**A Utilização do Planejamento de Auditoria por Auditores Fiscais da Receita Estadual do Espírito Santo**

**RESUMO**

A auditoria contábil pode ser dividida basicamente em três tipos principais: auditoria externa ou independente, auditoria interna e auditoria governamental, incluindo nesta a auditoria fiscal. Esta pesquisa teve como objetivo verificar em qual nível uma parcela dos Auditores Fiscais da Receita Estadual (AFRE) da Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo (SEFAZ-ES) informam quanto à utilização da ferramenta planejamento de auditoria, traçando um paralelo de tal ferramenta na auditoria independente e na fiscal. Para tanto, foi utilizada uma metodologia de pesquisa qualitativa, por meio da aplicação de questionário aos AFREs do Espírito Santo. Conclui-se que quase a metade dos AFREs pesquisados informou alta percepção quanto à utilização da ferramenta planejamento de auditoria para prepararem os trabalhos que irão realizar nas auditorias fiscais, embora aproximadamente três quartos dos participantes tenham informado pouco conhecimento das NBC-TAs, podendo ser considerados um alto percentual de baixa utilização ou conhecimento do planejamento de auditoria.

**Palavras-chave:** auditoria; fiscal; AFRE; SEFAZ-ES.

**Área Temática:** Auditoria e Perícia Contábil

1. **Introdução**

A ciência contábil possui vários princípios, preceitos e normas que, “quando corretamente praticada (...), é o ‘espelho’ do patrimônio da entidade.” (LEMOS, 2004, p. 17). Isso significa que a contabilidade precisa ser observada como um sistema que possua informações necessárias aos usuários, sejam eles internos ou externos, sendo a auditoria, segundo Jund (2004, p. 26), “uma técnica autônoma entre as técnicas” de tal ciência, que será responsável por informar se os lançamentos contábeis ocorreram como determinam os princípios e normas contábeis. Isso também é assegurado pelas Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas de Auditoria (NBC-TAs). A Resolução 1.202/09 (CFC, 2009a) editou a NBC-TA Estrutura Conceitual (CFC, 2009a), onde afirma que “o resultado da avaliação ou mensuração de um objeto é a informação resultante da aplicação de critérios ao objeto”, que nesse caso são os lançamentos contábeis e a apuração dos resultados, apresentados por meio das Demonstrações Contábeis (JUND, 2004).

De acordo com Hoog e Carlin (2011, p. 52),

a auditoria contábil é uma opinião da validade das informações contábeis, relativas ao exercício da sociedade empresária, assegurando a credibilidade das informações das peças contábeis e a integridade do patrimônio, visando a minimização de riscos (...), através de técnicas específicas.

Pinheiro e Cunha (2003) dividem a auditoria em três segmentos: auditoria externa, auditoria interna e auditoria governamental. Dentre esses, a auditoria externa visa analisar, por meio de técnicas específicas e por amostragens, as demonstrações contábeis, apresentando ao final do trabalho um parecer referente ao que foi analisado. Já a auditoria interna é realizada de forma permanente e preventiva, possuindo independência para apontar falhas contábeis, detectar e apresentar sugestões de melhorias. Da auditoria governamental, se destaca a auditoria fiscal que diverge das demais auditorias quanto aos objetivos, porém se equipara quanto às fontes de informações e alguns procedimentos. Os objetivos das auditorias independentes e internas seriam detectar fraudes junto às demonstrações contábeis e à contabilidade da empresa, bem como emitir a opinião da fidedignidade de tais demonstrações, enquanto o objetivo da auditoria fiscal seria verificar a ocorrência de possível sonegação ou fraude fiscal. Mas, as fontes de informações são as mesmas nos três tipos de auditoria, a contabilidade e suas demonstrações, e quanto aos procedimentos seriam as técnicas de trabalho e de auditagem.

O trabalho de fiscalização realizado pelo Auditor Fiscal da Receita Estadual (AFRE) da Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo (SEFAZ-ES) visa, dentre outras tarefas, auditar fatos geradores relativos aos registros fiscais e contábeis de contribuintes dos tributos estaduais, conforme determina as alíneas do Inciso I, do Parágrafo Único, do Art. 4º, da a Lei Complementar (Estadual) nº 737, de 23 de dezembro de 2013. Essa Lei Complementar divide em quatro níveis a carreira fiscal, que são AFRE, que é a inicial, e AFRE níveis I, II e III. Para este trabalho não será considerado o nível inicial porque, à época do questionário, não havia nenhum auditor como apenas AFRE. Portanto, os três níveis considerados têm basicamente as seguintes atribuições de acordo com tal Lei Complementar:

AFRE I – atribuições privativas: realizar a fiscalização, constituição e lançamento do crédito tributário e não tributário da exploração de recursos hídricos e minerais, elaborar e proferir pareceres de acordo com a legislação, orientação tributária a sujeitos passivos na forma da lei, requisitar informações referentes ao sujeito passivo, coordenar, orientar e controlar as atividades dos agentes arrecadadores, realizar ou ser assistente técnico em perícias e execução de atividades na área de inteligência fiscal. Além das atividades de caráter não privativo constante no Inciso II, do Art. 5º da Lei Complementar nº 737/2013:

Art. 5º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual, no exercício da sua competência, observado o disposto no artigo 6º:

(...)

II - em caráter não privativo:

a) administrar o cadastro e a arrecadação das receitas estaduais;

b) administrar as atividades de tecnologia da informação em todas as suas áreas de atuação, inclusive as relativas ao desenvolvimento de sistemas, infraestrutura e operações, comunicação, prospecção tecnológica, gestão de projetos, bem como, segurança da informação;

c) planejar, elaborar, executar e administrar projetos no âmbito da Administração Tributária;

d) realizar estudos e desenvolver projetos de pesquisas;

e) analisar o comportamento das receitas tributárias e não tributárias, objetivando subsidiar as ações fiscais;

f) elaborar e proferir, na forma da legislação aplicável, decisão em processo administrativo-fiscal no julgamento de segunda instância;

g) assessorar o Secretário de Estado da Fazenda e o Subsecretário de Estado da Receita;

h) elaborar textos de atos normativos relativos à receita estadual tributária e não tributária; e

i) as demais atividades inerentes à competência da Subsecretaria de Estado da Receita.

AFRE II – atribuição privativa de representar a SEFAZ-ES em atividades na Comissão Técnica Permanente do ICMS (COTEPE/ICMS), além das atribuições cumulativas citadas para o nível I.

AFRE III – atribuição privativa de realizar o controle interno e auditoria das atividades de tributação, arrecadação e fiscalização, além de cumular as atividades dos demais níveis.

Ao finalizar uma auditoria fiscal, caso ocorram situações de sonegação fiscal, o AFRE enquadrará o ilícito tributário de acordo com legislações específicas e lavrará o Auto de Infração (AI), conforme determina o Art. 142 e seu Parágrafo Único, da Lei nº 5.172/1966, também chamado de Código Tributário Nacional (CTN), onde diz:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Segundo Crepaldi (2012), estão obrigadas a realizarem a auditoria externa em suas demonstrações contábeis as “companhias abertas, sociedades e empresas que integram o sistema de distribuição de valores mobiliários”, isso também conforme o Art. 26, da Lei nº 6.385/1976. Crepaldi (2012) informa que também estão obrigadas a auditarem suas demonstrações contábeis por auditores independentes ou empresas de auditoria as empresas regulares que faturarem mais de R$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais) por ano e as empresas que possuírem ativos que superem os R$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais), sendo essa exigência prevista na Lei nº 11.638/2007, que não determina nenhuma obrigatoriedade para as empresas de regime societário limitado e de grande porte a publicarem suas demonstrações contábeis e serem auditadas por empresas do ramo ou auditores independentes, porém, de acordo com o Departamento Nacional do Registro do Comércio (DNRC), por meio do Ofício-circular nº 99, fica facultado às empresas limitadas de grande porte contratarem auditorias independentes e publicarem suas demonstrações e conclusões de tais auditorias (CREPALDI, 2012).

Por não haver nenhuma legislação obrigando ou proibindo as auditorias fiscais a utilizarem as técnicas de auditorias externas, o que se pretende é realizar um estudo através de pesquisa junto a uma parte dos AFREs da SEFAZ-ES e verificar qual a percepção destes referente à utilização da ferramenta de trabalho dos auditores independentes denominada planejamento de auditoria. Para definir o nível apresentado pelos pesquisado de utilização de tal ferramenta, serão consideradas quando e quais as formas de utilização e a percepção dos AFREs sobre a necessidade de conhecimento e aplicação da mesma.

A escolha pelos auditores fiscais do Espírito Santo ocorre por ter 275 AFREs que efetuam seus trabalhos na SEFAZ-ES e não se encontram exercendo cargos comissionados ou à disposição de outros órgãos. Dos 275 AFREs, 216 foram admitidos até a década de 1980, 5 iniciaram a carreira na década de 1990, e os demais 54 foram admitidos a partir do ano 2000, segundo informações do setor de Recursos Humanos da Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo (CAMPOS, 2014).

Ao final, deverá ser respondida a seguinte pergunta: Qual o nível de percepção quanto à utilização do planejamento de auditoria pelos AFREs no Estado do Espírito Santo?

As auditorias externas têm como normatização as NBC-TAs, onde a de número 300 (CFC, 2009b) se refere ao Planejamento de Auditoria de Demonstrações Contábeis e a NBC-TA 320 (CFC, 2009c) é sobre Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria. Em relação ao planejamento e formas de trabalho realizadas pelo AFRE, as principais fontes são a Lei Complementar nº 737/2013 e a Portaria 12-R/2009, emanada pela SEFAZ-ES.

A auditoria externa possui outras ferramentas para utilização nos trabalhos do auditor externo, mas que não serão analisadas neste trabalho, tais como levantamentos físicos de estoques e numerários em caixa, confrontação de extratos bancários com os lançamentos contábeis de contas bancárias da empresa e análises de riscos (HOOG e CARLIN, 2011).

O objetivo geral é conhecer a percepção e utilização de parte dos AFREs da SEFAZ-ES quanto à utilização da ferramenta planejamento de auditoria.

Enquanto os objetivos específicos são:

1. Verificar se é e quando é utilizada tal ferramenta, bem como se tal ferramenta poderia ser aplicada na auditoria fiscal;
2. Pesquisar junto a uma parte amostral dos AFREs da ativa, quem conhece tal ferramenta e quem informa utilizá-la nos seus trabalhos de auditoria, separando pelos níveis existentes de AFREs I, II e III;

A escolha do tema se deu porque os auditores independentes têm como função a auditoria das demonstrações contábeis que “constitui o conjunto de procedimentos técnicos que têm por objetivo a emissão de opinião através de relatório de opinião do auditor sobre a sua adequação, servindo os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade” (HOOG e CARLIN, 2011, p. 53). O planejamento de auditoria não significa ser mais ou menos importante que as demais ferramentas. Porém, não há como realizar uma auditoria sem um planejamento, tanto que Almeida (2012) a coloca em primeiro plano após a escolha do auditor ou empresa de auditoria que fará o trabalho, sendo com tal planejamento que se fará a avaliação do controle interno e efetuará revisões analíticas para depois executar os procedimentos de auditoria.

O trabalho de auditoria fiscal tem o intuito de evitar possíveis sonegações e fraudes que sejam praticadas por contribuintes, utilizando-se da contabilidade e com o objetivo de evitar o pagamento legal de impostos. Por isso, impõe-se ao auditor fiscal, em seu trabalho de auditoria, conciliar os conhecimentos contábeis necessários com o *feeling* profissional, pois essas qualidades são importantes para que o AFRE realize um trabalho de auditoria fiscal exemplar e alcance o objetivo de lançar o crédito tributário sonegado (LEMOS, 2004).

1. **Referencial Teórico**

Neste capítulo serão abordadas as definições referentes ao planejamento de auditoria. Além de aspectos conceituais, serão abordadas pesquisas anteriores relacionadas ao assunto.

* 1. **Planejamento de Auditoria**

A NBC-TA 300 (CFC, 2009b) apresenta as normas sobre planejamento da auditoria de demonstrações contábeis, destacando o momento correto e oportuno para que o auditor possa planejar seu trabalho. Destaca-se a importância de se planejar para o trabalho de auditoria e anotar todas as evidências e trabalhos realizados pelo auditor. Outra demonstração desse trabalho é que o planejamento de auditoria deve começar antes do início do trabalho propriamente dito de auditoria, como obtendo o máximo possível de informações sobre a empresa a ser auditada.

A NBC-TA 320 (CFC, 2009c) é mais específica quanto à materialidade ao fazer um planejamento e para a execução da auditoria externa. Essa materialidade, uma questão de julgamento de relevância que cabe ao auditor, precisará de informações para que este trace um planejamento para seu trabalho. Com base na NBC-TA, o auditor externo estabelecerá uma estratégia global de auditoria, determinando a materialidade para as demonstrações contábeis que terá de analisar.

De acordo com Crepaldi (2012, p. 520), “o planejamento da auditoria envolve a definição de estratégia global para o trabalho e o desenvolvimento de plano de auditoria”, onde o auditor externo verificará desde a empresa a ser auditada, o ramo de atividade empresarial, porte etc. O planejamento bem elaborado permitirá uma análise mais adequada das demonstrações contábeis, auxiliando a tomada de decisões sobre quais contas representam riscos para a auditoria, resolvendo rapidamente possíveis problemas durante o trabalho e organizando adequadamente a condução do trabalho (CREPALDI, 2012).

Almeida (2012, p. 141) segue o mesmo raciocínio de Crepaldi (2012), definindo ainda o planejamento como estabelecimento de metas a serem alcançadas para a realização de toda a auditoria externa e, ao final, obter um trabalho de qualidade excelente e com o menor custo possível para a empresa auditada e para o auditor. Almeida (2012, p. 144) destaca ainda que o planejamento de auditoria deve versar mais horas nas auditorias preliminares e determinar as datas que ocorrerão os testes de auditoria.

Quanto à auditoria fiscal, Crepaldi (2012, p. 14) diz que ela tem o objetivo de examinar e avaliar o planejamento, “eficiência e eficácia dos procedimentos e controles adotados para a operação, pagamento e recuperação de impostos, taxas e quaisquer outros ônus de natureza fisco-tributária que incidam nas operações, bens e documentos da empresa”. Portanto, o autor se refere a uma auditoria dentro da empresa, mas se comparada com o trabalho do AFRE, este tem o mesmo objetivo ao realizar sua auditoria, tendo a obrigação de lançar através do Auto de Infração aquilo que verificar como pendência ou ato de sonegação fiscal.

O AFRE também precisa registrar e demonstrar os elementos comprobatórios de seu trabalho de auditoria fiscal junto ao contribuinte, por isso elabora um planejamento de execução da auditoria que deverá ser colocado nos papéis de trabalho e, ao final, servirá como elemento comprobatório, podendo compor seu relatório fiscal dentro das normas vigentes, tais como a Portaria nº 12-R/2009. Sendo que esta Portaria e a Lei nº 373/2013, ambas do Estado do Espírito Santo, determinam sobre como o AFRE deve conduzir sua auditoria, bem como normatiza ainda sobre outros modos de trabalhos do auditor fiscal, tais como o contribuinte será intimado do início da ação fiscal e prazo para realização da auditoria.

Portanto, no âmbito do Estado do Espírito Santo, compete privativamente ao AFRE realizar a auditoria fiscal e, se encontrar irregularidade no recolhimento de tributos, realizar o lançamento por meio do Auto de Infração.

* 1. **Pesquisas Anteriores**

O estudo de caso realizado por Ito, Niyama e Mendes (2008), embora realizado quando o Brasil estava convergindo para as Normas Internacionais de Contabilidade (2007-2010), faz uma comparação entre os auditores independentes no Brasil e aqueles que já eram regulamentados pelas Normas Internacionais. O destaque é que o auditor independente para atuar no Brasil precisava fazer um exame de qualificação técnica elaborado conjuntamente pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o Instituto Brasileiro de Auditores Independente (IBRACON). Enquanto para realizar o mesmo trabalho nos Estados Unidos da América, o auditor independente de lá precisaria cumprir as normas do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), que é uma organização norte-americana. Além disso, precisa ser revisado pelos pares (outros auditores independentes escolhidos pela AICPA) num período de três em três anos, ter o mínimo de vinte horas de estudos comprovados por ano e mínimo de cento e vinte horas a cada três anos, dentre outras exigências que atualmente estão sendo cobradas no Brasil também.

Essa comparação pode ser feita entre o auditor independente e o AFRE, sendo que aquele agora também precisa ter um mínimo de vinte horas de educação profissional continuada, além de ser obrigatório se certificar para atuar como tal. Já o AFRE precisa passar pela prova de ingresso na carreira pública específica para auditor fiscal, que ocorre de tempos em tempos e precisa ter o ensino superior em qualquer área. Devido ao fato de que para ingressar na carreira não é necessária a formação em área específica, apenas a formação em curso superior, conforme pode ser verificado no Edital SEGER/SEFAZ Nº 40 (2013), referente ao último concurso aplicado. Isso faz com que alguns AFREs não sejam necessariamente formados em Ciências Contábeis. Essa não exigência específica de curso superior pode gerar um conhecimento menor, de alguns auditores fiscais, sobre ferramentas de auditoria independente.

Guimarães (1998) define que o fiscal de tributos de Portugal, para realizar sua auditoria, precisa considerar tanto os lançamentos contábeis da empresa, quanto os aspectos da legislação tributária, bem como a auditoria fiscal procura avaliar a condição financeira da empresa. No caso do AFRE, apesar do ICMS ser um imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Comunicação e Transportes Intermunicipais e Interestaduais, faz-se necessário verificar a condição financeira da empresa para apurar se houve ou não a circulação de mercadorias ou a prestação de serviços específicos sem documentação fiscal, caracterizando a sonegação fiscal, conforme Art. 75 e 76, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 1.090-R, de 25 de outubro de 2002.

Pinheiro e Cunha (2003) pesquisaram sobre como evitar, descobrir e combater fraudes por meio de trabalhos de auditoria. Demonstram as três formas de auditoria, que é auditoria interna e auditoria independente ou externa de empresas e auditoria governamental, onde o auditor fiscal é um desses agentes. Os estudiosos apresentam nesse trabalho a importância da auditoria para se evitarem fraudes, chamando a atenção que a auditoria não é só para punir, mas também para fins benéficos às empresas, como evitando fraudes antes ou logo no seu início, que pode ser fundamental para a continuidade da empresa. Destaca-se ainda a comparação que fazem da auditoria interna e externa com a auditoria fiscal, onde esta se difere daquelas duas “quanto aos objetivos, entretanto quanto aos procedimentos e as fontes de informação se assemelham”. Ou seja, a fonte seria a contabilidade e os procedimentos seriam as formas de se buscar a verdade dos lançamentos contábeis e, no caso do AFRE, o valor correto recolhido como tributo ao erário. Ao final, os dois concluem que a auditoria é extremamente importante para se evitarem fraudes nas empresas, elencando os três tipos de auditoria. Portanto, está demonstrada a ligação entre auditoria externa e fiscal, podendo serem aproveitadas as formas de trabalho de uma auditoria pela outra.

Menezes e Costa (2012) buscaram identificar se há diferenças de expectativas entre aqueles que se utilizam das informações contábeis (usuários) e os auditores independentes com relação ao conteúdo das novas normas de auditoria. A amostra para pesquisa de questionário continha alunos de pós-graduação e auditores independentes, e os resultados obtidos indicaram a existência de diferenças significativas quanto ao nível de expectativa dos usuários (alunos) em relação às expectativas dos auditores independentes referente a identificar e comunicar sobre fraudes encontradas pela auditoria. Outra conclusão sobre a diferença de expectativas refere-se a determinar se é ou não responsabilidade e objetivo dos auditores independentes identificar e informar sobre fraudes contábeis nas empresas auditadas. Portanto, os usuários entendem que é responsabilidade dos auditores independentes identificar e informar sobre possíveis fraudes contábeis, já eles acreditam que não podem ser responsabilizados quando houver uma fraude e não conseguem detectar, embora cumpram as normas de auditoria. De acordo com os autores, o resultado do estudo contribuiu para se identificarem políticas para reduzir as expectativas divergentes entre os usuários (mercado) e os profissionais de auditoria independente.

1. **Metodologia**

A metodologia utilizada é a de pesquisa qualitativa para verificar a percepção dos AFREs do Espírito Santo referente à utilização da ferramenta planejamento de auditoria.

Para estudo e análise da ferramenta de auditoria abordada, foram analisadas as NBC-TAs de número 300 e 320 (CFC, 2009).

Auxiliou na pesquisa a Lei Complementar nº 737/2013 e a Portaria 12-R/2009, ambas são legislações estaduais e abrangem normas para o cargo de AFRE e trabalhos de auditoria fiscal respectivamente.

* 1. **Coleta de Dados**

Foi realizada uma pesquisa por meio de questionário junto aos AFREs, enviado a uma amostra de metade dos auditores fiscais na ativa contidos numa lista com 275 nomes, onde cinco foram retirados antes de iniciar a escolha, em seguida foi enviado o questionário através de correio eletrônico (*e-mail*). Tal questionário foi dividido em perguntas que permitiram delinear o perfil dos AFREs e a percepção e informação da utilização da ferramenta planejamento de auditoria nos trabalhos que realizam junto aos contribuintes do Estado.

Para realizar a pesquisa junto aos AFREs, foi utilizado o programa denominado Survey Monkey, disponível por meio do endereço eletrônico: <https://pt.surveymonkey.com/>, sendo a versão Plus escolhida para elaboração do questionário.

A primeira parte do questionário definia o perfil de quem respondeu, onde se pretendia saber se atualmente é AFRE I, II ou III, onde está lotado (qual gerência e subgerência), se possui e qual a formação acadêmica (Ciências Contábeis, Administração, Economia, Direito, Informática e/ou outro curso) e se possui especialização, mestrado e/ou doutorado em alguma(s) das cinco áreas citadas. Nos quesitos acadêmicos poderia haver mais de uma área de formação.

A segunda parte apresentou perguntas fechadas relacionadas à ferramenta planejamento de auditoria. Sendo explicado que a escala era de 1 (um), quando não utiliza ou não sabe do que se trata, até 5 (cinco), quando se tem total conhecimento ou se utiliza sempre, sendo obrigatória a marcação de uma única resposta por questão. Nessa parte, foram consideradas como níveis baixos de conhecimento percepção ou utilização as respostas em Nunca (1) ou Poucas vezes (2), grau mediano as respostas em Algumas vezes (3) e grau elevado as respostas do questionário como Muitas vezes (4) ou Sempre (5).

Já na última parte havia duas perguntas abertas e não eram obrigatórias as respostas para o questionário ser considerado como respondido completamente. O objetivo foi tentar captar as ideias dos AFREs sobre tais assuntos e permitir que eles realizassem sugestões para melhorias nas auditorias relativas ao assunto pesquisado.

A SEFAZ-ES possui atualmente um quadro de 275 AFREs na ativa que não se encontram em cargos comissionados. Todos esses possuem correios eletrônicos que poderiam ser utilizados e foram disponibilizados para a realização da pesquisa. Visando à melhoria da qualidade do questionário aplicado, foi realizado um pré-teste com quatro AFREs. Após a realização do pré-teste, foi tirada uma amostra de cinquenta por cento dos AFREs aptos a participar da pesquisa e enviado o questionário a eles, a pretensão era obter o máximo possível de respostas.

A escolha dos 135 AFREs que receberiam o questionário foi realizada procurando os nomes daqueles que estão mais ligados às auditorias fiscais, conforme conhecimento de um AFRE mais antigo e que auxiliou tal escolha. Esse tipo de amostragem é denominado amostragem intencional, quando a seleção é direcionada pela pessoa que elabora e aplica o questionário de forma a escolher uma gama de indivíduos que tenha uma qualificação determinada, “intencionalmente dirigindo o processo de seleção em função de um determinado objetivo de representação de uma população particular” (PERDIGÃO, HERLINGER, WHITE – Org. – FRANCESCHINE et al., 2012, p. 192). Ainda sendo a amostra escolhida de forma direcionada, vários AFREs não responderam ao questionário e outros acabaram não preenchendo até o final.

O convite foi realizado por meio de correio eletrônico da própria SEFAZ-ES e autorizado pela Subsecretária da Receita Estadual. O quantitativo escolhido (135) foi para ter condições de enviar uma mensagem pessoal a cada participante, isso orientado pelo participante do pré-teste que não utilizou essa sistemática quando do seu questionário e, por isso, obteve uma participação pequena à época, enquanto seus colegas que optaram em enviar os questionários individualmente em outros questionários obtiveram uma participação percentual superior.

Dos convidados a participarem do questionário, 104 chegaram a preencher a primeira parte do mesmo, mas 13 abandonaram ao passar para a segunda parte, sendo um AFRE I, cinco AFREs II e sete AFREs III, portanto somente 91 responderam à segunda parte, e esse foi o quantitativo analisado das respostas da primeira e segunda parte. Na etapa de perguntas abertas, que não era obrigatória, somente 44 AFREs responderam.

Dos 104 AFREs que iniciaram a pesquisa, a Tabela 1 apresenta a quantidade de participações por nível em cada etapa:

|  |  |
| --- | --- |
| **Tabela 1 - Participação por nível nas etapas da pesquisa** |  |
|  | **1ª Etapa** | **2ª Etapa** | **Última Etapa** |
| **AFRE I** | 21 | 20 | 12 |
| **AFRE II** | 44 | 39 | 19 |
| **AFRE III** | 39 | 32 | 13 |
| **Total** | **104** | **91** | **44** |

Ao final, a amostra foi composta por 32,60% (trinta e dois inteiros e sessenta centésimos por cento) dos AFREs que receberam o questionário e participaram efetivamente até a última etapa. Mas, considerando as duas primeiras etapas cujas respostas eram obrigatórias, essa participação sobe para 67,41% (sessenta e sete inteiros e quarenta e um centésimos por cento), ou seja, mais da metade dos escolhidos para participarem da pesquisa. Na Tabela 2, pode-se observar a quantidade e percentual de participação por nível dos AFREs que responderam às perguntas obrigatórias do questionário:

**Tabela 2 – Porcentagem de participação por nível de AFREs**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|   | **Quantidade** | **Porcentagem** |
| **AFRE I** | 20 | 21,98% |
| **AFRE II** | 39 | 42,86% |
| **AFRE III** | 32 | 35,16% |
| **Total** | **91** | **100,00%** |

1. **Descrição e Análise de Resultados**

A primeira parte do questionário foi destinada às questões pessoais para auxiliar nas análises do questionário. Dessa forma, houve a necessidade de separar os AFREs pelos níveis I, II e III, bem como verificar qual sua área de atuação na SEFAZ. Considerando que os auditores fiscais que trabalham mais diretamente com auditoria fiscal estão lotados na GEFIS ou nas quatro SUFIS. O Gráfico 1, a seguir, demonstra a participação de AFRES por setores de lotação na Receita Estadual:

 **Gráfico 1 – Percentual de AFREs em suas lotações**

**Onde:**

**GEACO** – Gerência de Atendimento ao Contribuinte

**GEARC** – Gerência de Arrecadação e Cadastro

**GEFIS** – Gerência Fiscal

**GETRI** – Gerência Tributária

**SUFIS-M** – Subgerência Regional Metropolitana

**SUFIS-NE** – Subgerência Regional Nordeste

**SUFIS-NO** – Subgerência Regional Noroeste

**SUFIS-S** – Subgerência Regional Sul

Quanto à formação acadêmica, verificou-se que 43 participantes, dos 104, marcaram a graduação de Ciências Contábeis, sendo esta a mais relacionada com a auditoria fiscal e a que apresentou mais respostas entre os pesquisados.

Referente aos resultados sobre a ferramenta planejamento de auditoria, é apresentada a análise abaixo.

* 1. **Planejamento de Auditoria**

Na verificação do grau de utilização da ferramenta de Planejamento de Auditoria, que era a segunda parte do trabalho, houve 91 participações. Destas, 74,73% (setenta e quatro inteiros e setenta e três centésimos por cento) informaram que nunca, ou poucas vezes, sentiram necessidade de pesquisarem alguma NBC-TA sobre o assunto, frente a 7,69% (sete inteiros e sessenta e nove centésimos por cento) que se disseram ter mais conhecimento e pesquisarem com mais frequências NBC-TAs sobre planejamento de trabalho em auditoria externa (Gráfico 2). Dessa forma, verifica-se que a maioria, um total de 68 participantes, não possui familiaridade com as normas sobre o assunto. Bem como 67 participantes (73,62%) informaram não se recordar ou ter utilizado poucas vezes (até 3 vezes) as técnicas descritas em NBC-TAs para realizar um planejamento de auditoria durante seus trabalhos de fiscalização (Gráfico 3). Confirmando assim a não obrigatoriedade dos AFREs utilizarem as técnicas de auditoria descritas nas 300 (CFC, 2009b) e 320 (CFC, 2009c) que fazem algum tipo de referência ao planejamento de auditoria. Como Crepaldi (2012) descreve quais empresas estão obrigadas a utilizarem tais técnicas nas auditorias externas, o fisco espírito-santense, por preceito legal de ser a fiscalização de um ato vinculado ao auditor fiscal, não se podem adotar tais limites mínimos para determinar em quais empresas tal ferramenta será ou não empregada nos trabalhos

**Gráfico 2 – Percentual de AFREs que já verificaram alguma NBC-TA referente ao planejamento de auditoria**

****

**Gráfico 3 – Percentual de AFREs que já utilizaram alguma técnica descrita em**

**NBC-TA referente ao planejamento de auditoria.**



Já no quesito realizar um planejamento de trabalho antes de iniciar uma fiscalização, pouco mais de 65% (sessenta e cinco por cento) responderam que sempre ou quase sempre se programam para realização de uma auditoria fiscal, principalmente em relação ao tempo que deverá ser gasto até a conclusão do trabalho, localização da sede da empresa, conhecimento e estudo do processo de atividade da empresa auditada e histórico empresarial junto à SEFAZ-ES (Tabela 3). Dos 91 participantes dessa etapa, 79 disseram que sempre ou quase sempre estudam o perfil da empresa a ser auditada. Embora não haja obrigatoriedade e nenhum ordenamento que os AFREs precisem realizar tal planejamento conforme as NBC-TAs, mas sim conforme as normas legais do próprio Governo Estadual referentes a tal assunto, verifica-se que há auditores fiscais do Espírito Santo que responderam ter conhecimento de tal técnica de planejamento e a aplicam nos seus trabalhos de auditoria, confirmando o que dizem Hoog e Carlin (2011) quanto ao planejamento de auditoria ser o escopo de condução do trabalho a ser realizado pelo auditor. Portanto, verifica-se que aproximadamente 60% (sessenta por cento) dos AFREs demonstraram se programarem para realizar as auditorias fiscais e 86,81% (oitenta e seis inteiros e oitenta e um centésimos por cento) demonstraram analisar o perfil da empresa a ser auditada.

**Tabela 3 – Porcentagem por nível de AFREs que planejam uma auditoria fiscal em relação ao tempo, localização e conhecimento das atividades empresariais.**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Nunca** | **Poucas vezes** | **Algumas vezes** | **Muitas vezes** | **Sempre** | **Quantidade Participantes** |
| AFRE I | 0,88% | 3,30% | 3,96% | 7,25% | 6,59% | 20 |
| AFRE II | 5,71% | 5,49% | 8,57% | 7,25% | 15,82% | 39 |
| AFRE III | 1,10% | 3,74% | 5,49% | 7,03% | 17,80% | 32 |
| **Total** | **7,69%** | **12,53%** | **18,02%** | **21,54%** | **40,22%** | **91** |

**Onde:** os percentuais representam a média das respostas por nível, tendo como base a quantidade total de respostas obtidas.

Os quesitos de análise do perfil dos proprietários e sócios, perfil dos administradores e perfil dos responsáveis pela contabilidade do auditado obtiveram um percentual menor de AFREs que realizam tal análise sempre ou muitas vezes antes de iniciar o trabalho, tendo como resultado uma média aproximada de 28,50% (vinte e oito inteiros e cinquenta centésimos por cento). Sendo que uma média de 30% (trinta por cento) responderam fazer essas análises somente algumas vezes. Os restantes 41,50% (quarenta e um inteiros e cinquenta centésimos por cento) disseram nunca ou poucas vezes terem realizado tais análises (Tabela 4). Nesse caso, comparando com o que diz Almeida (2012) referente ao auditor independente gastar elevada parte da auditoria se planejando quanto aos AFREs, verifica-se que referente ao perfil de sócios, administradores e contadores da empresa auditada, eles podem estar gastando menos tempo, pois somente cerca de 28,50% (vinte e oito inteiros e cinquenta centésimos por cento) estão sempre fazendo tais análises. Portanto, ao contrário do que Crepaldi (2012) diz sobre o planejamento como estabelecimento de metas que serão alcançadas pelo auditor independente, os AFREs do Espírito Santo, em sua maioria, demonstraram não julgar tão importante a análise do perfil daqueles que são responsáveis pelas tomadas de decisão das empresas auditadas.

**Tabela 4 – Porcentagem por nível de AFREs que analisam o perfil da empresa, dos seus sócios, administradores e contadores.**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Nunca** | **Poucas vezes** | **Algumas vezes** | **Muitas vezes** | **Sempre** | **Quantidade Participantes** |
| AFRE I | 4,40% | 8,42% | 8,06% | 0,73% | 0,37% | 20 |
| AFRE II | 10,26% | 9,52% | 12,82% | 5,13% | 4,76% | 39 |
| AFRE III | 0,73% | 8,79% | 8,42% | 7,69% | 9,89% | 32 |
| **Total** | **15,38%** | **26,74%** | **29,30%** | **13,55%** | **15,02%** | **91** |

**Onde:** média de percentuais por nível tendo como base a quantidade total de respostas obtidas.

Quanto às informações constantes nas Ordens de Serviço (Diligências) ou de Fiscalização serem suficientes para um planejamento de auditoria, 61,11% (sessenta e um inteiros e onze centésimos por cento) acreditam que tais informações sejam suficientes algumas ou muitas vezes (Tabela 5).

**Tabela 5 – Porcentagem por nível de AFREs que responderam se as informações das OFs e OS são suficientes para um planejamento de Auditoria.**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Nunca** | **Poucas vezes** | **Algumas vezes** | **Muitas vezes** | **Sempre** | **Quantidade Participantes** |
| AFRE I | 1,10% | 9,89% | 6,59% | 4,40% | 0,00% | 20 |
| AFRE II | 6,59% | 8,79% | 16,48% | 10,99% | 0,00% | 39 |
| AFRE III | 2,20% | 8,79% | 16,48% | 5,49% | 2,20% | 32 |
| **Total** | **9,89%** | **27,47%** | **39,56%** | **20,88%** | **2,20%** | **91** |

**Onde:** os percentuais representam a média das respostas por nível, tendo como base a quantidade total de respostas obtidas.

Ainda sobre o mesmo tema, foi questionado se os AFREs acreditam que tais informações precisam ser complementadas com mais solicitações à empresa auditada, 24 pessoas, do total de 91 participantes, disseram que precisam algumas vezes, e essa mesma quantidade disse sempre precisar complementar informações com solicitações à empresa auditada e 35 AFREs disseram que muitas vezes solicitam mais informações ao contribuinte para complementarem o planejamento de auditoria. Então, a maioria dos AFREs (91,21%) julgam insuficientes as informações constantes nas OFs ou Diligências para efetuarem seus planejamentos de auditoria e precisam fazer mais pesquisas sobre a empresa a ser auditada, conforme foi demonstrado (Tabela 6). Isso pode levar a um maior tempo necessário para o planejamento de auditoria do AFRE, assim como sugere Almeida (2012) também para o auditor externo.

**Tabela 6 – Porcentagem por nível de AFREs que precisam complementar com mais solicitações ao contribuinte, as informações constantes nas OFs e OS, para fazer o planejamento de auditoria.**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Nunca** | **Poucas vezes** | **Algumas vezes** | **Muitas vezes** | **Sempre** | **Quantidade Participantes** |
| AFRE I | 0,00% | 2,20% | 3,30% | 10,99% | 5,49% | 20 |
| AFRE II | 3,30% | 3,30% | 9,89% | 15,38% | 10,99% | 39 |
| AFRE III | 0,00% | 1,10% | 10,99% | 12,09% | 10,99% | 32 |
| **Total** | **3,30%** | **6,59%** | **24,18%** | **38,46%** | **27,47%** | **91** |

**Onde:** os percentuais representam a média das respostas por nível, tendo como base a quantidade total de respostas obtidas.

Em relação aos auditores fiscais considerarem tais OS e OFs um guia ideal para planejar a auditoria fiscal, 42,23% (quarenta e dois inteiros e vinte e três centésimos por cento) disseram que nunca ou poucas vezes tais informações são suficientes. Para 30% (trinta por cento) tais informações nas OS e OFs algumas vezes são consideradas um guia ideal (Tabela 7). Confirmando que mais de 72% (setenta e dois por cento) dos AFREs não consideram as informações constantes nas Ordens de Fiscalização e de Serviços (Diligências) sobre o trabalho a ser realizado um guia para se planejar para a auditoria.

**Tabela 7 – Porcentagem por nível de AFREs referente às informações de OS e OF serem um guia ideal de planejamento de auditoria.**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Nunca** | **Poucas vezes** | **Algumas vezes** | **Muitas vezes** | **Sempre** | **Quantidade Participantes** |
| AFRE I | 4,40% | 5,49% | 4,40% | 7,69% | 0,00% | 20 |
| AFRE II | 8,79% | 13,19% | 14,29% | 6,59% | 0,00% | 39 |
| AFRE III | 3,30% | 6,59% | 10,99% | 10,99% | 3,30% | 32 |
| **Total** | **16,48%** | **25,27%** | **29,67%** | **25,27%** | **3,30%** | **91** |

**Onde:** os percentuais representam a média das respostas por nível, tendo como base a quantidade total de respostas obtidas.

Com base nas respostas da segunda parte do questionário, confirma-se que há um nível baixo de conhecimento e utilização das NBC-TAs aplicadas ao planejamento de auditoria externa informado pelos AFREs da SEFAZ-ES, que responderam essa parte, sendo de aproximadamente 75% (setenta e cinco por cento), conforme demonstrado nos Gráficos 2 e 3. Porém, ao comparar com a média geral de utilização da ferramenta planejamento de auditoria por auditores fiscais, verifica-se que o nível alto informado de utilização foi predominante, atingindo uma média de 49,54% (quarenta e nove inteiros e cinquenta e quatro centésimos por cento), considerando a média de todas as respostas sobre utilização de tal ferramenta nas auditorias fiscais (Tabela 8). Pode-se comparar essa utilização de quase metade dos AFREs (49,54%) da ferramenta planejamento de auditoria com a conclusão de Pinheiro e Cunha (2003), onde para estes o planejamento é importante para uma boa realização da auditoria fiscal e, assim, evitar as fraudes nas empresas.

**Tabela 8 – Nível de utilização da ferramenta planejamento de auditoria.**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Baixo** | **Médio** | **Alto** | **Quantidade Participantes** |
| AFRE I | 6,96% | 5,04% | 9,98% | 20 |
| AFRE II | 14,01% | 10,53% | 18,32% | 39 |
| AFRE III | 6,23% | 7,69% | 21,25% | 32 |
| **Total** | **27,20%** | **23,26%** | **49,54%** | **91** |

**Onde:** os percentuais representam a média das respostas por nível, tendo como base a quantidade total de respostas obtidas.

* 1. **Sugestões dos Participantes**

A última etapa eram perguntas abertas solicitando sugestões para melhor implementar ferramentas de auditoria e melhorias na Receita Estadual, sendo que não eram obrigados a responderem, e 44 elaboraram alguma resposta.

A primeira pergunta se destinava a obter sugestões de forma sucinta para mudanças ou complementos nas OFs e Diligências. Predominaram as 23 sugestões, de forma genérica, das OS e OFs trazerem mais informações sobre a empresa auditada e motivo da auditoria frente ao que é apresentado atualmente quando da emissão de tais Ordens. Outra sugestão que teve destaque (20%) entre os 44 AFREs que utilizaram tal espaço no questionário foi para sugerir que tais auditores responsáveis pela realização de cumprimento de OS e OF tenham mais acesso aos bancos de dados da SEFAZ-ES com informações da empresa auditada. Outra sugestão que apareceu em 4 respostas era para dividir os AFREs para atuarem especificamente por regiões geográficas, econômicas e, principalmente, por segmentação, tais como Comércio Atacadista, Comércio Varejista, Exportadoras, Importadoras, Transportes Rodoviários, Indústrias etc. Haver mais treinamentos para os AFREs referente à prática de auditoria também apareceu em 4 sugestões nessa etapa.

Na solicitação para se descrever sucintamente um bom planejamento de auditoria fiscal, a segunda pergunta aberta, 18 sugestões demonstraram certa confusão do próprio planejamento do seu trabalho de auditoria após o recebimento da OS ou OF, com o planejamento gerencial da própria SEFAZ-ES para emitir tais Ordens. Tal conclusão dessa confusão ocorre pelo fato de esses 18 participantes demonstrarem sugestões referentes à forma que se deve ter para determinar e programar quem realizará, quais empresas serão auditadas e tempo de cumprimento das OS e OFs emitidas.

Mas, nessa mesma pergunta aberta, 22 AFREs demonstraram como acreditam ser um planejamento de trabalho da auditoria fiscal, de forma geral, citando que se devem realizar pesquisas sobre a empresa, ramo de atividade, sócios, históricos etc., inclusive alguns demonstraram que sabem onde tais informações podem ser conseguidas e, não conseguindo, como solicitar aos superiores.

Pode ser verificada nessa última parte que nenhuma resposta se referiu à auditoria como forma de evitar fraudes fiscais, como concluiu Pinheiro e Cunha (2003). Além disso, também não foram descritas sugestões para utilização de tal ferramenta para as empresas evitarem fraudes fiscais e o governo também referente ao pagamento dos tributos, conforme conclusão de Menezes e Costa (2012).

1. **Considerações Finais**

Tendo como objetivo geral conhecer a percepção e a utilização da ferramenta de auditoria independente denominada planejamento de auditoria, por parcela dos AFREs do Espírito Santo e, como objetivo específico, apurar quando e como tal ferramenta poderia ser aplicada numa auditoria fiscal, bem como verificar junto aos auditores fiscais qual o nível de conhecimento e aplicação de tal ferramenta. Pode-se considerar que tais objetivos traçados foram alcançados.

Aproximadamente 75% (setenta e cinco por cento) dos AFREs informaram ter um grau baixo de conhecimento sobre NBC-TAs referentes ao planejamento de auditoria, ou seja, marcaram nunca ou poucas vezes tiveram contato com tais Normas. Porém, as NBC-TAs são voltadas para auditorias externas, o que não impede que suas técnicas sejam utilizadas na auditoria fiscal. Quanto a realizarem planejamento de auditoria antes de iniciarem seus trabalhos, ainda que utilizando outras técnicas que não baseadas em NBC-TAs, quase a metade dos AFREs (49,54%) informaram alto grau de utilização de tal ferramenta nas auditorias fiscais para cumprimento de OS e OFs, embora a importância dela demonstrada por Crepaldi (2012) e Almeida (2012).

No planejamento de auditoria, o fato de AFREs responderem o considerado grau baixo de realização de tal tarefa pode ter ocorrido porque há aqueles que não estão propriamente exercendo funções de auditoria, mas sim desempenhando outras tarefas relacionadas à Receita Estadual, tais como gerências, controle de legislação, julgamentos administrativos de recursos fiscais, atendimentos a contribuintes etc. Ou seja, isso pode ter ocorrido porque o pesquisado não estava realizando a atividade fim da Receita Estadual, cumprimento de OFs ou Diligências. Contribui também com tal conclusão o fato de os 91 participantes que responderam ao questionário, aproximadamente 30% (trinta por cento) marcaram outros locais de lotação que não eram a GEFIS ou as quatro SUFIS, locais mais ligados às auditorias fiscais de empresas dentro da SEFAZ-ES.

Ao se analisarem as respostas da última parte do questionário, percebe-se certa confusão por parte de alguns pesquisados referente ao planejamento de auditoria, pois houve resposta que os AFREs se referiam ao planejamento para selecionar empresas a serem auditadas e quem as cumpriria, ou seja, o planejamento administrativo ou gerencial, que não era o foco do questionário, mas sim o planejamento do próprio AFRE para cumprir seu trabalho de auditoria fiscal. Cabe à Gerência Fiscal ou algumas Subgerências específicas fazer tal triagem através de seus métodos, os quais não foram estudados para este trabalho, pois o planejamento específico do AFRE para cumprir o que está determinado nas OFs ou Diligências é o foco deste estudo. Esse também pode ser um indício do grau de utilização quanto ao planejamento de auditoria não ter sido mais elevado. O que não impede um estudo futuro sobre tais planejamentos administrativos ou gerenciais para a emissão de OS ou OFs dentro da Receita Estadual.

Portanto, há relação entre a ferramenta planejamento de auditoria praticada pelas auditorias externas e auditorias fiscais, mas cada uma com suas especificidades. Quanto à efetiva utilização dessa ferramenta por parte dos AFREs, foi identificado que não são práticas comuns em diversos trabalhos de auditoria, pois um percentual expressivo (50,46%) informou nunca, poucas ou algumas vezes terem realizado um planejamento de auditoria nos seus trabalhos de auditoria fiscal. O percentual demonstrado pode ter ocorrido pelo motivo já informado de que há AFREs que não estão diretamente ligados ao trabalho de auditoria junto à Receita Estadual, bem como há AFREs que não possuem nenhuma relação com a contabilidade em sua formação acadêmica, seja graduação, pós-graduação, mestrado e/ou doutorado, pois cerca de 40% (quarenta por cento) informaram ter cursado ciências contábeis e aproximadamente 30% (trinta por cento) informaram ter realizado curso de pós- graduação na área contábil ou de auditoria.

Pode ser que se tal ferramenta fosse sistematizada por meio de legislações junto à Receita Estadual, assim como a auditoria independente possui as NBC-TAs que foram citadas, os AFREs teriam mais condições de aplicar a ferramenta planejamento de auditoria em seus trabalhos de auditoria fiscal. Bem como se houvesse mais treinamentos sobre essa ferramenta de auditoria, como sugerido pelos respondentes, e exigência de participação dos AFREs, assim como ocorre com os auditores independentes dos Estados Unidos da América em cumprimento às normas do AICPA daquele país e que foi citado no início deste trabalho, poderia haver um maior conhecimento e aplicação de tal ferramenta no cumprimento das OS e OFs.

Com base nesse trabalho, a Receita Estadual poderá propor melhores práticas da ferramenta de auditoria aqui pesquisada, inclusive aprimorando os manuais de auditoria e possíveis mudanças que se fizerem necessárias nas legislações para aplicação de tal ferramenta.

Em relação a cerca de 72% (setenta e dois por cento) das respostas referentes aos AFREs considerarem as OS e OFs não serem um bom guia para o planejamento de auditoria fiscal, a sugestão é para que estudos futuros possam verificar e demonstrar quais informações seriam mais relevantes em tais Ordens para que o AFRE otimize seu tempo referente ao planejamento do trabalho de auditoria. Tal estudo poderá considerar os preparativos e planejamentos administrativos e gerenciais para emissão das OFs e OS, bem como quando o auditor fiscal receber tais documentos como agirá para tal planejamento e execução da tarefa solicitada.

Pesquisas também poderão ser realizadas nesse mesmo sentido comparando outras ferramentas da auditoria independente sendo utilizadas pela auditoria fiscal, ou sua efetiva aplicação, bem como se há possibilidade de aproveitamento de tais ferramentas já aplicadas em empresas pela auditoria independente que a auditoria fiscal possa utilizar as informações geradas por aquela em determinados casos. Outro estudo poderá verificar a inter-relação entre as duas auditorias.

O fato de não se conseguir fazer uma pesquisa com todos os AFREs pode ser considerado um limitador do estudo, pois os que ficaram fora podem ter conhecimento e aplicar de forma diferente tal ferramenta, o que geraria conclusões também diferentes. Não havia como aplicar tal pesquisa a todos os AFREs da lista, porque a caixa de correios eletrônicos da SEFAZ-ES não permitiria um envio a partir de certa quantidade, considerado o tamanho da mensagem. Essa limitação seria de aproximadamente 150 mensagens, o que dificultaria a pesquisa, por isso a limitação em metade (135) dos possíveis pesquisados. Outro limitador do questionário é o fato de haver AFREs que não trabalham diretamente com auditoria fiscal dentro da Receita Estadual e não haver um banco de dados que demonstre isso, embora a escolha da amostra tenha visado procurar aqueles que estivessem mais relacionados com trabalhos de auditoria propriamente dita dentro da SEFAZ-ES. Isso pode ser um indício de abandono de alguns participantes ao longo do questionário e pode ter causado um viés na pesquisa ao informarem desconhecimento de tal ferramenta de auditoria por não estarem diretamente ligados a esse tipo de trabalho na Receita Estadual.

Por não haver um banco de dados sistematizado com todos os trabalhos de auditoria realizados pelos AFREs, não foi possível confrontar as respostas quanto ao uso do planejamento de auditoria com sua efetiva aplicação nos trabalhos para cumprimento de OFs e Diligências, sendo este outro limitador do trabalho.

Verifica-se que a comparação de ferramentas entre auditoria externa e a fiscal ainda é uma área de pesquisa que precisa ser explorada. Pesquisas futuras poderão ser realizadas versando a comparação entre as auditorias citadas no que tange a outras ferramentas de auditoria, assim como aprofundar ainda mais o estudo em relação à comparação da ferramenta planejamento de auditoria entre tais auditorias. Outras ferramentas que poderão ser analisadas em estudos futuros podem ser levantamentos físicos de estoques e numerários em caixa, confrontação de extratos bancários com os lançamentos contábeis das contas bancárias da empresa, análises de risco, dentre outras.

# Referências

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria – Um Curso Moderno e Completo.** 8ª Ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2012.

BRASIL. **Código Tributário Nacional** - [**Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%205.172-1966?OpenDocument)**.** Brasília, 2013. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>>. Acesso em: 13 out. 2013.

\_\_\_\_\_\_. **Lei** [**nº 6.385, de 07 de dezembro de 1976**](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%205.172-1966?OpenDocument)**.** Brasília, 2014. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/Leis/L6385.htm>. Acesso em: 18 mai. 2014.

\_\_\_\_\_\_. **Lei** [**nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%205.172-1966?OpenDocument)**.** Brasília, 2014. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/\_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em: 18 mai. 2014.

CAMPOS, F. M. de. **Relatório GRH**[mensagem pessoal]. Mensagem recebida por <uvaz@sefaz.es.gov.br> em 19 de fevereiro de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil a). Resolução Nº 1.202, de 27 de novembro de 2009. **Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC-TA Estrutura Conceitual.** Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\_sre.aspx?Codigo=20

09/001202>. Acesso em: 25 de abr. de 2014

\_\_\_\_\_\_. (Brasil b). Resolução Nº 1.211, de 27 de novembro de 2009. **Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC-TA 300 – Planejamento de Auditoria**. Disponível em: < http://www.cfc.org.br/uparq/NBCTA\_300.pdf>. Acesso em: 20 out. 2013.

\_\_\_\_\_\_. (Brasil c). Resolução Nº 1.213, de 27 de novembro de 2009. **Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC-TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria**. Disponível em: < http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\_sre.aspx?Codigo=2009/001213>. Acesso em: 25 abr. 2014.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Auditoria Contábil – Teoria e Prática.** 8ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2012.

ESPÍRITO SANTO (Estado). **Edital SEGER/SEFAZ Nº 40, de 02 de Agosto de 2013.** Disponível em:<http://www.cespe.unb.br/concursos/sefaz\_es\_13/arquivos/ED.\_N\_\_\_40\_SEF

AZ\_ES\_\_ABT.PDF>. Acesso em: 21 de fevereiro de 2014.

\_\_\_\_\_\_. **Decreto nº 1.090-R, de 25 de outubro de 2002.** Disponível em:< [http://www.sefaz.es.gov.br/legislacaoonline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/ricms%](http://www.sefaz.es.gov.br/legislacaoonline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/ricms%25)20-%20dec%201090-r/ricms%20-%20%EDndice.htm>. Acesso em: 04 de junho de 2014.

\_\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 737, de 23 de dezembro de 2013.** Vitória, 2014. Disponível em: <http://internet.sefaz.es.gov.br/institucional/arquivos/legislacao/2013\_12\_23\_leicomplem

entarn737\_organizacaocarreiradeauditorfiscal.pdf>. Acesso em: 21 de fevereiro de 2014.

GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha. **Auditoria Fiscal.** Lisboa: Revista de Contabilidade e Comércio. Edição nº 217. Portugal, 1998.

HOOG, Wilson Alberto Zappa; CARLIN, Everson Luiz Breda. **Manual de Auditoria Contábil – Teoria e Prática.** Curitiba: Juruá Editora, 2011.

ITO, E. Y. H.; NYAMA, J. K.; MENDES, P.C. de M. **Controle de Qualidade dos Serviços de Auditoria Independente: Um Estudo Comparativo Entre as Normas Brasileiras e as Normas Internacionais.** Brasília: Revista UnB Contábil, v. 11, n. 1-2, p. 312-328. 2008.

JUND, Sérgio. **Auditoria: Conceito, Normas, Técnicas e Procedimentos: Teoria e 700 Questões.** 6ª ed. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2004.

LEMOS, José Silvério. **A Contabilidade Como Instrumento de Auditoria Fiscal.** Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.

MENEZES, Anderson Luiz de; COSTA, Fábio Moraes da. ***Expectation Gap* em Auditoria: Impactos no Brasil Após a Adoção do Projeto *Clarity.*** Trabalho apresentado no XXXVI Encontro ANPAD, Rio de Janeiro, 2012. Disponível em < http://www.anpad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod\_edicao\_subsecao=848&cod\_evento\_edicao=63&cod\_edicao\_trabalho=14554>. Acesso em: 24 de abr. de 2014.

PERDIGÃO, D.M.; HERLINGER, M.; WHITE, O.M.(Org.); FRANCESCHINI, A. et al. **Teoria e Prática da Pesquisa Aplicada.** Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2012. Disponível em <http://books.google.com.br/books?id=Oot9S0RLWjwC&pg=PA193&dq=amostragem+p

or+tipicidade+ou+intencional&hl=pt-BR&sa=X&ei=m6BeU86vLuaA2AW\_2IHgDQ&ved=

0CCUQ6AEwAQ#v=onepage&q&f=ttru>. Acesso em: 23 de jan. de 2014.

PINHEIRO, Geraldo José; CUNHA, Luís Roberto Silva. **A Importância da Auditoria na Detecção de Fraudes.** Belo Horizonte(MG): Contabilidade Vista & Revista , 2003.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA (Espírito Santo). **Portaria nº 12-R, de 10 de junho de 2009.** Vitória, 2013. Disponível em: <http://internet.sefaz.es.gov.br/institucional/arquivos/legislacao/f-37-portarian.12,de10dejunh

ode2009,comalteracaoportaria16.pdf>. Acesso em: 13 de out. de 2013.