



**TÉCNICAS DE AUDITORIA ASSISTIDA POR COMPUTADOR: FERRAMENTA  
PARA CONTRIBUIR COM A INTEGRIDADE DE DADOS ENTRE FISCO E  
CONTRIBUINTE**

**COMPUTER ASSISTED AUDIT TECHNIQUES: A TOOL TO CONTRIBUTE TO  
THE INTEGRITY OF DATA BETWEEN FISCO AND CONTRIBUTOR**

**Cibele Ynae Webster**

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Brasil  
cibelewebster@gmail.com

**Nabila Yasmin Salum**

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Brasil  
nabilasalum@gmail.com

**Elisabeth de Oliveira Vendramin**

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Brasil  
elisabeth.vendramin@ufms.br

**Milene Holanda Nantes**

UNIDERP, Brasil  
milene.nantes@terra.com.br

---

**Resumo**

O cenário atual aponta a necessidade de o Governo Federal brasileiro reduzir a discrepância de informações fiscais entre o órgão fiscalizador e os contribuintes. Para tal, aperfeiçoou o uso da tecnologia criando o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped. Inserido em tal contexto, este estudo teve o objetivo de analisar os resultados das fiscalizações da Receita Federal do Brasil no período de 2014 a 2017 mediante o Sped. Para atingir o objetivo proposto, foi adotada uma metodologia de caráter exploratório, por meio de pesquisa bibliográfica e documental, a coleta de dados ocorreu em fontes secundárias de dados, como documentos oficiais do governo. Os resultados demonstram que o Sistema Público de

Escrituração Digital tem sido eficiente, pois gerencia as informações de forma detalhada e em um curto período de tempo, além de reduzir o consumo de papel. Além disso, qualifica as informações, provando que estas representam os fatos do cruzamento de informações. Por fim, foi uma pesquisa que contribui no sentido de ampliação dos conhecimentos por meio da revisão teórica, que se revertem em subsídios para o enfrentamento dos desafios dessa área tão complexa, que é a Auditoria Governamental e o uso da tecnologia como recurso.

**Palavras-chave:** Ferramentas de Auditoria. Tecnologias de Informação. Técnicas Assistidas por Computador.

### **Abstract**

*The current scenario points to the need for the Brazilian Federal Government to reduce the discrepancy of fiscal information between body that supervises and the taxpayers. To this end, it has perfected the use of technology by creating the Public Digital Bookkeeping System - Sped. Inserted in this context, this study had the objective of analyzing the results of the inspections of the Federal Revenue of Brazil in the period from 2014 to 2017 through Sped. In order to reach the proposed objective, an exploratory methodology was adopted, through bibliographic and documentary research, data collection took place in secondary sources of data, as official government documents. The results demonstrate that the Public Digital Bookkeeping System has been efficient, as it manages the information in detail and in a short period of time, in addition to reducing paper consumption. Likewise, it qualifies the information by proving that it represents the facts of the information crossing. Finally, it was a research that contributes towards the expansion of knowledge through theoretical revision, which reverts to subsidies to face the challenges of this very complex area, which is Government Audit and the use of technology as a resource.*

**Keywords:** Audit Tools. Information Technologies. Computer Assisted Techniques.

### **1. Introdução**

A evolução da tecnologia vem exigindo dos órgãos de arrecadação a implantação de ferramentas tecnológicas para a gestão de informações e o processamento de dados. A administração pública, em específico a Receita Federal do Brasil (RFB), tem se atualizado por exigência dos órgãos de controle e utilizado novas adequações ferramentais nos procedimentos de auditoria para prevenir e combater a sonegação fiscal, o contrabando, o

descaminho, a pirataria, a fraude comercial, o tráfico de drogas e de animais em extinção e outros atos ilícitos relacionados ao comércio internacional.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos da Lei n 11.457, de 16 de março de 2007, é responsável pela administração dos tributos de competência da União e auxilia o Poder Executivo Federal na formulação da política tributária brasileira, englobando parte significativa das contribuições sociais do País. Dentre suas competências estão: planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais.

Nesse sentido, estudos recentes estão sendo conduzidos no campo da aplicabilidade dessas ferramentas. Silva Filho, Leite Filho e Pereira (2015) investigaram os benefícios e dificuldades da escrituração digital na visão dos operadores de contabilidade do município de João Pessoa, identificando que a dificuldade central originada pelo Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) é a escassez de pessoal qualificado, mas por outro lado, como benefício, esse sistema proporcionou aumento da melhoria da qualidade das informações fornecidas pelos contribuintes.

Segundo Lima et al. (2016), o sistema em comento foi desenvolvido com a intenção de prover maior integração entre as administrações tributárias e entre elas e os contribuintes, visto que o uso da tecnologia e, conseqüentemente, de dados socioeconômicos padronizados em um único ambiente, eleva a eficiência arrecadatória e reduz os custos de administração e de conformidade.

No contexto dos conceitos mencionados, surge a seguinte questão: Tendo em vista que as técnicas de auditoria assistidas por computadores aumentam a integração fisco e contribuinte, quais os resultados apresentados dos valores recuperados no âmbito da Receita Federal do Brasil? A partir desse questionamento, surge como objetivo geral deste artigo, analisar os resultados das fiscalizações da Receita Federal do Brasil no período de 2014 a 2017 mediante o sistema de escrituração pública digital – Sped.

Quanto aos objetivos específicos, estão assim delineados: i) analisar os resultados das fiscalizações para este órgão e seu reflexo para sociedade; e ii) descrever a contribuição das ferramentas computadorizadas para área de auditoria da Receita Federal do Brasil.

Cabe ressaltar que a estimativa para as fiscalizações em 2017 era de R\$ 143,43 bilhões, como constava no Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal, contudo foi superado o valor de forma expressiva: o montante alcançou o valor de R\$ 204,99 bilhões de crédito tributário, isso representa 68,5% maior do que o valor lançado em 2016, R\$ 121,66

bilhões. O Plano Anual da Fiscalização 2018 ainda apresentou o resultado financeiro indireto da Fiscalização, que em 2017 foi de R\$ 1,342 trilhões (Brasil, 2018a).

A pesquisa é exploratória, tem caráter comparativo de dados, e pretende verificar a evolução dos processos de fiscalização mediante as Técnicas de Auditoria Assistida por Computador (TACC), no âmbito da Receita Federal do Brasil, e o aumento dos créditos tributários no período de 2014 a 2017. A metodologia adotada foi a pesquisa exploratória, do tipo bibliográfica; a coleta de dados ocorreu por dados secundários disponibilizados pela Receita Federal do Brasil e em publicações científicas que fundamentam o tema em fomento.

A principal motivação para a realização deste estudo consiste em verificar como os avanços tecnológicos podem e são aplicados na administração pública, no combate a corrupção e na sonegação de tributos. O assunto abordado é de interesse não somente para classe contábil, como também para a sociedade, pois contribui no despertar de uma visão social, considerando que as ações de prevenção a procedimentos fraudulentos de recolhimento de impostos, adotados pela Receita Federal do Brasil, têm reflexos para toda sociedade.

## 2. Referencial teórico

### 2.1 Papel da Auditoria

Administrar é uma tarefa que todos realizam diariamente, seja em âmbito pessoal ou profissional. Saber como administrar em qualquer uma dessas esferas é essencial, pois problemas gerados por má administração podem causar transtornos de grandes proporções, desde perda de recursos até falência.

Convém elencar que o ato de administrar é um processo não pertencente apenas as empresas privadas, mas surge como instrumento de grande importância também no setor público. Tem-se assim, a administração pública, presente em qualquer nação, independentemente de como é organizada politicamente ou da forma de governo que adota (Chaves, 2011). Ela se estende a cada estado e município que forma o país, como um meio que possibilita aos governantes o cumprimento de suas funções em todos os segmentos. A título de melhor entendimento, explica-se:

A administração pública em **sentido amplo** compreende: o governo (que toma as decisões políticas), a estrutura administrativa e a administração (que executa essas decisões). Em **sentido estrito** compreende apenas as funções administrativas de execução dos programas de governo, prestação de serviços e demais atividades (Paludo, 2013, p.35). (Grifos do autor)

Entende-se, analisando o exposto na literatura especializada, que o administrador público em suas ações administrativas deve ter como foco atender os interesses e

necessidades da população, sem em momento algum refletir sua própria opinião ou vontade. Paludo (2013, p. 35) esclarece que para tanto, esse agente “exerce as funções de planejar, organizar, dirigir, coordenar e controlar”.

Neste estudo, considerando a proposta que traz em seu bojo, o foco é dado à função controle no âmbito da fiscalização. Compilando Chaves (2011) e Paludo (2013), essa função deve alcançar todos os setores, sendo que para exercê-la, a gestão conta com uma ferramenta importante: a auditoria, cujo papel de modo geral se assenta na identificação de quaisquer tipos de irregularidades, fraudes, perdas e/ou desperdícios.

A auditoria é uma técnica que permite que sejam desenvolvidos processos com o objetivo de apresentar a real situação das organizações/órgãos em seus diversos departamentos. Em definição ela abrange “[...] levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e demonstrações financeiras de uma entidade” (Crepaldi, 2013, p. 3). De tal modo, a auditoria é um instrumento de controle usado por um profissional da área, que mediante aplicação de métodos específicos faz a apuração da integridade e da veracidade das informações contidas nos documentos das entidades, para revelar aos seus gestores a realidade dos segmentos auditados.

Delimitando-se na área que se concentra este estudo, destaca-se a auditoria governamental, que é um instrumento de controle do Estado que contempla uma melhor aplicação de seus recursos, com a preocupação de fazer a correção de desperdícios, improbidades, negligências e omissões (Silva, 2012).

Nessa mesma direção, Pinto et al. (2016, p.274) destacam que: “a auditoria governamental é uma das mais atuais ferramentas para o exercício do controle das ações públicas”. Note-se que ela está fortemente embasada em princípios gerais, independentemente de legislação específica, que por si só já assegurariam o cumprimento da missão do Estado, qual seja, o bem-estar da coletividade, com o melhor emprego dos recursos disponíveis.

Ao avaliar o contexto atual constata-se que as atividades dessa área contábil têm sido desenvolvidas com dois importantes objetivos: fiscalizar e analisar os resultados das entidades governamentais. Na verdade, seu papel tem perpassado a descrição dos resultados da análise de conformidade, assumindo também a fundamental função de apresentar possíveis soluções no sentido de que a Administração Pública melhore seu desempenho. Para que tal melhoria se efetive, consoante Silva (2012) e Carvalho Neto (2011), a Auditoria Governamental com relação aos tipos e considerando os modos de intervenção, se classifica em Externa e Interna, visando o zelo da adequada e satisfatória aplicação dos recursos públicos.

Elas devem ser implementadas de modo integrado, como preconizado pela

Constituição Federal em seus artigos 70 e 71. No caso da auditoria externa, compreende o controle da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, contábil e operacional da União, tendo como titular o Congresso Nacional, que atua nesse processo em parceria com o Tribunal de Contas. O foco tem sido primordialmente o controle do patrimônio público e ao alcance dos interesses sociais da coletividade. Já o sistema de controle interno de cada Poder referido no final é voltado para a gestão orçamentária, financeira, patrimonial, contábil e operacional no âmbito do referido Poder, em cada nível de governo (Carvalho Neto, 2011).

Feitas essas considerações iniciais, as quais contextualizam a área de atuação na qual se assenta esta pesquisa, como também considerando a delimitação nela proposta, passa-se à abordagem acerca do uso da tecnologia nos serviços de auditoria governamental, com ênfase no sistema de escrituração pública digital.

## **2.2 Papel da Tecnologia nas Auditorias**

A Administração Pública dispõe de uma ferramenta muito importante que auxilia no desenvolvimento dos serviços de auditoria de suas operações: a tecnologia. O aparato tecnológico pode ser utilizado para controlar as operações efetivadas, imprimindo ao processo maior eficiência operacional e ainda uma melhor proteção contra erros e fraudes. Além disso, traz outros benefícios significativos, como melhor aproveitamento de tempo e mais qualidade no atendimento do interesse público (Pinto, et al., 2016).

Salienta-se, consoante Pedrosa, Laureano e Costa (2015), que o uso das tecnologias de informação para auditoria está presente nas orientações dos diversos organismos reguladores que tutelam as profissões associadas à área e, apesar dos diferentes organismos internacionais adotarem designações diferentes, na prática referem-se a qualquer ferramenta automatizada para auditoria. São utilizadas nas aplicações: genéricas em auditoria; de suporte à auditoria; programas utilitários de auditoria; e técnicas de auditoria assistidas por computador.

Para entender melhor o papel da tecnologia na área da auditoria governamental, os autores supracitados realizaram uma pesquisa com foco nas razões que levam o grupo de auditores externos de Portugal a fazerem uso das técnicas de auditoria mediante recurso das Tecnologias de Informação através dos Revisores Oficiais de Contas. Além disso, investigaram a frequência de realização de algumas técnicas de auditoria.

Pelos dados levantados, os autores verificaram que a motivação para a opção pela aplicação dos recursos tecnológicos se dá, sobretudo pela expectativa de desempenho, isto é, os profissionais acreditam que usar um sistema tecnológico melhora significativamente suas atuações. Já no que tange a frequência, eles constataram que as técnicas para avaliação de

detecção de fraude e do pressuposto de continuidade são as menos frequentes. Possivelmente, por não ser possível encontrar uma única aplicação informática que possa dar resposta a tais tarefas e que há espaço para promover a importância dessas técnicas junto dos revisores e também da formação mais adequada à realização delas por meio das ferramentas de auditoria.

Em prosseguimento, atendo-se em estudos apresentados por Facco (2015) que buscaram conhecer a visão de contadores quanto ao uso da tecnologia no trabalho contábil, verificou-se que há uma grande expectativa por parte dos participantes da pesquisa para que a tecnologia seja incorporada cada vez mais na inteligência dos negócios, visando manter todas as obrigações das empresas devidamente regulamentadas. Além disso, ainda consoante os resultados dois terços dos entrevistados acreditam que os auditores não podem mais se limitar às informações contidas nos relatórios tradicionais e três entre quatro consultados creem que as auditorias deveriam lançar mão de tecnologias avançadas” (Facco, 2015, p. 1).

Ainda nessa seara, Pinto et al. (2016) avulta a importância do uso da tecnologia nos trabalhos de Auditoria da Administração Pública, que assim tem a oportunidade de desenvolver as operações de controle utilizando-se da evolução tecnológica, primando tanto pelo tempo como pela qualidade no atendimento do interesse público.

Então, analisando o cenário atual, percebe-se que a tecnologia desempenha um papel fundamental quando se trata do trabalho de fiscalização. Contudo, é relevante entender que ela não pode andar sozinha, sendo que precisa, como defende Facco (2015), estar intrincada com a formação profissional. Juntas, formação e tecnologia, compõem uma frente importante no fundamento cognitivo, que diretamente vem definir a prática do auditor nesse universo envolto em transformações tecnológicas constantes.

Ademais, convém salientar que a tecnologia é uma aliada da maior relevância para os serviços de Auditoria, mas não basta lançar mãos de grandes tecnologias, como computadores e programas de última geração, se os profissionais contábeis não buscarem unir a sofisticação tecnológica com a competência, com as habilidades administrativas e com a inteligência emocional, representadas pela argúcia, sensibilidade, intuição e outras virtudes reservadas ao homem e, não, à máquina.

### **2.3 Estado e Fiscalização**

É fato que o Estado tem o dever de fiscalizar, principalmente diante de um cenário fiscal e tributário que tem registrado altos índices de sonegação. A fiscalização deve ser efetivada com observância dos limites jurídicos cominados no texto constitucional e pela legislação que rege essa questão.

Para mais clareza acerca disso, toma-se Cardoso, Aquino e Bitti (2011), que abordou o *framework* (estrutura conceitual) como uma proposta da informação de custos para o setor público no Brasil, a discussão de sistemas de informação de custos no Brasil não é recente.

Pelo relatado, a regulamentação sobre a implantação de sistemas de informação de custos pelas entidades públicas teve início em 1964, o que resultou da exigência da obrigatoriedade de adoção dos sistemas através da Lei nº 4.320/1964, artigos 85, 89 e 99 e, posteriormente embasada também pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu artigo 74, inciso II.

A esse respeito, os autores supracitados ainda destacam o que se encontra preconizado em outras legislações importantes:

[...] a Lei Complementar no 101/2000, art. 4o, inciso I, alínea e, e art. 50, § 3o ); (ii) exige o uso da informação de custos para controle (Lei Complementar no 101/2000, art. 59, § 1o , inciso V); (iii) exige o uso da informação de custos para decisão gerencial (Lei no 10.180/2001, art. 35, § 1o ; Lei no 10.524/2002, art. 21; Lei no 11.514/2007, art. 43, § 5o , inciso III); (iv) estabelece a responsabilidade do desenvolvimento do sistema de informação de custos (Decreto no 6.976/2009, art. 7o , inciso XIX; Lei no 10.524/2002, art. 21, § 2o ); e (v) vincula a informação de custos a mecanismos e métricas de desempenho (Lei no 9.724/1998, art. 1o , inciso V; Lei no 10.524/2002, arts. 37, § 2o, e 93) (Cardoso, Aquino & Bitti, 2011).

Observando-se que a exigência de legislação não estava sendo cumprida, o Tribunal de Contas da União (TCU) emitiu o Acórdão nº 1.078/2004 e a partir daí começou a surgir um novo quadro institucional no país. Em 2005 foi constituída a Comissão Interministerial por meio da portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005 com o objetivo de propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal (Cardoso; Aquino & Bitti, 2011).

Para garantir a conformidade da Constituição Brasileira, segundo Friedrich e Leal (2015), são necessárias medidas eficazes para inibir práticas corruptas, visto que as técnicas de controle têm como objetivo restaurar a racionalidade e a relegitimação do poder público irregular, afastando-se, por ação ou por omissão de seus deveres e princípios orientadores, de maneira que o funcionário público é deslegitimado, sendo este o momento em que o controle deve restaurar a ordem legítima tal como previsto na Constituição.

Para Friedrich e Leal (2015) os sistemas de controle de corrupção têm que trabalhar com a possibilidade de uma quebra de confiança e deve implementar formas preventivas para evitar desvios, uma vez que tais rupturas enfraquecem a própria democracia. A partir disso, os responsáveis pela segurança da atividade de controle, devem se concentrar em evitar a quebra da confiança nas instituições democráticas, como podemos identificar nas ações de Fiscalização da Receita Federal do Brasil que vislumbram a correta apuração dos tributos.

Como forma de implementar ações preventivas de controle e para evitar a quebra de confiança, apresenta-se as Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador (TAAC), que empregam o computador como ferramenta de extração e análise de dados. Neste campo a Receita Federal do Brasil a cada ano têm buscado maiores informações sobre esses processos de informatização e utilizado nos procedimentos de fiscalização, ou seja, no cruzamento de informações eletrônicas. A título de esclarecimento conceitual, importa trazer a explicação de Carvalho Neto (2011, p. 211), de que esse cruzamento é uma “comparação automática dos dados extraídos a partir de um campo comum parametrizado especificado pelo auditor. Geralmente o cruzamento é feito utilizando um *software* específico”.

Nesse sentido, Silva Filho et al., (2015) corroboram ao enfatizar que o uso das Tecnologias da Informação e Comunicação (TICs), facilitou a comunicação entre governo e cidadãos, empresas e outras organizações governamentais, nos últimos anos. Sua aplicação à administração tributária tem permitido maior eficiência na relação entre fisco e contribuinte, seja na troca de informações, seja no acesso aos diversos serviços ofertados, de maneira mais ágil e com um menor custo, por meio principalmente da Internet.

As TAACs trazem custo/benefício para a Receita Federal do Brasil e acompanham a movimentação das apurações de tributos no âmbito do órgão. Analisar a qualidade das informações levantadas por meio destas técnicas é um dos instrumentos utilizados pela Receita Federal para o combate a corrupção e aumento da arrecadação. O próximo tópico discute exatamente essa questão.

## **2.4 A Receita Federal e o Processo de Fiscalização**

A Receita Federal entende que a tributação é um instrumento que pode e deve ser utilizado para promover mudanças e reduzir as desigualdades sociais. Diz ainda que o conhecimento sobre a arrecadação e finalidade dos impostos, possibilita o fomento da cidadania, proporciona conhecimentos e habilidades que capacitam a compreensão do mundo e a atuação consistentemente na melhoria da realidade social de todos devendo ser compreendida como uma obrigação de cooperação que possibilita a atuação estatal em diversas áreas, especialmente na vida social e econômica das pessoas (Brasil, 2018b).

Há pouco tempo, as declarações de imposto de renda eram entregues diretamente na Receita Federal em formulários ou em disquete. Hoje, são enviadas pela Internet através de um *software*, que faz todo o processo, desde a entrada dos dados do contribuinte, até os cálculos que antes eram feitos manualmente. Os dados ficam armazenados localmente e quando enviados pelo contribuinte pela Internet, são armazenados num banco de dados. Com

o avanço da tecnologia e o aumento dos contribuintes e para alcançar seus objetivos é o motivo da RFB utilizar de técnicas assistidas de auditoria (Candioti, 2012).

Como destinatária das informações prestadas pelos contribuintes, a fiscalização tem buscado, cada vez mais, priorizar suas ações nos contribuintes que atuam de forma intencional para sonegar, e serve de alerta acerca de indícios de erros no cumprimento da obrigação tributária. Desta maneira para promover a conformidade tributária (ou elevar o grau de *compliance*) a Receita Federal que tem como objetivo incentivar e facilitar o cumprimento da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, vem ampliando suas ações em autor regularização e na simplificação das obrigações acessórias (Brasil, 2018a).

Neste contexto surge em 2007 o Sistema Público de Escrituração Contábil (Sped), através do Decreto 6.022, criado visando diminuir a assimetria de informação entre contribuinte e fisco e garantir a padronização das informações fornecidas pelos agentes, com o objetivo de melhorar a qualidade das informações solicitadas, constituindo em uma iniciativa integrada das administrações tributárias federal, estadual e municipal que visa à modernização sistemática do cumprimento das obrigações acessórias pelas empresas utilizando como modelo a experiência de governos eletrônicos de outros países, como Espanha, Chile e México (Silva Filho et al., 2015).

A presença de um banco de dados único, o Sped, com informações contábeis, fiscais e relativas à folha de pagamento, permite às autoridades tributárias cruzarem informações, tornando mais ágil o processo de fiscalização e identificação de ilícitos tributários tornando mais eficiente o combate à sonegação fiscal (Silva Filho et al., 2015).

É importante salientar que o Sped prevê que os livros e documentos fiscais que integram a escrituração dos contribuintes sejam emitidos em forma digital, pois está embasado na Medida Provisória nº 2.200-2, de 24/08/2001. Isto garante a autenticidade e a validade jurídica de documentos em forma eletrônica, desde que utilizem certificação digital (CONAB, 2010).

O Sped tem como principais objetivos:

- **Promover a integração dos fiscos**, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais.
- **Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes**, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores.

- **Tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários**, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica.

O Sped é formado por treze módulos: CT-e; ECD; ECF; EFD ICMS IPI; EFD Contribuições; EFD-Reinf; e-Financeira; eSocial; NF-e; NFS-e; MDF-e; NFC-e; e NFS-e. Possuem em sua essência a automatização dos controles e processos, geração de dados e cruzamento das informações.

A automatização dos processos proporciona ao contribuinte a possibilidade de atender as obrigações tributárias designadas pelos órgãos competentes, o que facilita dia a dia do empresário e traz dados mais confiáveis para os órgãos de controle e fiscalização, uma maneira mais eficiente com menos retrabalho e menor custo (Brasil, 2018).

### 3. Metodologia

Este trabalho visa o aprofundamento teórico sobre o objeto de estudo que orienta este artigo, para proporcionar assim, maior familiaridade, informando quais os elementos positivos e quais os negativos para uma gestão transparente e eficaz. Para desenvolver esta pesquisa científica, foi fundamental escolher o delineamento metodológico adequado, com vistas a alcançar os objetivos traçados.

Depois de algumas apreciações e reflexões, decidiu-se quanto à abordagem do problema, por uma pesquisa do tipo quantitativa, uma vez que envolve a análise de dados estatísticos. Quanto aos objetivos, a presente pesquisa é exploratória, cujo objetivo é:

[...] proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado (Gil, 2007, p.41).

Considerando que o presente estudo tem por finalidade proporcionar maiores informações sobre as técnicas de auditoria assistida por computador e sua correlação com a transparência, demonstra-se um novo tipo de enfoque para o tema abordado. Quanto aos procedimentos é considerada uma pesquisa bibliográfica, a qual permite discutir um assunto a partir de diversos materiais teóricos, isso porque ela procura explicar um problema colocando “o pesquisador em contato direto com o que foi escrito sobre determinado assunto” (Marconi & Lakatos, 2017, p. 29).

Nesse sentido, há uma corroboração com Gil (2007, p. 44) quando aponta que “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído

principalmente de livros e artigos científicos” e, ainda complementa afirmando que “boa parte dos estudos exploratórios pode ser definida como pesquisas bibliográficas”.

Assim, para um aprofundamento teórico, foram utilizados livros e produções científicas que abordam os vários aspectos sobrejacentes e subjacentes às técnicas de auditoria, bem como legislações pertinentes às áreas já explicitadas de forma a construir um arcabouço teórico que corrobore na demonstração do aumento da arrecadação de tributos da Receita Federal por meio das técnicas de auditoria por computador.

O procedimento de coleta de dados ocorreu por dados secundários obtidos em documentos disponibilizados pela Receita Federal do Brasil, sendo realizada uma análise de conteúdo considerando os resultados dos últimos anos, referente às fiscalizações, os resultados do Sped e a participação do Crédito por tributos oriundos do TAAC no âmbito da Receita Federal do Brasil entre os anos de 2014 e 2017.

#### **4. Descrição e análise dos dados**

Os dados apresentados a seguir compreendem as informações coletadas e analisadas a partir da forma que se relatou nos procedimentos metodológicos e em conformidade com o objetivo proposto neste estudo, que é o de analisar os resultados das fiscalizações da Receita Federal do Brasil no período de 2014 a 2017 mediante o sistema de escrituração pública digital. Nesta seção são abordados os aspectos descritivos dos resultados das Fiscalizações da Receita Federal do Brasil e como o Sped contribuiu nesse âmbito.

##### **4.1 Fiscalizações**

Em busca de apresentar uma discussão contextualizada, inicialmente é importante conceituar “fiscalização” no âmbito da Receita Federal. A literatura especializada enfatiza que esse termo muitas vezes é confundido com “controle”, mas apesar de serem termos vinculados, há uma distinção: “O controle é um conceito lato, é gênero; a fiscalização é um conceito estrito, é uma espécie do controle. A atividade de fiscalização é uma faceta significativa do poder de polícia do Estado” (Carvalho Neto, 2011, p.28).

De uma forma mais simplista, a fiscalização é o ato de fiscalizar, consolidando-se na ação de verificar o comportamento do particular diante das exigências legais e regulamentares que regem determinada questão. Nesse sentido, em se tratando da fiscalização relacionada com a Receita Federal brasileira, cabe a Subsecretaria de Fiscalização (Sufis): monitoração dos grandes; promoção da conformidade tributária; realização pesquisa e seleção dos sujeitos

passivos a serem fiscalizados; e realização das fiscalizações, tanto de natureza interna (revisão de declarações) como externa (auditorias) (Receita Federal do Brasil, 2018a).

A Sufis realiza tal trabalho com a premissa de assegurar que não haja sonegação fiscal ou outros ilícitos tributários que possam prejudicar a arrecadação necessária ao funcionamento do Estado. Quem é pego em ato de sonegação é autuado, isto é, chamado a responder pela infração cometida.

Considerando ser essa questão das autuações um dos pontos de análise desta pesquisa, verificou-se, fundamentado em informações obtidas no Plano Anual da Fiscalização de 2018, ao comparar a estratégia plurianual da Fiscalização dos últimos 4 anos com o quadriênio anterior, um crescimento de 22,55% no montante das autuações da Receita Federal.

**Tabela 1** – Montante de autuações no período de 2010 a 2017

| Período   | Montante das Autuações | Variação |
|-----------|------------------------|----------|
| 2010/2013 | R\$ 478.758.870.707,00 | -        |
| 2014/2017 | R\$ 586.705.465.998,01 | 22,55%   |

**Fonte:** Receita Federal do Brasil (2018).

Esse crescimento de 22,55% nas autuações e não apenas nas auditorias, traduz o compromisso assumido em intensificar a fiscalização no sentido de fazer com que os contribuintes repensem o comportamento quando se tratam de obediência as exigências legais e regulamentares. Carvalho Neto (2011) deixa evidenciado que o objetivo não é distribuir autuações com foco em recolher valores resultantes de multas, mas ao fiscalizar mais eficazmente, a ideia, além de resguardar o patrimônio público, é que haja uma conscientização sobre a importância de se manter dentro dos preceitos legais, tanto para o particular como para o coletivo.

Em continuidade, no referido relatório, os procedimentos de fiscalização da Receita Federal do Brasil se subdividem em 2 tipos de procedimentos: Auditorias Externas e Revisão das Declarações. Dos procedimentos fiscais executados no período de 2014 a 2017 foi constado que quanto aos créditos gerados de 2014 para 2015 houve uma diminuição, mas de 2015 para 2016 houve um aumento de 21,45% na quantidade e diminuição expressivas nos créditos gerados de 96,37%, já de 2016 para 2017 o aumento dos procedimentos foi de 15,84% e o aumento nos créditos gerados de 4.399,47%.

**Tabela 2** – Procedimentos de Auditoria no período de 2014 a 2017

|      |            | <b>Auditorias Externas</b> | <b>Revisão de Declarações</b> | <b>Total</b>       | <b>Variação Total em %</b> |
|------|------------|----------------------------|-------------------------------|--------------------|----------------------------|
| 2014 | Quantidade | 16.989                     | 348.843                       | 365.832            | -                          |
|      | Créditos   | 144.234.494.493,00         | 6.302.607.676,00              | 150.537.102.169,00 | -                          |
| 2015 | Quantidade | 10.097                     | 267.272                       | 277.369            | -24,18                     |
|      | Créditos   | 121.339.291.524,00         | 4.283.555.972,00              | 125.622.847.496,00 | -16,55                     |
| 2016 | Quantidade | 933                        | 335.919                       | 336.852            | 21,45                      |
|      | Créditos   | 117.719.351,00             | 4.438.067.806,00              | 4.555.787.157,00   | -96,37                     |
| 2017 | Quantidade | 11.812                     | 378.381                       | 390.193            | 15,84                      |
|      | Créditos   | 199.350.226.828,00         | 5.636.262.677,00              | 204.986.489.505,00 | 4399,47                    |

**Fonte:** Receita Federal do Brasil, (2016; 2018)**Nota:** Dados trabalhados pelo autor.

Além do quantitativo dos procedimentos de fiscalização e dos créditos gerados, a Receita Federal do Brasil também verifica o grau de aderência. Esse indicador é que mensura a manutenção dos lançamentos efetuados pela Fiscalização, ocorridos após sua constituição e durante todo o trâmite administrativo. No período de 2014 a 2017 pode-se verificar que houve um aumento na quantidade de processos nos anos de 2015 e 2016 e diminuição nos valores lançados já em 2017 ocorreu o inverso diminuiu 6,82% em relação ao ano anterior e aumentou 26,33% os valores lançados o que pode se inferir que o aumento da qualidade das fiscalizações é mais importante que a quantidade.

**Tabela 3** – Comparativo das situações de Auditoria no período de 2014 a 2017

|      |       | <b>Pago/Parcelado</b> | <b>Em julgamento</b> | <b>Em cobrança</b> | <b>Enviado PGFN</b> | <b>Outros</b>    | <b>Julgado Improcedente</b> | <b>Total</b>    | <b>Variação Total em %</b> |
|------|-------|-----------------------|----------------------|--------------------|---------------------|------------------|-----------------------------|-----------------|----------------------------|
| 2014 | Qtde  | 10.555                | 8.895                | 3.586              | 10.439              | 710              | 872                         | 35.057          | -                          |
|      | Valor | 6.319.580.319,88      | 73.142.410.965,85    | 15.133.293.302,42  | 13.174.000.091,75   | 2.608.229.790,28 | 13.878.014.739,36           | 124.255.529.210 | -                          |
| 2015 | Qtde  | 6.791                 | 7.570                | 4.257              | 7.702               | 530              | 490                         | 27.340          | -22,01                     |
|      | Valor | 2.092.602.490,39      | 87.519.214.708,85    | 9.500.577.785,36   | 7.206.021.685,85    | 6.717.743.286,63 | 4.077.901.473,53            | 117.114.061.431 | -5,75                      |
| 2016 | Qtde  | 9.910                 | 6.897                | 7.194              | 7.497               | 570              | 387                         | 32.455          | 18,71                      |
|      | Valor | 1.412.747.003,84      | 83.976.406.037,34    | 15.474.034.962,85  | 6.205.270.244,76    | 672.001.435,50   | 420.400.962,21              | 108.160.860.647 | -7,64                      |
| 2017 | Qtde  | 4.253                 | 6.496                | 15.860             | 3.097               | 383              | 154                         | 30.243          | -6,82                      |
|      | Valor | 638.407.608,87        | 53.460.266.849,63    | 79.378.539.466,95  | 1.845.329.043,44    | 1.186.637.011,21 | 135.775.132,37              | 136.644.955.112 | 26,33                      |

**Fonte:** Receita Federal do Brasil, (2016; 2018)**Nota:** Dados trabalhados pelo autor.

A Receita Federal do Brasil detalhou que houve revisão dos processos de trabalho na seleção de contribuintes com maior capacidade contributiva em 2010 e, que a partir da especialização tanto dos auditores-fiscais quanto dos procedimentos de auditoria externa, resultou na melhoria na qualidade da seleção da fiscalização. De acordo com o Plano Anual de fiscalização de 2018 os dados apontaram o aumento de 88,37% em 2010 para 91,75% em 2017 identificando e autuando com maior grau de precisão grandes esquemas de evasão consubstanciados em planejamentos tributários abusivos.

Pelos resultados dos processos de fiscalizações, foi possível identificar que a Receita Federal do Brasil prioriza a busca de indícios de ilícitos praticados por pessoas jurídicas em especial as de grande porte e por pessoas físicas detentoras de elevado patrimônio ou renda sem deixar de atuar em infrações cometidas pelas demais pessoas jurídicas e físicas. Assim os resultados demonstram que os avanços tecnológicos é uma constante e que através do cruzamento de informações visa à melhoria dos procedimentos e resultados das fiscalizações.

A literatura especializada é consensual nesse sentido, com Lima et al. (2016) e Carvalho Filho (2011), por exemplo, defendendo o papel do cruzamento de dados dos contribuintes brasileiros, sejam pessoas físicas ou jurídicas, para verificar a existência ou não de tributos não recolhidos, como também de obrigações acessórias não cumpridas.

Neste sentido a Receita Federal acompanha o valor médio das autuações e valor médio recuperado por Auditor Fiscal da Receita Federal. Nota-se que o valor médio de crédito tributário lançado por procedimento de fiscalização dos últimos anos apresenta crescimento significativo. A tabela 4 demonstra o crescimento do valor médio de crédito tributário por procedimento de Fiscalização de 2014 a 2017, sendo que neste período, aumentou consideravelmente nos anos de 2015 e 2017, no qual no intervalo o valor médio de crédito tributário lançado por Auditor-Fiscal da Receita Federal das autuações ficou em 102,61%, mais que o dobro de 2014.

**Tabela 4** – Valor médio das autuações de 2014 a 2017.

| <b>Período</b>      | <b>Valor em (R\$)</b> | <b>Variação em %</b> |
|---------------------|-----------------------|----------------------|
| 2014                | 8.682.090,09          | -                    |
| 2015                | 12.418.417,46         | 43,03%               |
| 2016                | 13.073.715,76         | 5,28%                |
| 2017                | 17.590.738,99         | 34,55%               |
| Variação no Período |                       | 102,61%              |

**Fonte:** Receita Federal do Brasil (2018).

A tabela 5, a seguir apresenta o valor médio recuperado por Auditor-Fiscal da Receita Federal sua evolução, nos últimos anos, do valor médio de crédito tributário lançado por Auditor-Fiscal da Receita Federal, que é o profissional que atua nas atividades de fiscalização externa, aumentou nos anos de 2015 e 2017 havendo uma variação negativa de 2,57%, onde no período estudado a variação de 42,73 milhões em 2014 para 85,68 milhões em 2017 representou um aumento de 100,51%.

**Tabela 5** – Valor médio de crédito tributário por Auditor Fiscal de 2014 a 2017.

| Período             | Valor em Milhões (R\$) | Variação em % |
|---------------------|------------------------|---------------|
| 2014                | 42,73                  | -             |
| 2015                | 53                     | 24,03%        |
| 2016                | 51,64                  | -2,57%        |
| 2017                | 85,68                  | 65,92%        |
| Variação no Período |                        | 100,51%       |

**Fonte:** Receita Federal do Brasil (2018).

Os dados da tabela 5 ressaltam que o crescimento nos valores médios de crédito tributário pode representar: melhoria na qualidade da seleção de contribuintes; detecção de novas modalidades de infrações tributárias; o efetivo combate aos planejamentos tributários abusivos; como os investimentos em tecnologia da informação permitem análise de um grande volume de informações; e na especialização das equipes de auditoria.

A Receita Federal do Brasil cita que através de um grupo seletivo e especializado de auditores fiscais e de analistas tributários e de um conjunto de informações internas e externas dos maiores contribuintes, são efetuadas as fiscalizações. Que as irregularidades encontradas são comunicadas aos contribuintes e é fornecida a oportunidade de regularização e que se persistirem os indícios, os auditores fiscais decidem sobre quais providências deverão ser adotadas junto aos contribuintes, podendo inclusive, ser submetidos a procedimentos de fiscalização prioritários.

Indicam que em 2018, serão monitoradas 8.969 pessoas jurídicas, que esta quantidade corresponde a menos de 0,01% do total de empresas no Brasil e que apesar do reduzido quantitativo de contribuintes, os recolhimentos dessas pessoas jurídicas têm grande influência, pois representa em torno de 60% da arrecadação das receitas administradas pela Receita Federal. Pretende através da fiscalização deste grupo, evitar a autuação e aplicação de multas, visto que proporciona para o contribuinte, a autorregularização e que esta é uma condição básica e está diretamente relacionada à missão da área que mira o cumprimento espontâneo.

Cabe salientar que os alertas de inconformidade dos maiores contribuintes possuem os propósitos de valorizar a autorregularização, de incentivar a conformidade tributária, de buscar o cumprimento espontâneo e de promover a mudança de comportamento. Tais propósitos têm sido buscados visando aumento da percepção de risco e da atuação próxima ao fato gerador. Estes alertas atuam principalmente nas obrigações acessórias dos contribuintes em 2017, que no âmbito do Sped, foram concentrados na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e Escrituração Fiscal Digital das Contribuições (EFD-C), e o cruzamento destas informações correspondem às apurações de tributos federais relevantes: IRPJ; CSLL; COFINS; e PIS.

Este trabalho consiste na identificação de contribuintes omissos, de contribuintes com preenchimento incompleto e de contribuintes com divergências entre os valores apurados nas escriturações e nos valores declarados (DCTF). Durante o ano de 2017, foram enviados 3.543 alertas de inconformidade, com um total de 1.788 regularizações de 1.788, gerando um resultado de 50% nas regularizações. Assim os alertas promoveram retificações de declarações (DCTF) em montante de R\$ 1,68 bilhão resultando no pagamento e parcelamentos na casa de R\$ 157 milhões.

## 4.2 O Sped

Dentre as inúmeras informações disponibilizadas pela Receita Federal do Brasil destacamos os resultados apresentados pelo Sped, que através da escrituração eletrônica ultrapassou a marca de 25 milhões de escriturações anuais recepcionadas em 2017. A tabela 6 demonstra que no período de 2014 a 2017 houve um aumento na recepção das escriturações em praticamente todos os módulos apresentados com exceção da EFD Contribuições que decresceu nos anos de 2015 e 2016 voltando a aumentar em 2017. A variação percentual nos anos de 2015 e 2017, se comparada com as tabelas 4 e 5, permite afirmar uma maior movimentação econômica demonstrando um discreto aumento de 1,01% em 2016.

**Tabela 6** – Escriturações recepcionadas pelo Sped no período de 2014 a 2017

| Período | ECD       | EFD IPI/ICMS | EFD Contribuições | ECF       | Total      | Variação % |
|---------|-----------|--------------|-------------------|-----------|------------|------------|
| 2014    | 261.206   | 8.696.436    | 13.507.233        | 0         | 22.464.875 | -          |
| 2015    | 738.015   | 9.876.324    | 12.420.630        | 1.218.088 | 24.253.057 | 7,96%      |
| 2016    | 775.021   | 10.163.555   | 12.284.202        | 1.275.241 | 24.498.019 | 1,01%      |
| 2017    | 939.062   | 11.250.948   | 12.388.968        | 1.310.944 | 25.889.922 | 5,68%      |
| Total   | 2.713.304 | 39.987.263   | 50.601.033        | 3.804.273 | 97.105.873 | -          |

**Fonte:** Receita Federal do Brasil, (2018)

**Nota:** Dados trabalhados pelo autor.

Destaca-se como alguns cruzamentos de informações fornecidos pelo Sped são utilizados pela auditoria da Receita Federal do Brasil. Aqui, reforça-se em conformidade com Silva Filho, Leite Filho e Pereira (2015), que esse cruzamento de dados torna mais eficiente a fiscalização no combate à sonegação fiscal, isso porque imprime celeridade na verificação de ilícitos tributários e melhoria do controle dos processos.

Em prosseguimento, lista-se alguns cruzamentos fornecidos pelo Sped: o cruzamento da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), com a Escrituração Contábil Digital (ECD) é utilizado para verificar se o IRPJ e a CSLL são apurados em consonância, esse procedimento contribui para minimizar erros de transcrição de dados. Neste sentido a tabela 7 indica que o percentual dos créditos gerados é relevante, pois em 2014 foi responsável por 49,19% dos créditos e nos anos subsequentes ficou sempre acima de 50% dos créditos gerados pelas fiscalizações.

**Tabela 7** – Comparação dos tributos IRPJ e CSLL

| Período |                             | IRPJ           | CSLL           |
|---------|-----------------------------|----------------|----------------|
| 2014    | Quantidade de procedimentos | 3.734          | 3.158          |
|         | Crédito                     | 51.302.614.586 | 19.795.235.964 |
|         | % dos Créditos              | 35,49%         | 13,70%         |
| 2015    | Quantidade de procedimentos | 2.162          | 1.862          |
|         | Crédito                     | 44.115.429.321 | 17.899.616.069 |
|         | % dos Créditos              | 36,41%         | 14,77%         |
| 2016    | Quantidade de procedimentos | 2.308          | 1.954          |
|         | Crédito                     | 52.548.072.865 | 21.638.091.770 |
|         | % dos Créditos              | 44,86%         | 18,47%         |
| 2017    | Quantidade de procedimentos | 2.725          | 2.289          |
|         | Crédito                     | 86.551.480.848 | 31.837.779.697 |
|         | % dos Créditos              | 43,47%         | 15,99%         |

**Fonte:** Receita Federal do Brasil, (2018)

**Nota:** Dados trabalhados pelo autor.

A EFD ICMS IPI utilizada como um projeto de simplificação tributária, com a finalidade de eliminação de obrigações acessórias estaduais, foi uma das pautas do I Fórum de Simplificação Tributária e Integração, ocorrido em setembro 2017, este módulo possui a grande maioria das informações das declarações estaduais e foi descrito pela Receita Federal do Brasil como responsável dos resultados abaixo:

a) eliminação de declarações no Rio Grande do Norte (RN), Amapá (AP), Alagoas (AL), entre outros;

b) estudos de migração do Distrito Federal (DF) e de Pernambuco (PE) para o ambiente da EFD, com o início das tratativas para a migração definitiva; e

c) fomento à criação de grupos de apoio à simplificação de obrigações nos estados, seguindo o exemplo do Paraná (PR).

Outra contribuição do Sped é que através da camada de serviços é possível subsidiar ações que façam interface com os objetivos das fiscalizações da Receita Federal do Brasil. Neste sentido a Aduana em 2017, através do Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado do Sistema Público de Escrituração Digital Recof-Sped passou a utilizar a Declaração Única de Exportação (DU-E). Onde a primeira, viabilizada pela utilização da EFD ICMS IPI; e a segunda pela utilização da NF-e contribuem na fiscalização de tributos incidentes sobre o comércio exterior como: II, IPI, PIS, COFINS e ICMS.

Embora a Receita Federal do Brasil não disponibilize em seu relatório de fiscalização por tributos, dados referentes ao Imposto de Importação (II) e de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), analisamos os impostos IPI, PIS e Confins no período de 2014 a 2017. A tabela 8 expressa que a despeito da quantidade de procedimentos, as fiscalizações destes tributos, os valores sempre superiores a 20 milhões, indicam a importância de sua fiscalização que se bem explorados podem aumentar exponencialmente.

Quanto ao percentual dos créditos não foi possível chegar a um entendimento da interdependência entre quantidade de procedimentos, créditos gerados e percentual de participação dos créditos gerados, pois suas variações não permitiram verificar uma tendência positiva ou negativa.

**Tabela 8** – Comparação dos tributos IPI, PIS e COFINS

| Período |                             | IPI            | PIS           | COFINS         | Total          |
|---------|-----------------------------|----------------|---------------|----------------|----------------|
| 2014    | Quantidade de procedimentos | 1.180          | 3.045         | 3.070          | 7.295          |
|         | Crédito                     | 6.527.880.042  | 5.423.889.445 | 26.082.212.318 | 38.033.981.805 |
|         | % dos Créditos              | 4,52%          | 3,75%         | 18,05%         | 26,32%         |
| 2015    | Quantidade de procedimentos | 517            | 1.724         | 1.733          | 3.974          |
|         | Crédito                     | 5.798.520.761  | 3.442.700.832 | 16.822.027.113 | 26.063.248.706 |
|         | % dos Créditos              | 4,79%          | 2,84%         | 13,88%         | 21,51%         |
| 2016    | Quantidade de procedimentos | 457            | 724           | 1.732          | 2.913          |
|         | Crédito                     | 6.608.187.308  | 2.402.439.528 | 11.932.067.002 | 20.942.693.838 |
|         | % dos Créditos              | 5,64%          | 2,05%         | 10,19%         | 17,88%         |
| 2017    | Quantidade de procedimentos | 725            | 2.091         | 2.108          | 4.924          |
|         | Crédito                     | 11.887.510.541 | 4.215.841.812 | 20.284.782.324 | 36.388.134.677 |
|         | % dos Créditos              | 5,97%          | 2,12%         | 10,19%         | 18,28%         |

**Fonte:** Receita Federal do Brasil, (2018)

**Nota:** Dados trabalhados pelo autor.

O Sped instituiu a Escrituração Fiscal Digital (EFD-Contribuições), arquivo digital que visa a simplificação dos processos e a redução das obrigações acessórias atribuídas aos contribuintes do grupo das pessoas jurídicas de direito privado. Destina-se a escriturar a Contribuição para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social. (Cofins) nos regimes de apuração não-cumulativo e/ou cumulativo, a partir de uma série de documentos e operações relacionadas com: receitas recolhidas, custos, despesas, encargos e aquisições geradores de créditos da não cumulatividade.

Tais documentos e operações serão correlacionadas no arquivo da EFD-Contribuições considerando cada declaração do contribuinte jurídico. A efetuação da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta e da escrituração das contribuições sociais e dos créditos, ocorre de modo centralizado, mensalmente e em único arquivo. Salvo quando se trata das Sociedades em Conta de Participação (SCP), que deverá ter seus arquivos gerados individualmente e de modo independente, com relação as operações próprias da pessoa jurídica sócia ostensiva.

A tabela 6 relata que a recepção da EFD Contribuições, no período estudado, ficou sempre acima de 12 milhões, se comparada a quantidade de procedimentos de fiscalização, os dados podem ser entendidos de duas maneiras: não é relevante o cruzamento das informações para a Receita Federal ou como uma oportunidade de procedimentos de fiscalização. Considerando que o PIS e Cofins foram utilizados também nos dados da EFD ICMS IPI, tabela 8, entenderemos como uma oportunidade a ser explorada futuramente.

Os dados gerados pelo módulo da EFD Contribuições, tabela 9, diferem da tabela 8 apenas o item PASEP e por consequência teve um número muito inferior de procedimentos de fiscalização, as informações desta contribuição, em termos percentuais, demonstram um decréscimo a cada ano: 0,51% em 2014, 0,49% em 2015, 0,30% em 2016 e 0,28% em 2017, estes percentuais estão relacionados ao total de créditos gerados pelas fiscalizações e ratificam a pouca exploração dos dados gerados por este módulo do Sped.

Tabela 9 – Comparação dos tributos PIS, PASEP e COFINS

|      |                      | PIS           | PASEP       | COFINS         | TOTAL          |
|------|----------------------|---------------|-------------|----------------|----------------|
| 2014 | Qtd de procedimentos | 3.045         | 282         | 3.070          | 6.397          |
|      | Crédito              | 5.423.889.445 | 743.655.374 | 26.082.212.318 | 32.249.757.137 |
|      | %                    | 3,75%         | 0,51%       | 18,05%         | 22,31%         |
| 2015 | Qtd de procedimentos | 1.724         | 149         | 1.733          | 3.606          |
|      | Crédito              | 3.442.700.832 | 591.840.468 | 16.822.027.113 | 20.856.568.413 |

|      |                      |               |             |                |                |
|------|----------------------|---------------|-------------|----------------|----------------|
|      | %                    | 2,84%         | 0,49%       | 13,88%         | 17,21%         |
| 2016 | Qtd de procedimentos | 724           | 137         | 1.732          | 2.593          |
|      | Crédito              | 2.402.439.528 | 356.561.103 | 11.932.067.002 | 14.691.067.633 |
|      | %                    | 2,05%         | 0,30%       | 10,19%         | 12,54%         |
| 2017 | Qtd de procedimentos | 2.091         | 211         | 2.108          | 4.410          |
|      | Crédito              | 4.215.841.812 | 555.117.359 | 20.284.782.324 | 25.055.741.495 |
|      | %                    | 2,12%         | 0,28%       | 10,19%         | 0,1259         |

**Fonte:** Receita Federal do Brasil, (2018)

**Nota:** Dados trabalhados pelo autor.

Outros Módulos do Sped atingiram números expressivos, sendo que até dezembro de 2017: a Nota Fiscal ao Consumidor Eletrônica (NFC-e) teve 12,4 bilhões de documentos emitidos; a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) chegou à marca de 18,2 bilhões de documentos emitidos; e o Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e) projeto integrado pelas Secretarias de Fazenda dos estados e Receita Federal do Brasil, alcançou o número 2 bilhões de documentos autorizados.

Considerado o maior e mais complexo Subprojeto do Sped, o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial), antiga EFD Social também terão importantes contribuições nas fiscalizações por meio do cruzamento de informações. Este módulo possibilita a emissão mensal de 1,1 milhão de guias de pagamento (DAE, Documento de Arrecadação do eSocial) e fornece os dados para os sistemas: INSS; MTB; CEF; e Receita Federal.

Embora não tenha ocorrido no período estudado, cabe salientar que o eSocial, utilizado inicialmente para os empregadores domésticos, será um importante aliado nas fiscalizações da Receita Federal pois abrangerá todas as empresas. A entrada em produção ocorrida em etapas a partir de janeiro de 2018 será finalizada em julho de 2019 onde será possível substituir 15 obrigações acessórias. Esta simplificação contribuirá para eliminação de redundâncias substituindo as fontes de informação como: GFIP; Rais; Dirf; Caged; Folha de Pagamento; e Livro de Registro do Empregado.

A unificação do envio de informações pelo empregador (pessoas físicas ou jurídicas) em relação a seus empregados trará vantagens como: atendimento a vários órgãos do governo com uma única fonte de informações; automação na transmissão das informações dos empregadores; padronização e integração dos cadastros das pessoas físicas e jurídicas no âmbito dos órgãos participantes do projeto.

Tal qual o eSocial, a Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf) também entrou em ambiente de produção a partir de maio de 2018, de

maneira faseada iniciando então a dispensa da GFIP que será mais um passo para integração de um banco de dados único.

O relato de que ainda para o ano de 2018, será trabalhada em conjunto com os municípios a construção de um modelo nacional de Nota Fiscal de Serviços Eletrônica, facilitará o cruzamento de dados. A própria Receita Federal do Brasil, reconhece que a falta de padronização de um modelo nacional de NFS-e dificulta tal cruzamento e encarece soluções, pois demandam leiautes diferentes.

Esta ação integrada entre a Receita Federal do Brasil e os municípios pretende não apenas captar as NFS-e emitidas no País para formar um banco de dados nacional e com menor custo para a sociedade, mas entregar uma cesta de serviços e de aplicativos gratuitos que permitam a inclusão de todos os contribuintes prestadores de serviço na economia formal.

Outras ações de simplificação tributária pretendem ser intensificadas em 2018 o que indica que cada vez mais a Receita Federal do Brasil busca uma conformidade tributária para monitorar os contribuintes, permitindo, contudo a auto regularização, pois os avanços obtidos também são demonstrados nos resultados de auto regularizações.

Em 2017, o segmento das denominadas “malhas finas” para pessoas físicas e jurídicas permaneceu em posição de destaque onde para as pessoas físicas, o ano foi marcado pelo início efetivo de um projeto de reestruturação, refinando a seleção de declarações e através do Projeto Cartas. Voltado para contribuintes com perfil de pouco ou nenhum acesso à internet, permite que o usuário consulte o extrato da declaração apresentada e, por consequência, adote providências de autor regularização.

Para as pessoas jurídicas, a novidade foi o início das operações do Projeto Fiscalizações de Alta Performance (Fape/Malha PJ). Caracterizado por ações de âmbito nacional, são destinadas à fiscalização de fatos geradores com menor nível de complexidade e grande abrangência entre os contribuintes. Para estes, a auto regularização é um fator indutor diante da certeza de que o Fisco adotará mecanismos de sanção para aqueles que não cumpriram a norma tributária.

A Receita Federal do Brasil ainda prevê que para assegurar o alcance no nível da arrecadação estimada, serão adotadas abordagens de conformidade específicas e próximas à ocorrência do fato gerador dos tributos, essa aproximação aumenta a percepção da presença fiscal e dos riscos, o que por consequência, melhora o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias.

Em passos finais, é importante reiterar que o cruzamento de informações que o Sped permite realizar, traz grandes contribuições para os processos de fiscalização da Receita

Federal por meio das técnicas assistidas por computador. Registre-se nesse sentido, que o Sped de modo geral, tem produzido importantes transformações nos âmbitos organizacional, contábil e de fiscalização, destacando-se entre tais mudanças, a viabilidade de o fisco fazer o cruzamento eletrônico de dados enviados pelos contribuintes.

É da maior relevância que se entenda que o cruzamento de dados se materializa como um instrumento que permite que seja feita uma conferência de todas as obrigações confrontando as informações enviadas pelos contribuintes no momento que declaram o imposto de renda. Mas, para que haja eficiência nesse processo é imperativo que sejam apresentadas as obrigações acessórias com clareza de dados.

Os dados cruzados eletronicamente pela Receita Federal, com as informações inseridas pelos contribuintes vão resultar na malha fina, o que mostra que o Sped é um instrumento eficaz, desde que haja repasse ao fisco de informações transparentes e legítimas. Isso, com certeza contribui diretamente para que sejam identificadas eventuais divergências ou evitados problemas de sonegação fiscal e de ações fraudulentas.

Com relação às divergências, o cruzamento de dados vem facilitar consideravelmente o trabalho do fisco, por assinalar os pontos inconsistentes entre as informações enviadas, isso porque elas são enviadas de modo padronizado. Cabe destacar o papel do profissional contábil junto de seus clientes, para que se conscientizem e se aperfeiçoem a partir das transformações ocasionadas pelo cruzamento de informações, sempre em obediência as questões relativas ao fisco, como também considerando as suas necessidades empresariais.

Nesse sentido, o que se percebe é que a preocupação maior ao adotar sistema de fiscalização não é penalização dos contribuintes brasileiros, mas mostrar a eles que é fundamental que suas informações sejam tratadas corretamente, em cumprimento as suas obrigações fiscais, haja vista que assim estarão se protegendo e ainda gerando contribuições significativas para o desenvolvimento econômico do Brasil.

## **5. Considerações finais**

O caminhar teórico desta pesquisa permitiu entender mais claramente que as organizações, sejam elas da esfera privada ou pública, estão inseridas em um ambiente complexo, constituído por uma multiplicidade de agentes, onde a tomada de decisões ocorre por meio de processos interdependentes, mensurados por uma análise mais abrangente. Nesse contexto, surge a Auditoria, que tem se mostrado muito eficaz como ferramenta de proteção do patrimônio das entidades, bem como para um eficiente controle administrativo.

Verificou-se, que para a Administração Pública a auditoria governamental se consolida como um instrumento que dá suporte aos gestores, para que possam administrar os recursos com efetividade e diligência, em todas as etapas de estratégia e planejamento da sua administração, de modo a evitar/corrigir eventuais desperdícios, improbidades, fraudes e erros. A auditoria governamental é assim, fundamental no controle das ações públicas.

Nesse contexto, a discussão teórica empreendida veio sublinhar ainda o papel da tecnologia no trabalho de auditoria, pois ela oferece agilidade e otimização no processo de controle e fiscalização. No que tange o imposto de renda recolhido pela Receita Federal do Brasil, comprovou-se que a tecnologia tem contribuído favoravelmente no processo de conter a evasão fiscal, como também aumentar as receitas de arrecadação.

Tal conclusão se chegou ao avaliar os Planos Anuais de fiscalização e o papel do Sistema de Escrituração Pública Digital, este se mostra eficiente, considerando que gerencia as informações de forma detalhada e em um curto período de tempo, além de reduzir o consumo de papel. Assim, o objetivo maior desta pesquisa, qual seja, analisar os resultados das fiscalizações da Receita Federal do Brasil no período de 2014 a 2017 mediante o Sped, foi satisfatoriamente alcançado.

Outrossim, os objetivos específicos também foram atingidos, pois os resultados das fiscalizações para a Receita Federal têm sido altamente positivos, o que ficou claro ao se descrever a contribuição das ferramentas computadorizadas para área de auditoria desse órgão, já que qualifica as informações, provando que estas representam os fatos do cruzamento de informações.

Em se tratando de fiscalização, o cruzamento de informações da escrituração do Sped pela RFB, embora não se possa detalhar as técnicas de cruzamento de dados, entende-se que gera expressiva redução no tempo de sua execução e aumento de sua eficácia. Quanto aos resultados dos comparativos por tributo não foi possível estimar quais foram os créditos gerados por tributos oriundos dos dados cruzados pelo Sped.

Neste aspecto, foi observado que é um projeto de grande porte, sua contribuição traz os benefícios como: redução de custos de emissão e armazenamento de documentos em papel; redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias; e uniformização das informações do contribuinte às unidades federadas. Logo, é notório que o Sped causa impacto na sociedade, qualificando as informações, promovendo maior segurança na tomada de decisões e reduzindo os custos.

Observou-se ainda que os benefícios não se limitam às exigências promovidas pelo Sped. Muito há que se explorar quando se fala em técnicas assistidas por computador, tendo

em vista que se verifica que a falta de relatos práticos e detalhados do uso dessas técnicas dificulta a disseminação das referidas práticas. Isso revela a importância de se desenvolver outros estudos, os quais poderiam contribuir para investimento em tecnologia e capital humano para as empresas privadas.

Em remate, este artigo não cessa as possibilidades de pesquisa sobre o tema; espera-se que sirva de instigação para análises posteriores. De resto, foi um estudo de grande relevância, pois seus resultados se converteram em conhecimentos importantes, na busca por mais subsídios que respalde o enfrentamento dos desafios dessa área tão complexa, que é a Auditoria Governamental e o uso da tecnologia como recurso.

## Referências

- Brasil. (2018). *Sistema Público de Escrituração Digital – Sped*, 2018a. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/964>. Acesso em: 03. Set. 2018.
- Candioti, D. (2012). *Tecnologia da Informação na Contabilidade*. 2012. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/noticias/tecnologia/tecnologia-da-informacao-na-contabilidade/55634/>>. Acesso em: 07. Jun. 2018.
- Cardoso, R. L., Aquino, A. C. B., & Bitti, E. J. S. (2011). Reflexões para um *framework* da informação de custos do setor público brasileiro. *Rev. Adm. Pública*, Rio de Janeiro, 45(5), 1565-1586.
- Carvalho Neto, A. A. (2011). *Auditoria governamental*: Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa.
- Chaves, R. S. (2011). *Auditoria e Controladoria no Setor Público*. 2. ed. revista e atualizada. Curitiba: Juruá Editora.
- CONAB. (2010). *Sistema Público de Escrituração Digital – Sped e Escrituração Fiscal Digital – EFD*. Comunicado CONAB/MOC Nº 015, DE 16/06/2010. Disponível em: <[https://www.conab.gov.br/images/arquivos/moc/10\\_sistema\\_publico\\_de\\_escrituracao\\_digital\\_sped\\_e\\_escrituracao\\_fiscal\\_digital\\_efd.pdf](https://www.conab.gov.br/images/arquivos/moc/10_sistema_publico_de_escrituracao_digital_sped_e_escrituracao_fiscal_digital_efd.pdf)>. Acesso em: 29. Ago. 2018.
- Crepaldi, S. A. (2013). *Auditoria Contábil*: teoria e prática. 9. ed. São Paulo: Atlas.
- Facco, E. (2015). A auditoria do futuro começa agora. *Ponto de Vista*. Deloitte Touche Tohmatsu, p.1-5.

Friedrich, D. B., & Leal, R. G. (2015). Nuevos Desafíos para la Actividad de Control en la Constitución Brasileña de 1988. *Estudos Constitucionais*, 13(2), 169-202.

Gil, A. C. (2007). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4.ed. São Paulo: Atlas.

Lima, E. S., et al. (2016). Contribuição à Análise da Redução nos Custos de Conformidade Tributária e os Investimentos no Sistema Público de Escrituração Digital – Sped no Brasil. *JISTEM - J. Inf. Syst. Technol. Manag.* 13(1) 101-130.

Marconi, M. A., & Lakatos, E. M. (2017). *Metodologia do trabalho científico*. 8. ed. São Paulo: Atlas.

Paludo, A. (2013). *Administração Pública*. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier.

Pedrosa, I., Laureano, R. M. S., & Costa, C. J. (2015). Motivações dos auditores para o uso das Tecnologias de Informação na sua profissão: aplicação aos Revisores Oficiais de Contas. *RISTI - Revista Ibérica de Sistemas e Tecnologias de Informação*, Porto, 15. 101-118.

Pinto, F. C. B. et al. (2012). Análise das atividades da auditoria interna no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará: sob a ótica dos auditores internos. *Revista Controle - Doutrina e artigos*, Fortaleza: Tribunal de Contas do Estado do Ceará, X(1), 273-300.

Receita Federal do Brasil. (2018). *Educação Fiscal: Direitos e Deveres*. Brasília, DF. 2018b. Disponível em: <[idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal](http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal)> . Acesso em: 07. Jun. 2018.

\_\_\_\_\_. (2016). *Plano Anual da Fiscalização 2016*. Brasília, DF. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-fiscalizacao-2016-e-resultados-2015.pdf>>. Acesso em: 21. Ago. 2018.

\_\_\_\_\_. (2017). *Plano Anual da Fiscalização 2017*. Brasília, DF, 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-2017-e-resultados-2016.pdf>> Acesso em: 07. Jun. 2018.

\_\_\_\_\_. (2018). *Plano Anual da Fiscalização 2018*. Brasília, DF, 2018a. Disponível em: <[http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018\\_02\\_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao\\_c.pdf](http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018_02_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao_c.pdf)> Acesso em: 07. Jun. 2018.

Silva Filho, G. M., Leite Filho, P. A. M., & Pereira, T. R. L. (2015). Sistema público de escrituração digital: benefícios e dificuldades na visão dos operadores de contabilidade do município de João Pessoa. *Revista Mineira de Contabilidade*, 16(3), 50-60.

Silva, M. M. (2012). *Curso de auditoria governamental: de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria Pública* aprovadas pela INTOSAI. 2. ed. São Paulo: Atlas.