com aparentes divergências entre os parágrafos e artigos de uma mesma lei ou de uma carta consulta. O trabalho evidencia isso quando aborda duas questões apresentadas em recentes exames de suficiência do CFC- Conselho Federal de Contabilidade para as quais cabem interpretações divergentes. A Metodologia aplicada foi composta, além das consultas bibliográficas, foram simultaneamente as pesquisas quantitativas em razão dos valores coletados e dos cálculos realizados; bem como a qualitativa quanto a realização de análises e interpretações sobre textos legais, comparando-os com a realidade vivenciada nos Exames de Suficiência do CFC – Conselho Federal de Contabilidade e no comportamento das respectivas Bancas Examinadores no enfrentamento dos recursos interpostos pelos candidatos para a eliminação de questões.

**Palavras-chave:** Auditoria Tributária, Contabilidade Tributária, Legislação Tributária.

---

1 Graduanda em Ciências Contábeis pela Faculdade Barretos. [lilianribeirostuque@gmail.com](mailto:lilianribeirostuque@gmail.com)

2 Mestre em Ciências Contábeis pela PUC-SP e Professor na Faculdade Barretos.  
[francisco.carvalho@unibarretos.com.br](mailto:francisco.carvalho@unibarretos.com.br).

3 Mestre em Administração pela Faculdade de Administração de São Paulo (FAESP) e Professor na Faculdade Barretos. [julloses06@gmail.com](mailto:julloses06@gmail.com).

4 Doutorando pela UNESP, Mestre pela UFSCAR e Professor na Faculdade Barretos. [cadu@unibarretos.com.br](mailto:cadu@unibarretos.com.br).

5 Mestre em Ciências Contábeis pela PUC-SP e Professor no Senac Campinas e Faculdades La Salle.  
[levi\\_gimenez@hotmail.com](mailto:levi_gimenez@hotmail.com).

## **ABSTRACT**

The proposal included in this research was to present the Tax Audit as a support tool for company managers and especially for those responsible for the company's accounting and tax aspects. The studies revealed that even experienced professionals who also work in academia have different interpretations of the legal texts that make up the tax legislation and that, sometimes, they sometimes have difficulties in understanding or not very clear information and with apparent divergences between the paragraphs and articles of the same law or of a letter of inquiry. The work evidences this when it addresses two questions presented in recent sufficiency exams of the CFC-Conselho Federal de Contabilidade for which divergent interpretations are appropriate. The applied methodology was composed, in addition to bibliographic consultations, there were simultaneously quantitative researches due to the values collected and the calculations performed; as well as the qualitative one regarding the analysis and interpretation of legal texts, comparing them with the reality experienced in the Sufficiency Exams of the CFC - Federal Accounting Council and in the behavior of the respective Examining Boards in facing the appeals filed by the candidates for elimination of questions.

**Keywords:** Tax Audit, Tax Accounting, Tax Legislation.

## 1. Introdução

O cenário atual requer um alto nível de competitividade por parte das organizações para que elas possam manter-se no mercado e gerarem os lucros almejados. Para isso, torna-se necessário que haja uma preocupação constante com as despesas e os desembolsos que possam vir a ocorrer.

A carga tributária representa um dos principais custos das empresas no Brasil. Com a quantidade de tributos, as frequentes alterações e a complexidade da legislação discutível, essas empresas têm a necessidade de um atento e criterioso planejamento tributário, e muitas delas acabam recolhendo impostos indevidos.

Com isso é preciso definir estratégias assertivas para obter opções conservadoras ou agressivas, da mesma maneira que é imprescindível permanecer atualizado às modificações na legislação e seus reflexos no planejamento tributário.

A auditoria fiscal, também chamada de auditoria tributária, tem como objetivo central averiguar se estas obrigações estão sendo minuciosamente empregues corretamente pela empresa e é necessário, no entanto, não só definir uma estratégia precisa para proteger e blindar a empresa perante o fisco, mas também utilizar-se desta questão para que, dentro da legalidade, seja possível se beneficiar com opções tributárias que reduzirão a carga, dentro da legalidade, e trarão resultados econômicos para a empresa.

Portanto a Auditoria Tributária é responsável por controlar e analisar o bom andamento dos procedimentos legais que envolvem diversos processos, tais como pagamentos e recuperação de impostos ou quaisquer outros aspectos relacionados à parte fiscal de uma organização.

A auditoria se torna essencial para as empresas, junto com um profissional adequado da área respectiva ou autoridades competentes, para fazer análises, conferências, avaliações de documentos com veracidade, controlar as práticas de atividades internas, poder manusear todo o complexo da organização para manter total sigilo em suas funções e evitando possíveis fraudes e equívocos na empresa.

Dentro desta premissa o presente trabalho tem como questão de pesquisa argumentar que em alguns casos há um hiato entre questões acadêmicas e a o exercício da auditoria tributária, bem como as interpretações sobre a legislação tributária nas mais diferentes esferas governamentais, podendo conduzir a eventuais equívocos ou ações divergentes que podem gerar perdas financeiras quer pelas autuações do fisco ou ainda pela ausência da absorção dos créditos tributários ou recolhimentos acima do devido pelas companhias.

Sob a perspectiva metodológica insere-se na análise descritiva uma vez que observados nos eventos tendem a repetição em novos fatos. A auditoria tributária, conforme mostram os estudos deste trabalho, objetiva reduzir o círculo vicioso e apresentar novas perspectivas que beneficia o sujeito passivo da ação tributária, dentro da legalidade.

Para responder à questão de pesquisa em princípio foi desenvolvido o referencial teórico para contextualizar a problemática, apresentaremos a metodologia, os eventos estudados, e por fim a conclusão a luz dos eventos observados e contextualizados.

## 2. Referencial Teórico

O embasamento teórico foi constituído dentro do universo da academia baseado em livros, artigos científicos e demais publicações sobre os temas Auditoria, Auditoria Tributária e Planejamento Tributário conforme disposto a seguir.

### 2.1 Contabilidade Tributária

A Contabilidade Tributária é antiga dentro do estudo e das aplicações da Contabilidade, oriunda da criação dos tributos nas mais antigas civilizações e sua prática que seja legitimada dentro Normas Brasileiras de Contabilidade e do conjunto da Legislação Tributária dentro dos níveis dos municípios, estados e da união.

A Contabilidade Tributária poderá ser entendida como a aplicação de normas e cálculos contábeis em consonância com as normas contábeis e da legislação tributária, as quais sofrem constantes mudanças e que podem afetar positiva ou negativamente os negócios.

Uma vez que a Contabilidade Tributária, além de verificar impostos, controle de tributos, tem ainda como função, inclusive, ensinar e preparar as pessoas e registrar documentos (SIQUEIRA et al. 2011).

Por sua vez, a Contabilidade Tributária, segundo Oliveira (2009, p. 534): é um ramo de especialização da contabilidade que tem como principais objetivos o estudo da teoria e a aplicação prática dos cálculos e normas básicas da legislação tributária. Segmento contábil responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando ao dia-a-dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais.

Em conformidade com Oliveira et al. (2014), a Contabilidade Tributária é a ramificação da contabilidade que avalia a teoria e a prática dos princípios e normas da legislação tributária e é agente causador pela administração dos tributos.

O Quadro 1 a seguir apresenta as funções e atividades da Gestão Tributária de acordo com Oliveira et al. (2014).

**Quadro 1** – Funções e Atividades da Gestão Tributária

<b>ESCRITURAÇÃO E CONTROLE</b>	<b>ORIENTAÇÃO</b>	<b>PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO</b>
Escrituração fiscal das atividades do dia a dia da empresa e dos livros fiscais. Apuração dos tributos a recolher, preenchimento das guias de recolhimento e remessa para o Departamento de Contas a Pagar.	Orientação, treinamento e constante supervisão dos funcionários do setor de tributos e de impostos. Orientação fiscal para as demais unidades da empresa (filiais, fabricas, centro de distribuição, departamentos)	Estudo das diversas alternativas legais para a redução da carga fiscal, tais como: <ul style="list-style-type: none"><li>• todas as operações em que for possível o crédito tributário, principalmente em</li></ul>

Controle sobre os prazos para os recolhimentos. Assessoria para a correta apuração e registro do lucro tributável do exercício social, conforme os princípios de contabilidade. Assessoria para o correto registro contábil das provisões relativas aos tributos a recolher.	ou das empresas controlados e coligadas, visando patronizar procedimentos.	relação aos chamados impostos e contribuições não cumulativos (ICMS, IPI, PIS e COFINS); <ul style="list-style-type: none"><li>• todas as citações em que for possível o diferimento (postergação) dos recolhimentos dos tributos, permitindo melhor gerenciamento do fluxo de caixa;</li><li>• todas as despesas e provisões permitidas pelo fisco como dedutíveis no cálculo do lucro tributável.</li></ul>
--	--	---

Fonte: OLIVEIRA et al. (2014, p. 20)

Segundo Fabretti (2014) a Contabilidade Tributaria é delimitada como sendo a área da Contabilidade que tem como objetivo utilizar no dia a dia os princípios e normas essências da Contabilidade e Legislação Tributária.

## 2.2 Planejamento Tributário

Oliveira et al. (2014, p. 22) enfocam a relevância do contador na gestão tributária:

A despeito da grande importância de todas as supracitadas atribuições, o contador na função de gestor tributário tem principalmente nas atividades de planejamento tributário a grande oportunidade de dar enormes contribuições à alta direção da empresa”.

O Planejamento Tributário como se entende atualmente, originou-se na Inglaterra e Estados Unidos. Segundo Homsí (2019) onde existem os contadores públicos, certificados (CPA) Certified Public Accountants, tornando a formação do profissional um misto de advogado e contador, com igual proficiência em direito e contabilidade, o que os fazem muito competentes na concretização e realização do planejamento tributário, com o uso inteligente dos princípios contábeis juntamente com as normas jurídicas, que se aplica para a reclassificação, dos lançamentos contábeis.

## 2.3 Auditoria

Auditoria é um conjunto de técnicas, ferramentas e processos de exames e análises de atividades financeiras, administrativas, operacionais e de negócios desenvolvidas por uma determinada companhia, tendo como meta principal examinar se o que vem sendo realizado está de acordo com o que foi previamente planejado e se possui aderência às normas internas da empresa; bem como com toda a legislação vigente no país.

Na visão de Attie (2011, p. 43), “*auditoria consiste no levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade*”. Para Maffei (2015, p. 2): “*O termo auditoria vem do latim audire (ouvir), o que já denota em sua origem os profissionais que buscavam chegar a conclusões inquirindo e reunindo informações*”. As definições convergem para os aspectos da auditoria com a finalidade de buscar a acurácia das demonstrações contábeis.

A Auditoria pode ser dividida em Auditoria Externa (independente) quando realizada por empresas e auditores independentes, cujo objetivo principal é o de avaliar os controles internos e as demonstrações financeiras elaboradas pela companhia auditada e de emitir um parecer público destinado principalmente aos acionistas e ao mercado de uma forma geral. Por outro lado, a Auditoria Interna é constituída normalmente por profissionais com vínculo empregatício e que tem como escopo a realização de exames e análises sobre as práticas realizadas pelas diversas áreas internas da empresa, verificando a adequabilidade e observância as normas internas, normas legais e às boas práticas de gestão.

## 2.4 Auditoria Tributária

Auditoria tributária, também chamada de fiscal, consiste no processo de exames e análises sobre as a atividade tributária de uma entidade, abrangendo suas rotinas, sistemas fiscais e nas práticas sobre a apuração, tomada de crédito e recolhimento dos tributos em conformidade com a legislação vigente.

Crepaldi e Crepaldi (2019) resumizam a auditoria fiscal e tributária como análise e avaliação de documentos e informações sobre a situação fiscal da empresa. Acrescentam ainda que este tipo de auditoria proporciona maior solidez e segurança tanto no planejamento, na gestão estratégica e decisões empresariais cotidianas.

Valderrama, apud Bastos (2014, p.2) foca a auditoria fiscal sob a perspectiva do risco, provisionamento e contingências, dentro do presente trabalho acrescentamos, no que tange ao arcabouço jurídico-tributário brasileiro, questões interpretativas dentro do contexto do ramo de atividade da empresa:

A auditoria da área fiscal persegue um objetivo duplo, em primeiro lugar comprovar que a entidade cumpriu, adequadamente, as obrigações tributárias, se provisionou corretamente os riscos derivados das contingências fiscais, e em segundo lugar, se procedeu o pagamento efetivo do tributo de acordo com os formalismos legais.

## 2.5 Diferenças entre Elisão Fiscal e Evasão Fiscal

A doutrina tributária dispõe considerar a ocorrência do caso fundador que pode ser: a evasão ou a elisão, sendo que, na primeira, se demanda conter o surgimento da obrigação, enquanto na segunda, o colaborador já obtém o dever com a responsabilidade tributária, conceitua Amaral (2004).

O estudo adiantado ao fato administrativo e a ocorrência do fato causador, bem como dos prováveis efeitos constitucionais e financeiros, e as variações legais menos legais, admitem que

o elaborador produza a elisão fiscal, evitando, desta maneira, a evasão fiscal, ou seja, o uso de meios ilegais para se obter lucro, recomenda Yamashita (2005).

Resumidamente, a evasão fiscal consiste em algo ilegal visando fraudar e sonegar o recolhimento de tributos. A elisão fiscal representa os esforços para redução da carga tributária de uma entidade, dentro dos limites legais.

### 3. Metodologia

O presente trabalho foi desenvolvido a partir de levantamento bibliográfico existente sobre o tema, incluindo livros, artigos, sites da internet, revistas publicações acadêmicas, que tratam de Contabilidade, Auditoria, Planejamento Tributária, Legislação Tributária, Contabilidade Tributária e a Auditoria Fiscal ou de Tributos:

A principal vantagem da pesquisa bibliográfica é o fato de permitir ao investigado cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente” (GIL, 2019, p. 28).

Com base nesta pesquisa, foram realizados exames e simulações com cálculos exigidos pelo Conselho Federal de Contabilidade em seus exames de suficiência aplicados; bem como em outras situações em que se demonstram o uso incorreto das apurações de tributos em situações de créditos ou de vales a recolher e que podem ser objetos de apontamentos por parte da Auditoria Tributária em diferentes papéis, quer seja no de uma consultoria para a adoção das melhores práticas ou da identificação de equívocos seguidos das recomendações ou sugestões para as respectivas correções.

### 4. Desenvolvimento da pesquisa

As pesquisas das situações envolvendo a Contabilidade Tributária e conseqüentemente as oportunidades para o emprego da Auditoria Tributária foram elencadas a seguir.

#### **4.1 Questões apresentadas pela Consulplan nos Exames de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade**

A sequência de questões foi apresentada pela empresa Consulplan que é a responsável pelas provas e demais atividades relativas aos exames de suficiência para a obtenção dos registros e exercício legal para o exercício legal da profissão de Contador junto aos Conselhos Regionais de Contabilidade.

As divergências identificadas após as respectivas bancas terem apresentado questões de Contabilidade Tributária se enquadram perfeitamente nos aspectos de interpretação e subjetividade abordados no presente trabalho.

##### **4.1.1 Questão envolvendo créditos tributários apresentada no exame de suficiência em 24/10/2021 (questão 6 – prova branca)**

**Quadro 2 – Questão 6 da Prova Branca – CFC 24/10/21**

**Certa empresa comercial enquadrada no Lucro Real realizou as seguintes transações em julho de 2021:**

- Compra de mercadorias à vista por R\$ 25.000,00. Nesse valor, estão incluídos: ICMS à alíquota de 18%; PIS à alíquota de 1,65%; e, Cofins à alíquota de 7,6%. Destacado na nota a empresa pagou mais 8% de IPI; e,
- Venda à vista no valor de R\$ 70.000,00 de 80% das mercadorias adquiridas. Não havia estoques iniciais.

**Considerando apenas tais transações, o valor final do ICMS a recolher e o Lucro Bruto obtido por esta empresa, no mês de julho de 2021, são, respectivamente:**

A) R\$ 8.100,00 e R\$ 34.775,00  
B) R\$ 8.100,00 e R\$ 36.375,00  
C) R\$ 12.600,00 e R\$ 34.775,00  
D) R\$ 12.600,00 e R\$ 36.375,00

Fonte: Consulplan

A alternativa dada pela Consulplan como a correta foi a “A”, isto é, o valor final do ICMS a recolher de R\$ 8.100,00 e um Lucro Bruto de R\$ 34.775,00. Para se chegar aos mencionados valores, a Banca responsável pela elaboração da questão, provavelmente utilizou a seguinte sequência de cálculos, iniciado pela fórmula para a obtenção do custo, apresentada no Quadro 2 – Fórmula do Custo de Mercadorias a seguir.

**Quadro 2 – Fórmula do Custo de Mercadorias**

**FÓRMULA PARA O CÁLCULO DO CUSTO PARA PRODUTOS NÃO SUJEITOS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS**

$$\text{Custo} = \text{Preço de Compra} - \text{Descontos} + \text{IPI} + \text{Frete} + \text{Despesas Acessórias} - \text{ICMS} - \text{PIS} - \text{COFINS} - \text{ICMS sobre as Despesas Acessórias} - \text{ICMS sobre o frete.}$$

Fonte: Elaborado pelos Autores

A Tabela 1 – Prováveis Cálculos Realizados pela Consulplan para a Alternativa “A” demonstra a provável maneira com que a Banca chegou aos valores de valor final do ICMS a recolher de R\$ 8.100,00 e um Lucro Bruto de R\$ 34.775,00, indicados na alternativa “A”.



**Tabela 1-** Prováveis Cálculos Realizados pela Consulplan para a Alternativa “A”

<u>Na Compra:</u>	
Custo=	25.000,00 + 2.000,00 - 4.500,00 - 412,50 - 1.900,00
Custo=	20.187,50
<u>Na Venda:</u>	
Vendas Brutas	= 70.000,00
(-) ICMS s/ Vendas	= -12.600,00
(-) PIS s/ Vendas	= - 1.155,00
(-) COFINS s/ Vendas	= - 5.320,00
(=) Receita Líquida	= 50.925,00
(-) CMV	= -16.150,00
(=) Lucro Bruto	= 34.775,00
<u>ICMS a Recolher</u>	
12.600,00 - 4.500,00	= 8.100,00

Fonte: Elaborada pelos Autores

Conforme demonstra a Tabela 1- Prováveis Cálculos Realizados pela Consulplan para a Alternativa “A”, os critérios provavelmente empregados pela Consulplan levam aos valores indicados pela alternativa “A”.

Por outro lado, cabe interpretação diferente em relação aos cálculos tributários, pois os créditos do PIS e da COFINS, dentro dessa abordagem discordante poderão incidir sobre todos os componentes de custos como o IPI, frete e despesas acessórias, além do próprio valor da compra e assim, a fórmula é a que está demonstrada no Quadro 3 – Fórmula Completa dos Custos da Mercadoria a seguir.

**Quadro 3** – Fórmula Completa dos Custos da Mercadoria

<p><b>• FÓRMULA PARA O CÁLCULO DO CUSTO PARA PRODUTOS NÃO SUJEITOS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS</b></p> <p>Custo = Preço de Compra - Descontos + IPI + Frete + Despesas Acessórias - ICMS - PIS - COFINS - ICMS sobre as Despesas Acessórias - ICMS sobre o frete.</p> <p>Onde: O PIS e a COFINS devem incidir sobre o Preço de Compra + IPI + Frete (FOB) + Despesas Acessórias</p>
--

Fonte: Elaborado pelos Autores

Portanto, os valores dos créditos tributários do PIS e da COFINS poderão ser os seguintes:

- PIS = (R\$ 25.000,00 + R\$ 2.000,00) x 1,65% = R\$ 445,50.

- $\text{COFINS} = (\text{R}\$ 25.000,00 + \text{R}\$ 2.000,00) \times 7,6\% = \text{R}\$ 2.052,00$

Assim as eventuais perdas de créditos fiscais para a empresa serão de:

- $\text{PIS} = \text{R}\$ 445,50 - \text{R}\$ 412,50 = \text{R}\$ 33,00$
- $\text{COFINS} = \text{R}\$ 2.052,00 - \text{R}\$ 1.900,00 = \text{R}\$ 152,00$

Resumidamente, a empresa poderia deixar de se creditar em R\$ 33,00 de PIS e R\$ 152,00 da COFINS e no total de R\$ 185,00 em créditos tributários somente com essa transação.

Outra eventual consequência é que o custo permaneceria superavaliado conforme demonstra a Tabela 2 – Custo Calculado Corretamente a seguir.

**Tabela 2 – Custo Calculado Corretamente**

<u>Na Compra:</u>									
Custo=	25.000,00	+	2.000,00	-	4.500,00	-	445,50	-	2.052,00
Custo=	20.002,50								

Fonte: Elaborada pelos Autores

Portanto, a superavaliação no custo será de:

- $\text{R}\$ 20.187,50 - \text{R}\$ 20.002,50 = \text{R}\$ 185,00$

Outro provável impacto seria em relação ao resultado da empresa, em especial ao Lucro Bruto que não deveria ser mais de R\$ 34.775,00 de acordo com a Tabela 3 – Apuração Correta do Lucro Bruto apresentada a seguir.

**Tabela 3 – Apuração Correta do Lucro Bruto**

<u>Na Venda:</u>		
Vendas Brutas	=	70.000,00
(-) ICMS s/ Vendas	=	- 12.600,00
(-) PIS s/ Vendas	=	- 1.155,00
(-) COFINS s/ Vendas	=	- 5.320,00
(=) Receita Líquida	=	50.925,00
(-) CMV	=	- 16.002,00
(=) Lucro Bruto	=	34.923,00

Fonte: Elaborada pelos Autores

Sob o aspecto gerencial a demonstração da rentabilidade através da Margem Bruta, também seria afetada, conforme demonstrado a seguir.

Margem Bruta Segundo a Questão do Exame de Suficiência:

- $MB = \text{Lucro Bruto} / \text{Receita Líquida} = R\$ 34.775,00 / R\$ 70.000,00 = 0,497$  ou 49,7%.

Margem Bruta Segundo os Autores:

- $MB = \text{Lucro Bruto} / \text{Receita Líquida} = R\$ 34.923,00 / R\$ 70.000,00 = 0,499$  ou 49,9%.

Conforme demonstrado por esse exemplo, existe uma divergência conceitual entre a Banca e os Autores que também são profissionais experientes e atuantes na Contabilidade e Auditoria Tributária.

Acrescenta-se que o comércio não tem como repassar o IPI como se faz na indústria, portanto, para ele o mencionado tributo acaba se transformando em um mais componente de custo.

O amparo legal identificado pelos Autores em relação aos créditos do PIS e da COFINS sobre todos os componentes de custo, está nas Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que instituíram a não cumulatividade na cobrança da Contribuição para o PIS e para COFINS, respectivamente, elas trazem em seu artigo 3º as situações em que o contribuinte poderá descontar das contribuições devidas os créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos.

#### 4.1.2 Questão envolvendo substituição tributária do ICMS apresentada no exame de suficiência em 08/11/2020 (questão 29 – prova branca)

##### Quadro 4 – Questão 29 da Prova Branca – CFC 2020/2

<p><b>29</b></p> <p>Considere que determinada mercadoria sujeita ao ICMS no regime de substituição tributária (ICMS/ST) foi vendida por uma empresa industrial para empresa varejista, localizada no mesmo estado sendo:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Valor da venda: R\$ 1.000,00.</li><li>• Valor do frete e seguro: R\$ 200,00.</li><li>• Alíquota interna do ICMS: 12%.</li><li>• Alíquota do IPI: 5%</li><li>• MVA: 40%.</li></ul> <p>O valor do ICMS a ser recolhido por substituição tributária será de:</p> <p>A) R\$ 44,00 B) R\$ 67,68 C) R\$ 211,68 D) R\$ 144,00</p>
---

Fonte: Consuplan

A alternativa dada pela Banca como a correta foi a “B”, OU SEJA, o valor final do ICMS a ser recolhido por substituição tributária será de R\$ 67,68.

Para atingir o valor dado como correto e justificar a sua manutenção diante de pedidos de anulação da questão, a Banca respondeu conforme exposto no Quadro 5 – Posicionamento da

Consulplan Sobre a Questão 29 (prova branca), alegando que o IPI não deveria integrar a base de cálculo para a formação do preço de venda estimado.

### Quadro 5 – Posicionamento da Consulplan Sobre a Questão 29

**Recurso Improcedente. Ratifica-se a opção divulgada no gabarito preliminar.**  
O ICMS-ST foi amparada pela Constituição Federal através de uma emenda e adotada por todas as unidades federativas. O cálculo do ICMS-ST envolve a apuração do ICMS próprio, do ICMS-ST e do valor a ser recolhido a título de substituição tributária.

ICMS próprio = Base de cálculo ICMS próprio (Valor do produto/mercadoria + Frete + Seguro + Outras Despesas Acessórias - Descontos) x (Alíquota Interna do ICMS)

ICMS ST = Base de cálculo do ICMS ST [(Valor do produto + Valor do IPI + Frete + Seguro + Outras Despesas Acessórias - Descontos) x MVA] x (Alíquota do local de destino do ICMS)

Valor do ICMS ST a recolher = ICMS-ST – ICMS próprio

Em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tem-se que o mesmo não integra a Base de Cálculo (BC) do ICMS quando o produto for destinado a posterior comercialização, industrialização ou outra saída tributada; e, integra a Base de Cálculo (BC) do ICMS quando o produto for destinado a consumidor final.

O IPI dessa forma deve compor a base de cálculo do ICMS-ST, pois a mesma relaciona-se ao valor pelo qual o produto/mercadoria será vendido ao consumidor final.

No que diz respeito à BC do IPI, segundo o Regulamento do IPI, constitui valor tributável do imposto “[...] dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial”, do qual registra-se que o valor da operação compreende o preço do produto, **acrescido do valor do frete** e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário dos produtos.

O cálculo do ICMS-ST com os dados da questão:

ICMS próprio =  $(1.000,00 + 200) \times 12\% = 144,00$

ICMS ST =  $[(1.000,00 + 60,00 + 200,00) \times 1,40] \times 12\% = 211,68$

Valor do ICMS ST a recolher =  $211,68 - 144,00 = 67,68$

Portanto, considerando o exposto, o gabarito foi **mantido**.

Fonte:

- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.
- BRASIL. Decreto nº. 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança do IPI.
- FABRETTI, L.C. Contabilidade tributária. 15. ed. São Paulo, Atlas, 2015.

Fonte: Consulplan

No sentido de divergir do posicionamento da Banca Examinadora os Autores identificaram junto à Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais que em seu Regulamento do ICMS de 2002, Anexo XV, o seguinte:

*“ II - para se obter o percentual de margem de valor agregado (MVA), além do disposto nas alíneas do inciso anterior: a) o preço de venda da mercadoria submetida ao regime de substituição tributária no estabelecimento industrial, importador ou atacadista, incluído o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI -, o frete, o seguro e as demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária ”.*

Portanto, mesmo o produto saindo de um fabricante para estabelecimento comercial, o IPI deverá integrar a base de cálculo para a apuração do ICMS em Substituição Tributária, pois tal comerciante integrará o referido valor apurado em seu custo e não realizará nenhum cálculo adicional na venda ao consumidor, mesmo ele sendo o destinatário final da mercadoria. No Quadro 5 – Formula do Custo de Mercadoria Sujeita ao Regime de Substituição Tributária do ICMS (comércio) contém a maneira como deverá ser apurado o custo.

### Quadro 5 – Formula do Custo de Mercadoria Sujeita ao Regime de Substituição Tributária do ICMS (comércio)

**• FORMULA PARA O CÁLCULO DO CUSTO PARA PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

Produtos sujeitos ao regime de substituição tributária do ICMS (sem o aproveitamento do crédito de ICMS sobre as despesas acessórias e o frete FOB)

Custo = Preço de Compra - Descontos + IPI + Frete + Despesas Acessórias + ICMS ST - PIS - COFINS .  
Onde: o PIS e a COFINS devem incidir sobre o Preço de Compra + IPI + Frete (FOB) + Despesas Acessórias

Fonte: Elaborado pelos Autores

Reforçando o mesmo entendimento do Fisco Mineiro, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, respondeu à Carta Consulta Tributária realizada em outubro de 2015 por uma indústria do Rio de Janeiro sobre a inclusão do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados na base de cálculo para a apuração do ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços para empresas do comércio situadas em território paulista, conforme reprodução realizada no Quadro 6 – Carta Consulta Tributária sobre a inclusão do IPI para a apuração do ICMS-ST.

**Quadro 6 – Carta Consulta sobre a incluir IPI para a apuração do ICMS-ST**

**RESPOSTA A CONSULTA TRIBUTÁRIA 6139/2015, de 20 de outubro de 2015.  
Disponibilizado no site da SEFAZ em 14/01/2016.**

ICMS – Base de cálculo – Imposto a ser retido por sujeição passiva por substituição tributária.

I. O montante relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) integra a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária (artigo 41 do RICMS/2000).

1. A Consultante, sediada em território fluminense e com CNAE principal referente ao "comércio atacadista de máquinas e equipamentos para uso comercial; partes e peças", informa ter dúvidas quanto à interpretação do artigo 41 do RICMS/SP sobre a necessidade de inclusão do IPI na base de cálculo da substituição tributária na venda interestadual com destino a clientes paulistas revendedores.

2. Propõe, então, o seguinte questionamento:

*"Emitimos uma nota fiscal, com produto destinado à comercialização, e, na mesma, a base de cálculo do ICMS ST e o valor do ICMS ST foram calculados considerando o valor total da nota fiscal, incluindo o valor do IPI.*

*O cliente recusou o recebimento da mesma alegando que, pelo fato da mercadoria ser destinada à comercialização, o valor do IPI não pode ser considerado no cálculo da substituição tributária.*

*Sendo assim, gostaríamos de esclarecer se o correto é o cálculo da ST incidir sobre o valor total da nota, incluindo o IPI, ou, se o valor do IPI não deve ser considerado no cálculo." G.N.*

Fonte: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo

A consulta realizada pela empresa deixa claro que ele pretende vender produtos para empresas do comércio que irão revender tais produtos, portanto a venda não será destinada a um consumidor final. Na sequência o Quadro 7 – Resposta à Carta Consulta, reproduz a resposta dada pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

### Quadro 7 – Resposta à Carta Consulta

5. Feitas essas considerações, salientamos, quanto à inclusão ou não do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na base de cálculo do ICMS, que há duas considerações a serem feitas:

5.1. De acordo com o § 2º do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/1996, "*não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos*". Todavia, esta disciplina é aplicável às operações próprias.

5.2. Para fins de substituição tributária, o artigo 8º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/1996, determina que a base de cálculo do ICMS, em relação às operações ou prestações subsequentes, deve ser obtida "*pelo somatório das parcelas seguintes: a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário; b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes*".

6. O artigo 41 do RICMS/2000, mencionado pela Consulente, dispõe que "*na falta de preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária com retenção antecipada do imposto será o preço praticado pelo sujeito passivo, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor resultante da aplicação de percentual de margem de valor agregado estabelecido conforme disposto pela legislação em cada caso*". (g.n.)

7. Da leitura do referido dispositivo, observa-se que nas operações de venda de mercadorias, em operações sujeitas à substituição tributária, o sujeito passivo por substituição deve incluir o IPI na base de cálculo do ICMS relativo às operações subsequentes, pois se trata de imposto cujo encargo é transferível ao adquirente.

8. Portanto, em resposta à dúvida apresentada pela Consulente, informamos que na venda de mercadoria, em operação sujeita à substituição tributária, destinada a estabelecimento paulista, de acordo com o artigo 41 do RICMS/2000, ("*na falta de preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária com retenção antecipada do imposto será o preço praticado pelo sujeito passivo, incluído (...) impostos (...) transferíveis ao adquirente (...)*"), deve ser incluído o IPI na base de cálculo do imposto a ser retido em favor deste Estado de São Paulo.

Fonte: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo

Portanto, a resposta apresentada pelo Fisco de São Paulo demonstra que o IPI deve fazer parte da base de cálculo para fins de apuração do ICMS em Substituição Tributária, em especial por não se saber o valor de venda que será praticado para o consumidor final.

Os Autores refizerem os cálculos da mencionada questão conforme demonstrado na Tabela 4 – Recalculo da Questão 29 da Prova Branca – CFC 2020/2 a seguir.

**Tabela 4** – Recalculo da Questão 29 da Prova Branca – CFC 2020/2

a)	ICMS próprio (R\$ 1.000,00 x 12%)	R\$	120,00
	<u>Base para o preço de venda estimado:</u>		
	Mercadoria	R\$	1.000,00
	(+) Frete e Seguro	R\$	200,00
	(+) IPI	R\$	50,00
	Total	R\$	1.250,00
	Preço de Venda Estimado:		
	R\$ 1.250,00 x 1,4 =	R\$	1.750,00
b)	ICMS s/ PV Estimado (R\$ 1.250,00x12%)	R\$	210,00
c)	Apuração do ICMS ST (b-a)	R\$	90,00

Fonte: Elaborado pelos Autores

O cálculo realizado através da Tabela 4 – Recalculo da Questão 29 da Prova Branca – CFC 2020/2, revela outros dois graves equívocos cometidos pela Consulplan, o primeiro em relação ao frete e o segundo em relação ao seguro.

No caso do valor do frete, o valor do ICMS não deveria fazer parte do ICMS normal ou próprio, pois, na prática, o fabricante desconhece ou não tem relação direta com o transportador da mercadoria, pois se o frete será cobrado em separado do valor do produto, é de se presumir que se trata de frete FOB – *Free on Board*, portanto será cobrado separadamente através do *CTRC*, o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas; bem como será emitido pela transportadora e não pelo fabricante que em princípio, desconhece os dados, pois na modalidade FOB a prestação de serviços é realizada entre o comprador e a transportadora e não entre o fabricante e a transportadora.

Em relação ao seguro, ele também não integra o valor constante na nota fiscal do fornecedor, pois a relação é exclusivamente entre o comprador e a seguradora.

Todavia, o comprador tomará os créditos do ICMS sobre o frete e sobre o seguro conforme apresentado no Quadro 3 – Fórmula Completa dos Custos da Mercadoria, onde o seguro como ser interpretado como a despesa acessória.

Portanto, o conceito adotado pela Consulplan poderia acarretar prejuízos a empresa que o adotasse mediante multas e sanções fiscais, haja vista a diferença de R\$ 22,32 (R\$ 90,00 – R\$ 67.68).

#### **4.2 A importância da experiência e dos conhecimentos de um auditor na temática tributária**

Os exemplos dados através das duas questões recentemente formuladas pelas Bancas Examinadoras e as divergências apontadas pelos Autores evidencia as dificuldades enfrentadas por profissionais que atuam na Contabilidade Tributária e na Auditoria Tributária, muitas vezes necessitando do apoio de consultorias tributárias.

## 5. Considerações Finais

A presente pesquisa buscou evidenciar a importância da Auditoria Tributária, dentro das áreas de trabalho de uma Auditoria Independente (externa) ou na Auditoria Interna, cujo auditor para exercê-la necessita de conhecimentos da legislação tributária e indo mais além, de como aplicar dentro dos limites legais.

Os casos discutidos e apresentados no presente trabalho evidenciam a importância da auditoria tributária, inserida dentro do planejamento tributário, e na apuração dos eventos, onde a análise particular e acurada permite conclusões que beneficiam o contribuinte e por conseguinte a geração de valor para as empresas.

A elevada complexidade do conjunto de normas legais e tributárias pode acarretar divergências de interpretação, prejuízos financeiros pela perda de aproveitamento de créditos tributários ou recolhimentos superiores aos legalmente devidos.

### Referências

BASTOS, Rui Manoel Pereira da Costa. Auditoria Tributária: uma abordagem conceptual. XV Congresso de Contabilidade. Lisboa, 24 a 26 novembro/2004. Disponível em <https://repositorio.ipl.pt/handle/10400.21/1656>, acesso em 06/11/2021.

CONSULPLAN. Disponível em [https://d3du0p87blxrg0.cloudfront.net/concursos/1515/1\\_1213980.pdf](https://d3du0p87blxrg0.cloudfront.net/concursos/1515/1_1213980.pdf). Acesso em 03 nov.2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível em <https://cfc.org.br/exame-de-suficiencia-anteriores/2o-exame-de-suficiencia-de-2021/>. Acesso em 03 nov.2021.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. Auditoria fiscal e tributária. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade tributária**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade tributária e societária para advogados**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.



Stuque, L. S. R.; Carvalho, F. J. P.; Lopes, J. J.; Silva, C. E.; Gimenez, L.; A auditoria tributária como instrumento de apoio à gestão.

HOMSI, Marcelo Moreira Maluf. **Breve Estudo sobre Planejamento Tributário**. [2015]. Disponível em: <<https://marcelohomsi.jusbrasil.com.br/artigos/200655430/breve-estudo-sobre-planejamento-tributario>>. Acesso em: 03 nov. 2021.

OLIVEIRA, Luís Martins de et al. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com respostas**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

OLIVEIRA, Luís Martins de et al. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com respostas**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e Evasão de Tributos: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei**. São Paulo, Lex Editora, 2005.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE MINAS GERAIS. Disponível em: <[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/ricms\\_2002\\_seco/anexo2002\\_2.html](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms_2002_seco/anexo2002_2.html)>. Acesso em 3 nov.2021

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Disponível em: <[https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC6139\\_2015.aspx](https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC6139_2015.aspx)> Acesso em 3 nov.2021

**Recebido:** 24/11/2021

**Aceito:** 16/12/2021