



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

SECRETARIA-GERAL DE CONTROLE EXTERNO

SECRETARIA-ADJUNTA DE NORMAS E PROCEDIMENTOS

DIRETORIA DE MÉTODOS E PROCEDIMENTOS DE CONTROLE

ANÁLISE DE DOCUMENTOS FISCAIS RELACIONADOS A FRAUDES NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

**BRASÍLIA - DF
SETEMBRO, 2009**



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria-Geral de Controle Externo

Secretaria Adjunta de Planejamento e Procedimentos / Diretoria de Métodos e Procedimentos de Controle

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

www.tcu.gov.br

Presidente

UBIRATAN DINIZ DE AGUIAR

Vice-Presidente

BENJAMIN ZYMLER

Ministros

ANTONIO VALMIR CAMPELO BEZERRA

WALTON ALENCAR RODRIGUES

JOÃO AUGUSTO RIBEIRO NARDES

AROLD CEDRAZ DE OLIVEIRA

RAIMUNDO CARREIRO SILVA

JOSÉ JORGE DE VASCONCELOS LIMA

Auditores

AUGUSTO SHERMAN CAVALCANTI

MARCOS BEMQUERER COSTA

ANDRÉ LUÍS DE CARVALHO

WEDER DE OLIVEIRA

Ministério Público junto ao TCU

Procurador-Geral

LUCAS ROCHA FURTADO

Subprocuradores-Gerais

PAULO SOARES BUGARIN

MARIA ALZIRA FERREIRA

Procuradores

MARINUS EDUARDO DE VRIES MARSICO

CRISTINA MACHADO DA COSTA E SILVA

JÚLIO MARCELO DE OLIVEIRA

SERGIO RICARDO COSTA CARIBÉ

SECRETARIA-GERAL DE CONTROLE EXTERNO

Secretário-Geral

Paulo Roberto Wiechers Martins

segecex@tcu.gov.br

Secretário Adjunto de Planejamento e

Procedimentos

Marcelo Luiz Souza da Eira

dinpla@tcu.gov.br

Elaboração:

Antonio Alves de Carvalho Neto

Colaboração:

Daniel Corrêa da Silva

Horácio Sabóia Vieira

Supervisão:

Carlos Alberto Sampaio de Freitas

Informações:

Diretoria de Métodos e Procedimentos de Controle – (61) 3316-5280 – dipro@tcu.gov.br

SAFS, Lote 1, Anexo II, sala 421 - CEP:70042-900 - Brasília - DF



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

Secretaria-Geral de Controle Externo

Secretaria Adjunta de Planejamento e Procedimentos / Diretoria de Métodos e Procedimentos de Controle



ÍNDICE

APRESENTAÇÃO	10
1. FATOS JURÍDICOS E SUA DOCUMENTAÇÃO	11
1.1. DA OBRIGATORIEDADE DE DOCUMENTAR OS FATOS JURÍDICOS	11
1.1.1. CONCEITOS: FATOS, NEGÓCIOS E CONTRATOS JURÍDICOS.....	11
1.1.2. FORMALIZAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS E RELAÇÕES JURÍDICAS DECORRENTES	11
1.1.3. REQUISITOS DE VALIDADE DO NEGÓCIO JURÍDICO	11
1.1.4. DOCUMENTOS HÁBEIS À COMPROVAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS	12
1.2. DOCUMENTAÇÃO DOS ATOS DE GESTÃO FINANCEIRA	12
1.2.1. DISPOSIÇÕES LEGAIS SOBRE DOCUMENTAÇÃO DOS ATOS DE GESTÃO FINANCEIRA.....	12
1.3. DOCUMENTO FISCAL	13
1.3.1 CONCEITO DOCUMENTO FISCAL.....	13
1.3.2. DA OBRIGATORIEDADE DE EXIGIR DOCUMENTO FISCAL	14
1.3.3. DA OBRIGATORIEDADE DE FORNECER DOCUMENTO FISCAL	14
1.3.3.1. PESSOAS JURÍDICAS E PESSOAS FÍSICAS EM GERAL.....	14
1.3.3.2. MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE DO SIMPLES	15
1.3.3.3. ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS	16
2. CONHECIMENTOS BÁSICOS PARA EXAME DE DOCUMENTOS FISCAIS	17
2.1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	17
2.1.1. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO E A LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR	17
2.1.2. BASES ECONÔMICAS DE INCIDÊNCIA DOS TRIBUTOS	18
2.1.3. COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS DOS ENTES FEDERADOS.....	18
2.2. ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DOS TRIBUTOS	19
2.2.1. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR.....	19
2.2.1.1. FATO GERADOR DO IPI	19
2.2.1.2. FATO GERADOR DO ICMS	20
2.2.1.3. FATO GERADOR DO ISS.....	20
2.2.2. BASE DE CÁLCULO.....	20
2.2.2.1. BASE DE CÁLCULO DO IPI.....	21
2.2.2.2. BASE DE CÁLCULO DO ICMS	21
2.2.2.3. BASE DE CÁLCULO DO ISS	21
2.2.3. ALÍQUOTA.....	21
2.2.3.1. ALÍQUOTAS DO IPI	21
2.2.3.2. ALÍQUOTAS DO ICMS.....	22
2.2.3.3. ALÍQUOTAS DO ISS	23
2.2.4. SUJEITO PASSIVO: CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL.....	23
2.2.4.1. CONTRIBUINTE DO IPI.....	24



2.2.4.2. CONTRIBUINTE DO ICMS	24
2.2.4.3. CONTRIBUINTE DO ISS	24
2.3. INSTITUTOS DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	24
2.3.1. INCIDÊNCIA	24
2.3.2. NÃO-INCIDÊNCIA.....	25
2.3.3. IMUNIDADE	25
2.3.4. ISENÇÃO	25
2.3.5. ALÍQUOTA ZERO	26
2.3.6. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO	26
2.3.7. DIFERIMENTO	26
2.3.8. SUSPENSÃO	26
2.3.9. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	27
2.3.10. NÃO-CUMULATIVIDADE	28
2.3.11. CRÉDITOS FISCAIS	28
2.3.12. INDICAÇÃO OBRIGATÓRIA NOS DOCUMENTOS FISCAIS OU DISPENSA DE EMISSÃO	29
2.3.13. ELISÃO, EVASÃO E SONEGAÇÃO FISCAL.....	29
2.4. DOCUMENTOS FISCAIS: LEGISLAÇÃO, MODELOS E CONTROLES.....	29
2.4.1. MODELOS UNIFICADOS DE DOCUMENTOS FISCAIS.....	29
2.4.2. IMPRESSOS DESTINADOS À EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS - IDF	30
2.4.3. FORMA E LOCAL DE EMISSÃO DOS DOCUMENTOS FISCAIS	31
2.4.4. AUTORIZAÇÃO DE IMPRESSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS - AIDF	31
2.4.5. PRAZO DE VALIDADE DOS IMPRESSOS DE DOCUMENTO FISCAL	32
2.4.6. NUMERAÇÃO DOS DOCUMENTOS FISCAIS.....	32
2.4.7. CANCELAMENTO DE DOCUMENTO FISCAL E CANCELAMENTO DE IDF.....	32
2.4.8. IMPRESSÃO E EMISSÃO SIMULTÂNEA DE DOCUMENTOS FISCAIS	33
2.4.9. NÚMERO DE VIAS DOS DOCUMENTOS FISCAIS, IDENTIFICAÇÃO E DESTINAÇÃO.....	33
2.4.10. CÓDIGOS E TABELAS UTILIZADOS EM DOCUMENTOS FISCAIS: CFOP, CST, TIPI	33
2.5. NOTA FISCAL	36
2.5.1. CARACTERÍSTICAS DAS NOTAS FISCAIS	36
2.5.2. UTILIZAÇÃO DE SÉRIES	37
2.5.3. NORMAS E HIPÓTESES DE EMISSÃO	38
2.5.4. NOTA FISCAL-FATURA.....	38
2.5.5. NOTA FISCAL AVULSA	38
2.5.6. NOTA FISCAL DE ENTRADA.....	39
2.5.7. INDICAÇÕES OBRIGATÓRIAS NAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS	39
2.5.8. EMISSÃO ELETRÔNICA NO CASO DE FORNECIMENTOS À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	39
2.5.9. EMISSÃO POR SISTEMA DE PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS - PED.....	39
2.5.9.1. HIPÓTESE EXCEPCIONAL DE EMISSÃO MANUAL.....	40
2.5.9.2. UTILIZAÇÃO DA MESMA NUMERAÇÃO POR VÁRIOS ESTABELECIMENTOS.....	40



2.5.9.3.	EMISSÃO DA UMA MESMA NOTA FISCAL EM VÁRIOS FORMULÁRIOS	40
2.6.	DOCUMENTOS FISCAIS RELATIVOS AOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE	40
2.6.1.	NOTA FISCAL, BILHETES DE PASSAGEM E CONHECIMENTOS DE TRANSPORTE DE CARGAS	40
2.6.2.	O CONHECIMENTO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS - CTRC	41
2.6.3.	IMPORTÂNCIA DO CTRC E DOS DADOS DO TRANSPORTADOR E DA CARGA NA NOTA FISCAL	41
2.7.	CUPOM FISCAL E NOTA FISCAL DE VENDA A CONSUMIDOR	42
2.7.1.	EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL – ECF – OBRIGATORIEDADE.....	42
2.7.2.	VALIDADE DO CUPOM FISCAL E DA NOTA FISCAL AO CONSUMIDOR PARA COMPROVAR DESPESAS	42
2.8.	ESCRITURAÇÃO FISCAL, LIVROS FISCAIS E SINTEGRA	43
2.8.1.	NORMAS GERAIS RELATIVAS AOS LIVROS FISCAIS	43
2.8.1.1.	FORMALIDADES LEGAIS E “VISTO” DA REPARTIÇÃO FISCAL	43
2.8.1.2.	FORMALIDADES ESPECÍFICAS QUANTO AOS LIVROS ESCRITURADOS POR PED.....	44
2.8.1.3.	UTILIZAÇÃO DOS LIVROS FISCAIS COMO LIVROS AUXILIARES DA CONTABILIDADE	44
2.8.1.4.	FORMA E PRAZO DOS LANÇAMENTOS.....	44
2.8.1.5.	INDIVIDUALIZAÇÃO POR ESTABELECIMENTO	45
2.8.1.6.	RETIRADA DO ESTABELECIMENTO.....	45
2.8.1.7.	PRAZO DE APRESENTAÇÃO AO FISCO NO ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES	45
2.8.1.8.	PRAZO PARA TRANSFERÊNCIA, PERANTE O FISCO, A NOVO TITULAR	45
2.8.1.9.	EXTRAVIO, PERDA OU INUTILIZAÇÃO	45
2.8.2.	PRINCIPAIS LIVROS FISCAIS: FINALIDADE, FORMA DE LANÇAR E DADOS QUE REGISTRAM	46
2.8.2.1.	LIVROS DESTINADOS AO CONTROLE DOS IMPRESSOS DE DOCUMENTOS FISCAIS.....	46
2.8.2.2.	LIVROS DESTINADOS AO REGISTRO DOS DOCUMENTOS FISCAIS DE ENTRADAS	46
2.8.2.3.	LIVROS DESTINADOS AO REGISTRO DOS DOCUMENTOS FISCAIS DE SAÍDAS	47
2.8.2.4.	LIVROS DESTINADOS À APURAÇÃO DOS TRIBUTOS.....	47
2.8.2.5.	LIVROS DESTINADOS AO CONTROLE DA PRODUÇÃO, MOVIMENTAÇÃO E ESTOQUE	48
2.8.3.	ESCRITURAÇÃO FISCAL POR SISTEMA ELETRÔNICO DE PROCESSAMENTO DE DADOS - PED	48
2.8.3.1.	REGISTRO FISCAL, ARQUIVO MAGNÉTICO E SINTEGRA	49
2.8.3.2.	OBRIGATORIEDADE DE GERAR, TRANSMITIR E MANTER ARQUIVO MAGNÉTICO	49
2.8.3.3.	DADOS CONTIDOS NO ARQUIVO MAGNÉTICO TRANSMITIDO AO SINTEGRA	49
2.9.	SPED – O SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL	50
2.9.1.	O QUE É O SPED – OBJETIVOS E HISTÓRICO	50
2.9.2.	O QUE COMPÕE O SPED	51
2.9.2.1.	A NOTA FISCAL ELETRÔNICA – NF-E	51
2.9.2.1.1.	VANTAGENS E BENEFÍCIOS.....	51
2.9.2.1.2.	FUNCIONAMENTO DO MÓDULO DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA – NF-E.....	52
2.9.2.2.	O SPED CONTÁBIL – ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL ELETRÔNICA	53
2.9.2.3.	O SPED FISCAL – ESCRITURAÇÃO FISCAL ELETRÔNICA	54
2.9.3.	ONDE OBTER MAIS INFORMAÇÕES SOBRE O SPED	55
2.10.	FRAUDE E ERRO.....	55



2.10.1. FRAUDE	55
2.10.2. ERRO.....	55
2.10.2.1. ERRO DE PROCEDIMENTO.....	56
2.10.2.2. ERRO DE EXECUÇÃO	56
2.10.3. FATORES INDUTORES DE FRAUDES.....	56
2.10.3.1. FATORES CONDICIONANTES	57
2.10.3.2. FATORES CIRCUNSTANCIAIS.....	57
2.10.4. INDÍCIO, PROVA DIRETA E PROVA INDIRETA.....	57
3. FRAUDES POR MEIO DE DOCUMENTOS FISCAIS.....	59
3.1. FORMAS E MEIOS UTILIZADOS	59
3.1.1. FRAUDE DOCUMENTAL.....	59
3.1.1.1. FALSIDADE MATERIAL	59
3.1.1.2. FALSIDADE IDEOLÓGICA.....	59
3.1.1.3. USO DE DOCUMENTO FALSO.....	59
3.1.2. SIMULAÇÃO.....	60
3.1.2.1. EXTRAVIO OU INUTILIZAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS	60
3.1.3. CONLUÍO.....	60
3.1.4. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS	61
3.1.4.1. EMPRESA FANTASMA	61
3.1.4.2. EMPRESA LARANJA	61
3.1.4.3. EMPRESA DE FACHADA	61
3.1.4.4. EMPRESA INTERPOSTA.....	61
3.2. CARACTERIZAÇÃO DAS FRAUDES EM DOCUMENTOS FISCAIS	62
3.2.1. DOCUMENTO FALSO	62
3.2.1.1. DOCUMENTO SEM AUTORIZAÇÃO DO FISCO.....	62
3.2.1.2. DOCUMENTO PARALELO, ESPELHADO OU DUPLICADO.....	62
3.2.1.3. DOCUMENTO CLONADO	62
3.2.2. DOCUMENTO INIDÔNEO.....	62
3.2.2.1. NOTA FISCAL FRIA	63
3.2.2.2. NOTA FISCAL NÃO CORRESPONDENTE A UMA OPERAÇÃO EFETIVA	64
3.2.2.3. NOTA FISCAL CALÇADA.....	64
3.2.2.4. NOTA FISCAL VIAJADA, REUTILIZADA OU SANFONA.....	64
3.2.2.5. NOTA FISCAL CANCELADA.....	65
3.2.2.6. MEIA-NOTA.....	65
3.2.2.7. SUBFATURAMENTO	65
3.2.2.8. SOBREPREÇO.....	65
3.2.2.9. SUPERFATURAMENTO	65
3.3. PROCEDIMENTOS DE ANÁLISES DE DOCUMENTOS FISCAIS.....	66
3.3.1. AVALIAÇÃO DO CONTEXTO DE FORMAÇÃO DA DESPESA	66



3.3.2.	AVALIAÇÃO DA LEGITIMIDADE DA DESPESA.....	67
3.3.3.	ANÁLISE DA LEGITIMIDADE DE DOCUMENTOS FISCAIS	67
3.3.3.1.	FONTES DE INFORMAÇÃO PARA ANÁLISE DE DOCUMENTOS FISCAIS.....	68
3.3.3.2.	INDICADORES DE FRAUDES EM DOCUMENTOS FISCAIS.....	69
3.3.3.3.	ITENS DE VERIFICAÇÃO PARA ANÁLISE DE DOCUMENTOS FISCAIS	71
3.3.3.4.	A TÉCNICA DA CIRCULARIZAÇÃO OU CONFIRMAÇÃO EXTERNA.....	72
3.3.3.4.1.	PLANEJAMENTO	73
3.3.3.4.2.	EXECUÇÃO E CONTROLE.....	73
3.3.3.4.3.	QUANDO E COMO CIRCULARIZAR ÓRGÃOS DO FISCO	73
3.3.3.4.4.	QUANDO CIRCULARIZAR OUTROS ÓRGÃOS E ENTIDADES	74
3.3.3.4.5.	QUANDO CIRCULARIZAR O PRÓPRIO EMITENTE DO DOCUMENTO	74
3.3.3.4.6.	INTERPRETAÇÃO E UTILIZAÇÃO DAS CONFIRMAÇÕES RECEBIDAS	74
3.4.	COMPROVAÇÃO ILÍCITA DE DESPESAS: TIPIFICAÇÃO	76
3.4.1.	DISTINÇÃO ENTRE INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA E DELITO FISCAL	76
3.4.2.	FALSA COMPROVAÇÃO: DANO AO ERÁRIO OU FRAUDE FISCAL?	76
3.4.3.	CONSIDERAÇÕES QUANTO À RESPONSABILIDADE DO AGENTE PÚBLICO E DO CONTRATADO	77
3.4.4.	CONCEITO DE FUNCIONÁRIO E AGENTE PÚBLICO PARA FINS PENAIS	77
3.4.5.	TIPIFICAÇÃO DOS ILÍCITOS PRATICADOS MEDIANTE FRAUDE EM DOCUMENTOS FISCAIS.....	78
3.4.5.1.	FALSIDADE MATERIAL	78
3.4.5.2.	FALSIDADE IDEOLÓGICA.....	78
3.4.5.3.	USO DE DOCUMENTO FALSO.....	79
3.4.5.4.	ESTELIONATO.....	80
3.4.5.5.	DESPESA COMPROVADA SEM DOCUMENTO FISCAL OU COM DOCUMENTO IMPRÓPRIO	80
3.4.5.6.	FALSA ATESTAÇÃO DE DESPESA E SUPERFATURAMENTO	81
3.4.5.7.	SUPRESSÃO DE DOCUMENTO, EXTRAVIO, SONEGAÇÃO OU INUTILIZAÇÃO DE LIVRO OU DOCUMENTO	81
3.4.5.8.	FORMAÇÃO DE QUADRILHA, BANDO, ORGANIZAÇÕES OU ASSOCIAÇÕES CRIMINOSAS.....	81
3.4.5.9.	CRIMES CONTRA A ADMINISTRAÇÃO E DE IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA	82
3.4.5.10.	CRIMES DE RESPONSABILIDADE DOS PREFEITOS.....	84
4.	ELABORAÇÃO DAS PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO	85
4.1.	COMUNICAÇÕES AOS ÓRGÃOS EXTERNOS	85
4.1.1.	NECESSIDADE E OBRIGATORIEDADE DE COMUNICAÇÃO IMEDIATA	85
4.1.1.1.	QUANDO ENCAMINHAR AOS ÓRGÃOS DO FISCO.....	86
4.1.1.2.	QUANDO ENCAMINHAR AO MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL E ESTADUAL	86
4.1.1.3.	ORIENTAÇÕES PARA ELABORAÇÃO DAS COMUNICAÇÕES IMEDIATAS AOS ÓRGÃOS EXTERNOS	87
4.2.	PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO NO ÂMBITO DO TCU	88
4.2.1.	O QUE PODE E DEVE SER ENCAMINHADO.....	88
4.2.1.1.	DETERMINAÇÃO DE GLOSA, RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO DE DESPESA.....	88
4.2.1.2.	SUSPENSÃO CAUTELAR DE ATO OU PROCEDIMENTO	89
4.2.1.3.	AFASTAMENTO TEMPORÁRIO DE RESPONSÁVEL	89



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria-Geral de Controle Externo

Secretaria Adjunta de Planejamento e Procedimentos / Diretoria de Métodos e Procedimentos de Controle

4.2.1.4.	INDISPONIBILIDADE DE BENS DE RESPONSÁVEL	89
4.2.1.5.	CONVERSÃO DO PROCESSO EM TCE / DETERMINAÇÃO DE INSTAURAÇÃO DE TCE	89
4.2.1.6.	CITAÇÃO DE RESPONSÁVEIS.....	89
4.2.1.7.	SOBRESTAMENTO DE JULGAMENTO DE CONTAS ANUAIS EM FUNÇÃO DE TCE.....	90
4.2.1.8.	INTERPOSIÇÃO DE RECURSO DE REVISÃO EM CONTAS ANUAIS JULGADAS	90
4.2.1.9.	AUDIÊNCIA DE RESPONSÁVEIS PARA EVENTUAL COMINAÇÃO DE MULTA	90
4.2.1.10.	ARRESTO DE BENS DE RESPONSÁVEIS JULGADOS EM DÉBITO	90
4.2.1.11.	PROIBIÇÃO DE EXERCÍCIO DE CARGO EM COMISSÃO OU FUNÇÃO DE CONFIANÇA.....	90
4.2.1.12.	PROIBIÇÃO DE LICITAR E CONTRATAR COM A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	91
4.2.1.13.	COMUNICAÇÃO AOS CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL	91
BIBLIOGRAFIA.....		92
ANEXOS:		97
ANEXO I – AUTORIZAÇÃO PARA IMPRESSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS – AIDF		97
ANEXO II – NOTA FISCAL, MODELO 1.....		98
ANEXO III – NOTA FISCAL, MODELO 1-A.....		99
ANEXO IV – NOTA FISCAL-FATURA (MODELO 1 OU 1-A)		100
ANEXO V – NOTA FISCAL-FATURA, MODELO 1 – MISTA: SERVIÇOS/MERCADORIAS		101
ANEXO VI – NOTA FISCAL DE VENDA A CONSUMIDOR, MODELO 2.....		102
ANEXO VII – CUPOM FISCAL – CF/ECF		103
ANEXO VIII – NOTA FISCAL DE PRODUTOR, MODELO 4		104
ANEXO IX – NOTA FISCAL / CONTA DE ENERGIA ELÉTRICA, MODELO 6.....		105
ANEXO X – NOTA FISCAL DE SERVIÇO DE TRANSPORTE, MODELO 7		106
ANEXO XI – CONHECIMENTO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS - CTRC.....		107
ANEXO XII – LIVRO REGISTRO DE IMPRESSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS.....		108
ANEXO XIII – LIVRO REGISTRO DE UTILIZAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS E T. DE OCORRÊNCIAS.....		109
ANEXO XIV – LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS		110
ANEXO XV – LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS		111
ANEXO XVI – MODELO DE DILIGÊNCIA NOTAS FISCAIS.....		112
ANEXO XVII – MODELO DE DILIGÊNCIA CARTÓRIOS: PROCURAÇÕES		113
ANEXO XVIII – MODELO DE DILIGÊNCIA JUNTAS COMERCIAIS E CARTÓRIOS DE P.JURÍDICAS.....		114
ANEXO XIX – MODELO DE DILIGÊNCIA JUNTAS COMERCIAIS E CARTÓRIOS DE P. JURÍDICAS		115
ANEXO XX – MODELO DE DILIGÊNCIA CHEQUES/CONTAS ESPECÍFICAS DE CONVÊNIOS.....		116
APÊNDICES:.....		117
APÊNDICE I – SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL		117
APÊNDICE II – LEI COMPLEMENTAR 116/2003		125
APÊNDICE III – PESQUISA ELETRÔNICA DE INDÍCIOS DE IRREGULARIDADES E FRAUDES		140



APRESENTAÇÃO

Este trabalho, resultado da cooperação entre o Instituto Serzedello Corrêa e a Secretaria Adjunta de Fiscalização, tem por objetivo servir como instrumento de apoio aos analistas nas auditorias em que devam ser executados procedimentos para verificação da legitimidade de documentação fiscal comprobatória de despesas públicas, bem como de orientações básicas para o encaminhamento das irregularidades detectadas.

O conteúdo deste curso foi elaborado a partir da sistematização do assunto e da catalogação de experiências vivenciadas em auditorias realizadas, dentre as quais a de Publicidade e Propaganda do Governo Federal, a dos Cartões de Crédito Corporativos da Presidência da República e as Fiscalizações de Orientação Centralizada (FOC) em prefeituras e ONGs.

Os crimes levados a efeito por meio de fraudes em documentos fiscais visam primordialmente sonegar o pagamento de tributos e contribuições sociais e constituem crime contra a ordem tributária previsto na Lei 8.137/90.

Essas mesmas fraudes, no entanto, são utilizadas, em grande medida, para corroborar despesas públicas não realizadas efetivamente, normalmente em situações de conluio entre agentes públicos e particulares, para acobertar desvio de recursos e enriquecimento ilícito das partes.

Na auditoria de publicidade e propaganda do governo federal em 2005, por exemplo, a aplicação de procedimentos de auditoria específicos levou à constatação de cerca de 55 mil impressos de documentos falsos destinados à emissão de notas “frias”. A partir de então, passou-se a utilizar tais procedimentos em outras auditorias, como nas FOC em prefeituras municipais e organizações não-governamentais e nos cartões de crédito corporativos da Presidência da República.

O desenvolvimento de procedimentos de verificação da natureza dos aqui apresentados são, em essência, resultado de um processo coletivo de explicitação e sistematização de conhecimento acumulado em anos de prática profissional de nossas equipes de auditoria. Assim, ressalto que quaisquer colaborações devem ser remetidas à Diretoria Técnica de Normas, Métodos e Técnicas de Controle - Dinor, a fim de que esse material seja continuamente aprimorado.

Jorge Pereira de Macedo
Secretário-Geral de Controle Externo

1. FATOS JURÍDICOS E SUA DOCUMENTAÇÃO

1.1. DA OBRIGATORIEDADE DE DOCUMENTAR OS FATOS JURÍDICOS

1.1.1. Conceitos: Fatos, negócios e contratos jurídicos

Fatos jurídicos criam (fatos aquisitivos), modificam (fatos modificativos) ou extinguem (fatos extintivos) direitos. Podem ser fatos jurídicos naturais ordinários, como o nascimento e a morte (início e fim da personalidade jurídica) ou extraordinários, como tempestades e furacões, ou humanos.

Os fatos jurídicos humanos (ou atos jurídicos em sentido amplo) englobam os atos jurídicos em sentido estrito (lícitos), cujos efeitos jurídicos derivam fundamentalmente da Lei, como o registro civil, e os negócios jurídicos nos quais os efeitos derivam principalmente da manifestação de vontade dos agentes, como o contrato. Os fatos jurídicos humanos podem ainda ser ilícitos, se desconformes com o ordenamento jurídico.

O fato jurídico é a causa que dá origem aos direitos, entre eles, os obrigacionais. É ele que cria a relação jurídica e concretiza as normas do direito. Para os fins deste trabalho interessa-nos os fatos jurídicos classificados como negócios jurídicos.

O negócio jurídico, às vezes também chamado contrato jurídico, é o ato jurídico qualificado por ter como objeto um bem econômico (pode ser avaliado em moeda).

Contrato é o negócio jurídico mais complexo, em que há prática reiterada de atos, de prestações periódicas, etc. Por exemplo: contrato de locação ou de execução.

Na prática, denomina-se negócio jurídico aquele mais simples, que se esgota num único ato, como, por exemplo, a venda de um automóvel com pagamento à vista.

1.1.2. Formalização dos negócios jurídicos e relações jurídicas decorrentes

O negócio jurídico formaliza-se com documento simples (recibo, nota fiscal, nota promissória, etc.). O contrato, por seu turno, exige a elaboração formal de um instrumento escrito com cláusulas regulando toda a sua atividade.

Os negócios jurídicos situam-se no campo do *Direito das obrigações*: relação jurídica que se estabelece entre o sujeito ativo (credor) que pode exigir do sujeito passivo (devedor) uma prestação patrimonial (objeto) em virtude de uma causa (*ex voluntate* ou *ex lege*), e, exatamente por terem como objeto

O negócio jurídico, por ter como objeto um bem econômico, base da tributação estatal (patrimônio, renda e consumo), mesmo quando realizado exclusivamente entre e pela vontade de particulares (*ex voluntate*), produz reflexos no âmbito do direito público (*ex lege*), daí a necessidade de revestirem a forma prescrita em lei, especialmente – mas não exclusivamente – na lei tributária.

Tome-se, por exemplo, uma venda de mercadoria. Essa venda estabelece uma relação jurídica (obrigação) em que o sujeito ativo (credor) é o vendedor, o sujeito passivo (devedor) é o comprador, a prestação patrimonial é o pagamento do preço combinado (objeto) e a causa é a vontade das partes que a negociaram livremente (*ex voluntate*). Com base o mesmo negócio jurídico, outra relação se estabelece simultaneamente, na qual o Estado (sujeito ativo = credor) pode exigir do vendedor da mercadoria (sujeito passivo = devedor) uma prestação patrimonial (o pagamento dos tributos devidos sobre o valor dessa operação = objeto), tendo como causa a existência de lei tributária que autoriza a cobrança (*ex lege*).

1.1.3. Requisitos de validade do negócio jurídico

O Código Civil Brasileiro (Lei 10.406/2002) assim prescreve:

“Art. 104. A validade do negócio jurídico requer:

- I) *agente capaz;*
 - II) *objeto lícito, possível, determinado ou determinável;*
 - III) **forma prescrita ou não defesa em lei.**
- (...)

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

- I) *celebrado por pessoa absolutamente incapaz;*
- II) *for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;*
- III) *o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito;*
- IV) **não revestir a forma prescrita em lei.**
- V) *for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade;*
- VI) *tiver por objetivo fraudar lei imperativa;*
- VII) *a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.”*

Logo, para que se obtenham os efeitos jurídicos pretendidos, é preciso que o agente (pessoa que pratica o ato) seja capaz (capacidade jurídica), que o objeto seja lícito (permitido por lei) e a forma adotada esteja de acordo com as determinações da lei (**documento formal que preencha os requisitos legais**).

Registrar os negócios jurídicos por meio de documentos que comprovem, na forma da lei, a sua efetivação é medida que decorre não apenas da necessidade de proteger a relação jurídica estabelecida entre as partes (obrigações), mas também da obrigação de registrar a ocorrência (*in concreto*) do fato previsto em lei (*in abstracto*) como hipótese para o surgimento da relação jurídico-tributária entre o particular e o Estado, a obrigação tributária, fonte primária de seu financiamento.

1.1.4. Documentos hábeis à comprovação dos negócios jurídicos

O direito estabelece formas próprias para reconhecer determinadas realidades, assim, o documento hábil para a comprovação dos fatos jurídicos depende do negócio realizado. No negócio atípico (sem previsão legal), é livre a forma de sua formalização. No negócio típico, o documento deve ser formal e atender os requisitos legais. Exemplos:

Casamento = certidão

Compra/venda de imóvel = escritura pública e matrícula no registro de imóveis

Compra/venda de veículo (pessoas físicas) = DUT

Fatos jurídicos que também se caracterizarem como hipóteses para surgimento de relação jurídico-tributária deverão observar, na sua formalização, além do que dispuser a legislação específica, a legislação tributária do ente detentor da competência constitucional para regular o tributo incidente sobre o negócio realizado. Exemplos:

Compra/venda de produtos/mercadorias = Nota Fiscal modelo 1 ou 1-A

Transporte interestadual e intermunicipal = Conhecimento de Transporte

Prestação de serviços = Nota Fiscal de Serviços ou RPA, se por autônomo

1.2. DOCUMENTAÇÃO DOS ATOS DE GESTÃO FINANCEIRA

1.2.1. Disposições legais sobre documentação dos atos de gestão financeira

A obrigatoriedade de comprovar, mediante documento hábil, a execução de

despesa pública consta do art. 63, da Lei 4.320/64:

“Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. [...]”

§ 2º - A liquidação da despesa, por fornecimentos feitos, obras executadas ou serviços prestados, terá por base:

I. o contrato, ajuste ou acordo respectivo;

II. a nota de empenho;

III. os comprovantes de entrega do material ou da prestação efetiva do serviço.”

O Decreto-Lei Nº 200/67, por sua vez, determina que todo ato de gestão financeira deve ter suporte em documento comprobatório:

“Art. 77. Todo ato de gestão financeira deve ser realizado por força de documento que comprove a operação e registrado na contabilidade, mediante classificação em conta adequada.”

Já o Decreto nº 93.872/86 é taxativo no que diz respeito à comprovação da despesa por meio de documento fiscal, conforme dispõe seu art. 36, § 2º, alínea “c”:

“§ 2º - A liquidação da despesa, por fornecimentos feitos, obras executadas ou serviços prestados, terá por base:

[...]

c) o documento fiscal pertinente.”

O ordenamento legal exposto não deixa dúvida quanto aos elementos que devem respaldar a comprovação da despesa pública, quais sejam, o instrumento de formalização da relação jurídica entre as partes (contrato, ajuste ou acordo respectivo = obrigações), a vinculação à lei orçamentária (nota de empenho), a comprovação da efetiva satisfação da obrigação pactuada (entrega do material, execução da obra ou do serviço), além do documento fiscal pertinente (relação jurídico-tributária entre o particular e o Estado). Todos esses elementos devem estar presentes, não se substituindo entre si, salvo disposição legal expressa.

1.3. DOCUMENTO FISCAL

1.3.1 Conceito Documento Fiscal

Todo documento previsto na legislação do ente detentor da competência tributária para regular o tributo que incidir sobre atividade econômica praticada (negócio jurídico), autorizado e controlado pelo Fisco, destinado ao registro do fato gerador ou à declaração de operações e informações de natureza tributária.

No Brasil, o Fisco representa o conjunto de órgãos da administração pública encarregados da arrecadação de tributos e da fiscalização dos contribuintes. Fazenda, por sua vez, é um conceito mais abrangente que compreende além da arrecadação e fiscalização, a guarda e a gestão dos recursos arrecadados e, muitas vezes, até o planejamento da sua aplicação (orçamento), como no caso da Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal.

Os documentos fiscais vinculam-se diretamente às atividades de arrecadação e fiscalização, e às vezes impactam na própria gestão dos recursos fiscais quando, por exemplo, permitem transferir créditos tributários entre contribuintes, sendo os mais conhecidos a Nota Fiscal e o Cupom Fiscal. Para que tenham valor legal, devem atender aos requisitos previstos na legislação fiscal do ente competente para instituir os tributos incidentes sobre as operações neles registradas e ser autorizados pelo respectivo Fisco.

Assim, negócios jurídicos que também se caracterizarem como hipóteses para o surgimento de relação jurídico-tributária entre o particular e o Estado, deverão observar:

a) o que dispuser a legislação civil específica no tocante ao instrumento formal

previsto para comprovação da relação jurídica comercial;

b) o que dispuser a legislação do ente detentor da competência constitucional para regular o tributo incidente sobre o respectivo negócio jurídico quanto ao documento formal previsto para o registro do conseqüente fato gerador da relação jurídico-tributária. Tal documento é o que se conhece por *documento fiscal*.

1.3.2. Da obrigatoriedade de exigir documento fiscal

A combinação do art. 63, § 2º, da Lei 4.320/64, com o art. 36, § 2º, do Decreto Nº 93.872/86, deixa inequívoca a obrigatoriedade de respaldar com documento fiscal toda e qualquer despesa realizada com recursos de origem pública:

“§ 2º. A liquidação da despesa, por fornecimentos feitos, obras executadas ou serviços prestados terá por base:

a) o contrato, ajuste ou acordo respectivo;

b) a Nota de Empenho;

c) o documento fiscal pertinente;

III. os comprovantes da entrega do material ou da prestação efetiva do serviço.”

Em consonância com tais disposições, a IN-STN Nº 01/97, que disciplina a celebração de convênios para descentralização de recursos a outros entes da Federação e a entidades privadas, disciplinou:

“Art. 30. As despesas serão comprovadas mediante documentos originais fiscais ou equivalentes, devendo as faturas, recibos, notas fiscais e quaisquer outros documentos comprobatórios serem emitidos em nome do conveniente ou do executor, se for o caso, devidamente identificados com referência ao título e número do convênio.”

O Convênio S/Nº, de 15/12/1970, que criou o Sistema Nacional de Integrado de Informações Econômico-Fiscais (SINIEF), cujas disposições valem tanto para a União quanto para os estados (art. 199 do CTN), assim dispõe:

“Art. 14. Sempre que for obrigatória a emissão de documentos fiscais, aqueles a quem se destinarem as mercadorias são obrigados a exigir tais documentos dos que devem emití-los, contendo todos os requisitos legais.”

Art. 15. Os transportadores não poderão aceitar despacho ou efetuar o transporte de mercadorias que não estejam acompanhadas dos documentos fiscais próprios.”

1.3.3. Da obrigatoriedade de fornecer documento fiscal

1.3.3.1. Pessoas jurídicas e pessoas físicas em geral

Documentar o negócio jurídico por meio de documento fiscal, como já visto, decorre da obrigatoriedade de se registrar a ocorrência (*in concreto*) do fato previsto em lei (*in abstracto*) como gerador da relação jurídico-tributária entre o particular e o Estado que ocorre simultaneamente com a relação jurídica entre os particulares, constituindo conduta criminosa negar ou deixar de fornecê-lo, conforme prevê a Lei Nº 8.137/90:

“Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

[...]

V) negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativo a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.”

Os requisitos de validade dos documentos fiscais, suas indicações mínimas, operações sujeitas ou dispensadas, controles e demais formalidades deverão ser buscados na legislação fiscal do ente detentor da competência constitucional para regular o tributo incidente sobre o respectivo negócio jurídico (na área fiscal também denominado fato econômico ou mercantil ou simplesmente operação ou transação). Mais adiante, em

seção específica desta apostila, trataremos, em detalhes, sobre os modelos e outros aspectos relacionados ao documentário fiscal em uso no Brasil.

No âmbito federal, a Lei Nº 4.502/64, que dispôs sobre o Imposto de Consumo e atualmente é a matriz legal do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o assunto é tratado no Capítulo II – Do Documentário Fiscal, cujo art. 47 prevê:

“Art. 47. É obrigatória a emissão de nota fiscal em todas as operações tributáveis que importem em saídas de produtos tributados ou isentos dos estabelecimentos industriais ou dos estabelecimentos comerciais atacadistas, e ainda nas operações referidas nas alíneas “a” e “b” do inciso II do art. 5º.”

Ainda no âmbito federal, a Lei Nº 8.846/94, que dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e o arbitramento da receita mínima para efeitos tributários, prevê:

“Art. 1º A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.

“§ 1º O disposto neste artigo também alcança:

a) a locação de bens móveis e imóveis;

b) quaisquer outras transações realizadas com bens e serviços, praticadas por pessoas físicas ou jurídicas.

Art. 2º Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital para efeito do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais, incidentes sobre o lucro e o faturamento, a falta de emissão da nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações a que se refere o artigo anterior bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação.

Art. 3º Ao contribuinte, pessoa física ou jurídica, que não houver emitido a nota fiscal, recibo ou documento equivalente, na situação de que trata o art. 2º, ou não houver comprovado a sua emissão, será aplicada a multa pecuniária de trezentos por cento sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado, não passível de redução, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais.”

Renda é a base tributária mais abrangente, está presente em praticamente todos os negócios realizados por pessoas físicas e jurídicas, seja na prestação de serviços, na execução de obras ou nas operações de transferências de bens, por conseguinte, a obrigatoriedade de documentar fiscalmente os negócios jurídicos atinge praticamente todas as transações da economia. Se a operação for realizada por pessoa jurídica (ou pessoa física produtor rural), em princípio, o documento será a nota fiscal ou documento equivalente (NF/Conta de Energia, Bilhete de Passagem, etc.). Se por pessoa física, o recibo (médico, dentista, etc.), o DUT.

Embora revogado pela Lei Nº 9.532/97, em razão de ter sido considerado de caráter confiscatório pelo STF, o art. 3º, acima transcrito, demonstra a importância, para a administração tributária, da emissão de documento fiscal como instrumento de controle e combate à evasão fiscal.

1.3.3.2. Microempresas e empresas de pequeno porte do SIMPLES

Tão importante é a emissão de documentos fiscais para documentar as operações mercantis, que nem mesmo as microempresas (ME) ou as empresas de pequeno porte (EPP) estão dispensadas dessa obrigação, conforme enfatiza o Fisco federal, na sessão Simples - Perguntas e Respostas, do site da Secretaria da Receita Federal (www.receita.fazenda.gov.br), em resposta à pergunta n.º 158:

“158. O contribuinte optante pelo SIMPLES é obrigado a emitir nota fiscal, ou a receita bruta poderá ser comprovada com base em estimativa fiscal a que está sujeito ao aplicar a legislação do ICMS/ISS?



Resposta:

No âmbito federal, os contribuintes, entre os quais as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, estão obrigados à emissão de notas fiscais, independentemente do valor da operação e de estarem desobrigados pela legislação estadual ou municipal.”

1.3.3.3. Entidades sem fins lucrativos

No que diz respeito às entidades sem fins lucrativos, contempladas com a imunidade tributária (quanto aos tributos da espécie imposto) prevista no art. 150, alíneas “b” e “c” da Constituição Federal, vale ressaltar a doutrina de Oliveira (apud CASSONE, 1995, p.163), segundo a qual, “se está eliminada a possibilidade de existência da relação jurídica tributária, da obrigação tributária principal, não vejo como possa ser exigido da pessoa imune obrigações ou deveres acessórios no interesse da arrecadação ou da fiscalização de impostos excluídos pela imunidade.”

Com efeito, de acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), as obrigações acessórias, como a de emitir nota fiscal, visam a garantir a obrigação principal, e se essa está excluída por dispositivo constitucional, não há que se falar em obrigação acessória, pois acessório pressupõe principal e sem ele não faz sentido existir. No entanto, há que se tomar certas cautelas em relação a esse posicionamento doutrinário pois, apesar de lógico, pode levar certas instituições beneficiárias a alargarem sua aplicação, por meio de interpretações extensivas ou equivocadas.

Em primeiro lugar, há que se observar à ressalva do § 4º, do referido art. 150, indicando que a imunidade compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as atividades essenciais das entidades (diretamente relacionados com os objetivos institucionais, segundo o art. 14, § 2º do Código Tributário Nacional (CTN) – Lei nº 5.172/66).

É também necessário fazer nítida distinção entre finalidade não lucrativa e exercício de atividade econômica. O texto do novo Código Civil que define associações como “união de pessoas para fins não econômicos” não quer dizer que entidades sem fins lucrativos não possam ter atividade econômica de forma suplementar e não exclusiva. O que não pode é distribuir os resultados destas atividades. Se, no entanto, tais entidades exercem atividade econômica não contemplada pela imunidade prevista na Constituição ou da isenção prevista no art. 15, da Lei nº 9.532, de 1997, em condições de concorrência com as entidades privadas, estarão sujeitas às mesmas condições destas.

Há, ainda, que se observar se a entidade preenche todos os requisitos da lei, conforme determina o art. 150, *in fine*. Tais *requisitos* são aqueles previstos no art. 9º e 14 do CTN, alterado pela Lei Complementar nº 104, de 2001, bem como na Lei nº 9.532, de 1997, art.12 § 3º, alterado pelo art. 10, da Lei nº 9.718, de 1998, quais sejam:

a. não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados (ver nota);

b. aplicar integralmente no país seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos institucionais;

c. manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d. conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e. apresentar, anualmente, a DIPJ, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;



f. assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de extinção da pessoa jurídica, ou a órgão público;

g. não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

h. outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades citadas.

Nota:

A vedação de não remuneração de dirigentes pelos serviços prestados não alcança a hipótese de remuneração, em decorrência de vínculo empregatício, pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSICIP), qualificadas segundo as normas estabelecidas na Lei nº 9.790, de 1999, e pelas organizações sociais (OS), qualificadas consoante os dispositivos da Lei nº 9.637, de 1998. Esta exceção está condicionada a que a remuneração, em seu valor bruto, não seja superior ao limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal, sendo aplicável a partir de 1º/01/2003 (Lei nº 10.637, de 2002, art. 34 e art. 68, III).

O não atendimento das condições estipuladas no texto constitucional, ou de quaisquer dos requisitos mencionados, obrigará a instituição a emitir documentos fiscais para dar suporte às operações que realizar.

Observe-se, a propósito, que a imunidade pode ser suspensa nos casos em que a entidade infringir a legislação tributária ou coopere com terceiros para isso:

Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3000/99):

“Art. 173. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade relativamente aos anos-calendário em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.”

Em relação às operações com produtos imunes de tributação (destaque-se que a imunidade constitucional diz respeito à entidade e não ao produto), sujeitos à legislação do IPI e do ICMS, o Convênio SNº/1970 (art. 10, § 5º) só admite a dispensa de emissão de documentos fiscais mediante prévia autorização do Fisco estadual e federal.

No que diz respeito à prestação de serviços sujeitos ao ISS, há que se verificar o que prescreve a legislação do município da sede da entidade.

2. CONHECIMENTOS BÁSICOS PARA EXAME DE DOCUMENTOS FISCAIS

2.1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1.1. O sistema tributário na Constituição e a legislação complementar

Sistema Tributário Nacional é o conjunto de princípios gerais, das limitações ao poder de tributar, de atribuição de competência tributária privativa aos entes da Federação (discriminação das rendas) e de repartição das receitas tributárias. Abrange os artigos 145 a 162, e ainda o artigo 195, da Constituição Federal de 1988.

O Sistema Tributário Nacional consiste é considerado rígido em razão de a Constituição tratar da matéria tributária de modo exaustivo, através de diversos princípios e mandamentos, que não deixam ao legislador ordinário qualquer margem de liberdade, devendo este se limitar a instituir os tributos atribuídos à competência de seu ente federado, obedecendo aos princípios constitucionais e às normas gerais complementares à Constituição (CASSONE, 1995 p.94).

A legislação tributária, por sua vez, é conceituada pelo próprio CTN: “Art. 96. A expressão *legislação tributária* compreende as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”

A legislação tributária do nosso País, em consequência do federalismo fiscal adotado, tem um elevado grau de descentralização, é extensa e espalhada por todos os entes da Federação, nas três esferas de governo. O ICMS, por exemplo, tem 27 leis instituidoras e 27 regulamentos.

A nossa Constituição, no entanto, determina que os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos nela discriminados sejam definidos em leis complementares (art. 146, III, a), reservando ao legislador ordinário de cada ente federado completar a tarefa de fixação das alíquotas e de outras normas de natureza instrumental em relação aos deveres dos contribuintes e à atividade administrativa assecuratória de seu cumprimento. Essa forma de estruturação da legislação tributária nacional permite que se obtenha uma visão sistêmica dos principais elementos dos tributos vigentes e de sua legislação básica, suficiente aos propósitos deste trabalho, sem a necessidade de muito aprofundar na legislação infraconstitucional.

A principal dessas leis é o próprio CTN, Lei 5.172/66, recepcionada pela CF/88 com status de LC, disciplinando as regras gerais em matéria tributária a que se refere o art. 146 e definindo os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição. Em relação ao ICMS, foi editada LC 87/96 (“Lei Kandir”), alterada pelas LC 92/97, 99/99, 102/2000, 114 e 115/2002, 120/2005 e 122/2006. O ISS é regido pela LC 116/2003 (a partir de 01/8/2003, antes pelo DL 406/68).

2.1.2. Bases econômicas de incidência dos tributos

Como já visto, negócio jurídico é aquele que tem por objeto um bem econômico e, por essa razão, mesmo quando realizado exclusivamente entre e pela vontade de particulares, produz reflexos no âmbito do direito público (*ex lege*), em razão de a tributação incidir sobre fatos de conteúdo econômico (patrimônio, renda e consumo). O legislador constitucional, ao atribuir competência tributária aos entes federados, buscou no universo dos atos, fatos ou negócios jurídicos aqueles que expressassem certo conteúdo econômico de riqueza, ou, como dispõe o § 1º, do art. 145/CF, em sua parte final, “**o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte**”.

2.1.3. Competências tributárias dos entes federados

Na Constituição Federal de 1988 as competências tributárias estão atribuídas nos artigos 153 e 154 (impostos da União), 155 (impostos dos Estados e do Distrito Federal) e 156 (impostos dos Municípios e do Distrito Federal), conforme quadro a seguir.

Competência tributária é a parcela de poder atribuída pelos legisladores constituintes a cada uma das pessoas públicas políticas para instituir tributos. Essa competência é indelegável e difere da *capacidade tributária*, que é a titularidade conferida por lei a certas pessoas para serem sujeitos ativos de obrigações tributárias.

No que diz respeito à capacidade tributária, a lei tanto pode atribuí-la a uma pessoa de direito público (por exemplo, o INSS, que é autarquia) quanto a uma de direito privado (SENAI, SENAC). Quando ocorre essa atribuição de titularidade a certas pessoas, que não são o próprio Estado, tanto em relação ao tributo como em relação ao produto de sua arrecadação, denomina-se *parafiscalidade*. Se a capacidade tributária ativa for atribuída, mas o produto da arrecadação retornar ao Estado, não haverá parafiscalidade.

COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS POR ESFERA DE GOVERNO

UNIÃO (Art. 153)	ESTADOS e DF (ART. 155)	MUNICÍPIOS e DF (Art. 156)
II – Imposto de Importação	ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços	IPTU – Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana
IE – Imposto de Exportação	IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores	ISS – Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza
IR – Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza	ITCMD – Imposto sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> ou Doação	ITBI – Imposto sobre Transmissão <i>Inter Vivos</i> de Bens Imóveis
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados	Notas: - Serviços sujeitos ao ISS: ver lista anexa à LC 116/2003 - A União, além dos impostos discriminados nesse quadro, tem competência residual para instituir outros não previstos na Constituição Federal, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo própria dos demais tributos (art. 154, I), bem como impostos extraordinários no caso de guerra externa (art. 154, II).	
IOF – Imposto sobre Operações Financeiras (crédito, câmbio, etc.)		
ITR – Imposto sobre Propriedade Territorial Rural		
IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas (<i>ainda não instituído</i>)		

2.2. ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DOS TRIBUTOS

Os elementos fundamentais de qualquer tributo são: hipótese de incidência tributária (lei), fato gerador, base de cálculo, alíquota e sujeito passivo, conceituados a seguir, acompanhados de sua definição no CTN quando necessária à maior clareza, e também com a discriminação desses elementos em relação aos principais tributos incidentes sobre o consumo, quais sejam: o IPI, o ICMS e o ISS.

2.2.1. Hipótese de Incidência e Fato Gerador

Hipótese de incidência tributária, também denominada *fato gerador em abstrato*, é a descrição na lei da situação que uma vez ocorrida factualmente, determinará o surgimento da obrigação tributária de pagar o tributo sobre ela incidente.

Fato gerador é a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em abstrato na lei, ou seja, a ocorrência no mundo real de um evento, um fato, que coincida com a hipótese prevista na lei, que faz nascer a obrigação tributária principal, sempre de natureza pecuniária, isto é, pagar o tributo.

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

Em geral, com a concretização da hipótese de incidência também surge uma obrigação acessória, que é de natureza administrativa, como por exemplo, emitir nota, escriturar, manter e conservar livros fiscais, prestar declarações ao Fisco, etc.

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

2.2.1.1. Fato gerador do IPI

O fato gerador do IPI está definido no art. 46, do CTN, como transcrito a seguir:

“Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51; (1)

III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão;”

(1) os estabelecimentos a que se refere o inciso II são aqueles discriminados no item que trata dos contribuintes do IPI, mais abaixo.

Um maior detalhamento do fato gerador do IPI, das suas isenções e dos critérios para o seu cálculo podem ser obtidos nos arts. 2º a 5º e nos capítulos II e IV, título I, da Lei Nº 4.502/64.

2.2.1.2. Fato gerador do ICMS

A regra-matriz do ICMS foi disposta na própria Constituição Federal:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre:

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”

Coube a LC 87/96 apenas repeti-la, em seu art. 1º, detalhar as hipóteses de sua incidência (art. 2º) e o momento em que elas se consideram ocorridas (art. 12), bem como explicitar as não-incidências (art. 3º).

Há a incidência em três aspectos, a saber:

- sobre operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que se iniciem no exterior;
- sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- sobre a prestação de serviços de comunicações.

2.2.1.3. Fato gerador do ISS

O fato gerador do ISS está definido no art. 1º da LC 116/2003, como:

“(…) a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.” (…)

“§ 3º o imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.”

O art. 2º da LC 116/2003 explicita as não-incidências e o 3º define o local em que se considera prestado o serviço e devido o imposto, em regra, o do estabelecimento do prestador, executado os casos dos incisos I a XXII, que será o local em que o serviço for efetivamente prestado.

Hipótese que sempre suscita dúvidas é se a locação de bens móveis, como máquinas e equipamentos, por exemplo, não seria tributável pelo ISS. A resposta é não. Essa hipótese de incidência constava dos autógrafos da LC, todavia foi vetada pelo Presidente da República, em face de posicionamento pela inconstitucionalidade dessa tributação. O STF havia exarado entendimento anterior de que prestar serviços é obrigação de fazer, diferentemente de locar, que é obrigação de dar, não se subsumindo, pois, à hipótese de incidência do ISS.

2.2.2. Base de Cálculo

É o valor sobre o qual é aplicada um percentual (alíquota) para apurar o valor do tributo a pagar. Como visto anteriormente, a base de cálculo dos impostos tem que ser definida em LC (art. 146, III, a, CF), a qual deve delinear com clareza os critérios para sua definição. Mais adiante se verá que essa base de cálculo nem sempre é 100% do valor da operação, podendo ser reduzida.

2.2.2.1. Base de cálculo do IPI

A definição da base de cálculo do IPI é dada pelo 47 do CTN, em resumo:

Na operação interna: O valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial;

Na importação: O valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou deste exigíveis.

Um maior detalhamento dos critérios para determinação do valor tributável pelo IPI pode ser obtido nos arts. 14 a 18, da Lei Nº 4.502/64

2.2.2.2. Base de cálculo do ICMS

A base de cálculo do ICMS está definida no art. 13, da LC 87/96 e, de modo geral representa:

Na operação interna: o valor das mercadorias ou o preço do serviço de transporte ou de comunicação prestado. No fornecimento de alimentação, inclui também o serviço de preparação.

Na importação: o valor constante dos documentos de importação acrescido do Imposto de Importação, do IPI, do IOF e dos demais impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras.

Ver também base de cálculo para fins de substituição tributária no art. 8º, da LC 87/96.

Vale ressaltar que o ICMS é um tributo calculado “por dentro”, isto é, seu valor integra o próprio valor da mercadoria ou da prestação de serviço de transporte ou comunicação, ao contrário do IPI que é calculado “por fora”, daí porque se fala em “destacar o ICMS” e “lançar o IPI” nas notas fiscais.

2.2.2.3. Base de cálculo do ISS

A base de cálculo do ISS está definida no art. 7º da LC 116/2003 como sendo o preço do serviço (também calculado “por dentro”).

O § 1º determina que a base será proporcional ao trecho instalado em cada município no caso de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.

O § 2º exclui da base de cálculo o valor dos materiais fornecidos pelo prestador do serviço de obras civis relacionadas nos itens 7.02¹ e 7.05² da lista de serviços.

2.2.3. Alíquota

É o percentual definido em lei que aplicado sobre a base de cálculo determina o montante do tributo a ser pago.

2.2.3.1. Alíquotas do IPI

O art. 13, da Lei Nº 4.502/64, fixou as várias alíquotas do IPI, com base numa tabela nela anexada. Por faculdade constitucional (art. 153, § 1º) essa tabela, hoje conhecida como Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI

¹ 7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil [...]

² 7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portes e congêneres [...]

(ver item 2.4.10), pode ser alterada mediante decreto do Poder Executivo. A versão atualmente em vigor é a aprovada pelo Decreto Nº 6.006, de 28/12/2006.

2.2.3.2. Alíquotas do ICMS

A Constituição Federal (art. 155, § 2º, IV) atribuiu ao Senado Federal competência para estabelecer, por meio de resolução, as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação, o que foi feito por meio da Resolução Nº 22, de 1989:

- 12% nas operações e prestações interestaduais;
- 7% nas operações e prestações originadas nas regiões Sul e Sudeste, destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo (8% em 89);
- 13 % nas operações de exportação.

Quanto às operações e prestações interestaduais deve-se, ainda, observar os seguintes critérios para a determinação da alíquota a ser aplicada:

- quando o destinatário for contribuinte do ICMS localizado nos estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo e a operação ou prestação tenha sido promovida por estabelecimentos localizados nas regiões Sul e Sudeste, a alíquota a ser aplicada será de 7% (art. 155, § 2º, VII, a, CF). Caso o destinatário (contribuinte) seja localizado nos demais estados, a alíquota será de 12% (art. 155, § 2º, VII, a, CF), independentemente da localização do estabelecimento que promova a operação ou prestação, cabendo ao estado destinatário, em ambos os casos, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (art. 155, § 2º, VIII, CF);
- quando o destinatário for não-contribuinte do ICMS (adquire para consumo próprio), independentemente de sua localização, a alíquota a ser aplicada é aquela fixada para as operações e prestações internas do estado remetente (art. 155, § 2º, VII, b, CF).

Estipulou, ainda, a Constituição (art. 155, § 2º, VI), que salvo deliberação em contrário dos Estados e do DF, nos termos do disposto no inciso XII, g (concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais por meio de convênios no âmbito do Confaz), as alíquotas internas não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais. Destarte, a menor alíquota aplicável pelos estados nas operações e prestações em seu território é de 7%.

Obedecido aquele parâmetro mínimo, cada estado tem liberdade para definir livremente as alíquotas máximas aplicáveis às operações dentro do seu território, daí a grande diversidade de alíquotas vigentes nos diversos estados do país, como demonstra o quadro a seguir:

Alíquotas aplicadas na maior parte dos produtos	17% - AC, AL, AM, AP, BA, DF, ES, GO, MA, MT, MS, PA, PB, PE, PI, RN, RS, RO, RR, SC, SE, TO 18% - MG, PR, SP 19% - RJ
Alíquotas aplicadas sobre serviços de telecomunicações	17% - AC, AM, AP, MA 25% - AL, DF, ES, MG, PB, PI, RS, RR, SC, SP, TO 26% - GO

	27% - BA, CE, MS, PR, RN, SE 28% - PE 30% - MT, PA, RJ 35% - RO
Alíquotas aplicadas sobre cervejas e chopes	17% - AL, GO, MS 18% - MG, SP, SE 19% - BA, RJ 25% - AC, AM, AP, DF, ES, MA, MT, PR, PI, RS, RO, RR, SC, TO 27% - CE, PR, RN 28% - PE 30% - PA

2.2.3.3. Alíquotas do ISS

A Constituição Federal, (art. 156, § 3º, I, com redação da EC 37/2002) atribuiu à lei complementar a fixação das alíquotas máximas e mínimas do ISS. O artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), por sua vez, dispôs que enquanto tal lei não fosse editada a alíquota mínima seria de 2%. A Lei Complementar 116/2003 fixou a alíquota máxima de 5% e foi omissa em relação à alíquota mínima.

Como o art. 88 do ADCT fixava a alíquota mínima de 2% só enquanto a LC não disciplinasse o assunto, entendem alguns tributaristas que o dispositivo foi derogado, podendo ela ser zero. Esse entendimento tem levado municípios pequenos, próximos ou limítrofes a municípios mais desenvolvidos, a travar verdadeira guerra fiscal, fixando alíquotas inferiores a 2%. Em conseqüência, há uma proliferação de notas fiscais de serviço inidôneas originadas naqueles municípios, já que a empresa emitente cria lá uma sede de fachada apenas para beneficiar-se do tributo menor, mantendo suas operações efetivamente no município mais desenvolvido.

2.2.4. Sujeito passivo: Contribuinte e Responsável

Sujeito passivo é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo. Quando esta pessoa tem relação direta com o fato gerador, denomina-se **contribuinte** (de fato), quando não, mas a lei escolhe outra pessoa para responder pela obrigação tributária, em substituição ao contribuinte de fato, denomina-se **responsável**.

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com o fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei.”

Exemplos:

Prestador de serviço = contribuinte do ISS; Órgão público tomador de serviço = responsável por reter o ISS do contribuinte de fato e recolher à fazenda municipal.

Atente-se que o responsável não arca com o ônus tributário, que é suportado pelo contribuinte de fato. Atua como um agente do Fisco para arrecadar o tributo e como seu depositário (por ser mais fácil o Fisco alcançá-lo). Se não pagar o tributo retido no prazo estabelecido será declarado depositário infiel, sujeitando o responsável legal, inclusive, a pena de reclusão (Lei Nº 8.666/94).

2.2.4.1. Contribuinte do IPI

O CTN, no artigo 51 define quem é contribuinte do IPI nos seguintes termos:

“Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I – o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II – o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III – o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.”

Observe-se que o contribuinte de direito e de fato do IPI são diferentes. Como o IPI é acrescido ao preço e cobrado do consumidor, é este que de fato arca com o ônus do tributo. O contribuinte indicado no CTN (ver também capítulo I, do título II, da Lei Nº 4.502/64), que não é o que suporta o ônus financeiro do tributo, tem apenas a obrigação de calcular, cobrar do consumidor e fazer o pagamento à Receita Federal.

2.2.4.2. Contribuinte do ICMS

O contribuinte do ICMS é definido no art. 4º da LC 87/96, nos seguintes termos:

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

Parágrafo único: É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I - importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

2.2.4.3. Contribuinte do ISS

A LC 116/2003, art. 5º, definiu que contribuinte do ISS é o prestador do serviço. Isto é, a pessoa física ou jurídica, com ou sem estabelecimento fixo, que preste qualquer um dos serviços especificados na tabela anexa à Lei Complementar.

A referida LC (art. 6º) permitiu ainda que cada município determinasse, em legislação própria, a instituição da figura do contribuinte responsável, ou seja, aquele que deverá reter o ISS devido do prestador do serviço e recolher ao Fisco da municipalidade. Alguns municípios atribuem responsabilidade tributária aos órgãos públicos tomadores de serviços. Portanto, o analista deve atentar o que dispõe a legislação municipal a respeito.

Além disso, mesmo nos casos em que a legislação municipal não determine a retenção na fonte, a própria LC dispõe que o tomador ou intermediário do serviço será responsável nas hipóteses previstas nos incisos I e II do art. 6º, englobando uma série de serviços constantes da lista anexa à LC nas hipóteses de substituição passiva tributária.

2.3. INSTITUTOS DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

2.3.1. Incidência

Gravar um fato econômico com o ônus de um tributo, fazer incidir sobre esse

fato uma quantia destinada ao Estado é o que se denomina **incidência tributária**.

A hipótese de incidência prevista na lei, ou seja, o “*fato gerador em abstrato*”, delimita o campo de incidência do tributo indicando especificamente em que situações ele poderá incidir. Ocorrido o fato ou a situação prevista abstratamente na lei, isto é, o “*fato gerador em concreto*”, haverá a incidência, criando uma relação jurídica tributária entre o particular (obrigação de pagar o tributo) e o Estado. Assim, um prestador de serviços só será compelido a pagar ISS se o serviço estiver previsto na lei municipal que estabeleceu o tributo (CF, art. 150, I) e esta lei municipal deverá observar a lista dos serviços que poderão sofrer a incidência do ISS, estabelecida por lei complementar (CF, art. 146, III, a).

2.3.2. Não-incidência

As situações, ocorridas no dia-a-dia, não alcançadas pela hipótese de incidência prevista na lei que institui um determinado tributo, não poderão ser alcançadas pela incidência da imposição. Estão fora da incidência da norma tributária. É a chamada **não-incidência**.

Às vezes, para evitar dúvidas, o legislador indica, expressamente, sobre o que o imposto não incide (ver art. 2º da LC 116/2003 e art. 3º da LC 87/96). É a chamada **não-incidência explícita ou expressa**. Note-se, porém, que não haveria a incidência mesmo que não houvesse tal declaração expressa, ao declará-la o legislador apenas quis reforçar o entendimento.

2.3.3. Imunidade

É forma qualificada de não-incidência por se tratar de vedação constitucional para instituição do tributo. Decorre de mandamento constitucional que não atribui qualquer liberdade ao Poder Legislativo, da pessoa política competente para regular o tributo, para incluir determinadas situações na sua hipótese de incidência. Trata-se, na verdade, de exclusão da competência tributária dos entes federados, por supressão, na Constituição, da competência para tributar.

Assim, o legislador municipal, por exemplo, ao legislar a instituição do IPTU, já está previamente desautorizado a determinar que o imposto incida sobre um templo. Está proibido de fazê-lo pelo art. 150, VI, b, da CF, tendo, assim, sua competência limitada.

Observe-se que na imunidade, sequer haverá a incidência do tributo, já que nem se cogita a ocorrência de fato gerador, uma vez que o campo de incidência do tributo não alcança os fatos ou situações, limitado que foi pela própria Constituição.

2.3.4. Isenção

Isenção é, na prática, dispensa de pagamento do tributo por certas pessoas ou sobre determinados fatos. Tecnicamente, constitui-se numa ordem do legislador à administração tributária para que esta não constitua crédito tributário sobre determinados fatos geradores (cobre o tributo), ainda que concretamente ocorridos. É uma exclusão da possibilidade da administração tributária constituir o crédito tributário. Note-se que, no caso, não há nenhuma limitação constitucional à competência do ente.

A isenção só pode ser concedida, e conseqüentemente extinta, por lei do ente federado que detém a competência para instituir o tributo.

Imunidade e isenção não se confundem: aquela tem origem na Constituição, a outra se origina de uma determinação contida numa lei ordinária do ente federado que detém a competência para instituir o tributo objeto da isenção.

Distingue-se, ainda, a isenção da não-incidência (nesta inclusa a imunidade)

porque, no caso da última, não há fato gerador, não há incidência e não surge, portanto, obrigação tributária. Já na isenção há o fato gerador, há a incidência. O que não há é a constituição do crédito tributário e, conseqüentemente, não se materializa a obrigação tributária de efetuar o pagamento do tributo.

2.3.5. Alíquota zero

Não se trata de não-incidência, imunidade ou isenção. Há incidência, há o fato gerador, mas não há a obrigação tributária de pagar o tributo porque seu valor é nulo, em face do cálculo.

Decorre da permissão constitucional contida no art. 153, § 3º, que faculta ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos de Importação, de Exportação, do Imposto sobre Produtos Industrializados e do IOF sem precisar passar pelo processo legislativo, ou seja, por meio de simples decreto.

Tal disposição constitucional visa a dar celeridade ao manejo das alíquotas desses tributos, para cima ou para baixo, quando for necessário utilizá-los com caráter regulatório. É o que se conhece por **extrafiscalidade**: a utilização de tributos não com a finalidade de auferir receita, mas de disciplinar comportamentos, tendo em vista alcançar objetivos econômicos ou sociais.

2.3.6. Redução de base de cálculo

Em termos práticos, a redução de base de cálculo tem efeito parecido com o do instituto da alíquota zero. É a faculdade que tem o titular da competência tributária para reduzir, temporariamente, a base de cálculo do tributo por meio de lei, ou quando esta autorizar, por decreto do Poder Executivo. Assim como no caso da alíquota zero, não se trata de não-incidência, imunidade ou isenção. Há incidência, há o fato gerador, o nascimento da obrigação e, inclusive, a constituição do crédito tributário, havendo apenas uma diminuição valorativa do montante a ser recolhido aos cofres públicos.

2.3.7. Diferimento

É a postergação do lançamento e/ou do pagamento do tributo para etapa ou operação posterior (da cadeia de comercialização ou industrialização, uso ou consumo). Não há exclusão do pagamento, mas a sua postergação. Há incidência e há o fato gerador do tributo, mas o lançamento e a responsabilidade do respectivo pagamento são transferidos para uma operação subsequente.

Trata-se de técnica fiscal que tem por objetivo simplificar, racionalizar, tornar mais cômoda e eficiente as tarefas de cobrança e fiscalização tributária. Assim, por exemplo, a Fazenda ao invés de cobrar o ICMS de centenas de produtores de cana-de-açúcar, leite, café etc., na saída dos produtos para os estabelecimentos industriais, faz o diferimento de sua cobrança para o momento da saída dos produtos finais da usina, do laticínio, da torrefação etc., diminuindo as etapas de cobrança do tributo.

2.3.8. Suspensão

É a suspensão do pagamento do tributo vinculada à manutenção de uma determinada condição. Enquanto tal condição for atendida, o tributo não será objeto de cobrança. Se a condição que configurou a suspensão se descaracterizar, o tributo torna-se exigível, inclusive sanções cabíveis. Ou seja, não há exclusão do pagamento mas tão-somente sua suspensão até que se verifique fato econômico que justifique sua exigência.

A suspensão está prevista em lei conforme cada caso específico, sempre

desonerando determinada etapa da cadeia de produção ou comercialização e desde que tal etapa efetivamente atenda as características motivadoras da suspensão no tocante à operação em procedimento.

É o caso, por exemplo, de muitas empresas que necessitam encomendar a industrialização de partes do processo a outras empresas para concretizar sua produção, remetendo matérias-primas, produtos intermediários e/ou materiais de embalagem. A remessa desses insumos e seu retorno já integrados nos produtos industrializados dão-se ao amparo da suspensão do IPI e do ICMS.

Note-se que há a incidência tributária e há o fato gerador dos dois tributos, mas sua exigibilidade fica suspensa, por determinação legal, desde que a operação realmente se configure como industrialização efetuada por terceiros, composta de duas fases, a remessa, ao estabelecimento industrializador, dos insumos necessários ao processo, e seu retorno, ao estabelecimento encomendante, integrados nos produtos industrializados.

2.3.9. Substituição tributária

Consiste em transferir, sempre por meio de lei, a responsabilidade pela obrigação tributária a pessoa diferente do contribuinte de fato, conforme autoriza a Constituição Federal no § 7º, acrescentado pela EC 03/93, ao art. 150:

“Art. 7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

Já vimos que se denomina *responsável* (contribuinte substituto) a pessoa que a lei escolher para responder pela obrigação tributária em substituição ao contribuinte de fato (contribuinte substituído).

Exemplos:

- Imposto de renda retido na fonte;
- Contribuição previdenciária descontada dos empregados ou dos servidores públicos;
- IPI cobrado do comprador na nota fiscal;
- ICMS sobre veículos novos.

No caso do ICMS, a substituição tributária pode ocorrer de três maneiras: sobre operações ocorridas em etapas anteriores, a chamada “substituição para trás” ou regressiva; sobre etapas posteriores, a chamada “substituição para frente” ou progressiva e também a substituição por operação ou prestação diversa, exemplificada adiante.

A “substituição para trás” é levada a efeito por meio do instituto do diferimento, em que o lançamento do imposto e a responsabilidade do respectivo pagamento ficam transferidos para uma operação subsequente.

Na denominada “substituição para frente” o contribuinte – geralmente o que inicia o processo de comercialização – fica obrigado a pagar o imposto, não apenas o da sua operação, mas também reter do adquirente o *quantum* que incidirá sobre todas as operações posteriores, até o consumidor final. É a retenção do imposto antecipadamente, calculado sobre uma base presumida, ou seja, o chamado ICMS retido na fonte.

Exemplos:

ICMS sobre cerveja, chope, refrigerantes, sorvetes, veículos novos etc.

A substituição por operação ou prestação diversa ocorre, por exemplo, quando se imputa ao alienante ou remetente de mercadoria inscrito do cadastro de contribuintes

do ICMS a responsabilidade, na condição de sujeito passivo por substituição tributária, pelo recolhimento do imposto devido na prestação de serviço de transporte rodoviário de carga.

2.3.10. Não-cumulatividade

Segundo Diamante (2006, p.1) é regra que se traduz em: **“Abata-se do débito calculado todo o imposto cobrado em transações anteriores”**. Seu objetivo é evitar reincidência de um tributo sobre a mesma base de cálculo.

É princípio utilizado quando se faz tributação sobre valor adicionado, com incidências múltiplas ou polifásicas, em cada uma das fases da cadeia de produção ou de comercialização, como é o caso do IPI, do ICMS, do ISS, do PIS e da COFINS, todos eles tributos incidentes sobre faturamento.

Consiste em abater do débito tributário da transação corrente o somatório do mesmo tributo cobrado em transações anteriores (na prática, o valor abatido/creditado é o valor do mesmo tributo lançado ou destacado no documento fiscal da operação anterior, ou seja, da aquisição).

2.3.11. Créditos Fiscais

A adoção do princípio da anticumulação faz com que surja a figura dos *créditos fiscais*, representando o direito do contribuinte creditar-se do valor do tributo destacado nos documentos fiscais relativos às suas compras para abater do tributo que incidir sobre suas vendas.

Na parte I viu-se a importância do documento fiscal como instrumento formal para a comprovação da relação jurídica comercial e o registro do conseqüente fato gerador para imposição do tributo. Agora se vê outra faceta do valor intrínseco dos documentos fiscais em relação às diversas possibilidades perante o Fisco: a sua capacidade de gerar créditos passíveis de abatimento nos tributos a pagar e até mesmo a possibilidade de efetuar a transferência desses créditos para terceiros, em pagamento de compras, como no caso do ICMS. Em síntese, tais documentos constituem genuínos “títulos de crédito” usados em face do erário público, o que explica porque eles são alvo das mais variadas engenharias de fraude.

Os tributos IPI e ICMS, por determinação constitucional, são não-cumulativos (IPI – Art. 153, IV, § 3º, II; ICMS – Art. 155, II, § 3º, II), **“compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.”** Assim, é assegurado ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto anteriormente cobrado relativo a mercadoria entrada em seu estabelecimento, em operações regulares e tributadas. Em geral, a mercadoria que não for tributada na saída (débito), em razão de não-incidência, imunidade ou isenção, também não terá direito ao crédito pela entrada.

Só podem gerar crédito:

- a) as entradas de mercadorias destinadas à revenda;
- b) as entradas de insumos (matéria-prima, material de embalagem, produtos intermediários, etc.) utilizados na elaboração de **produto destinado à venda, cujas saídas sejam tributadas**.

Para creditar-se é necessário que o tributo **esteja destacado em documento fiscal hábil** (que atenda todas as exigências da legislação do Fisco tributante) **emitido por contribuinte em situação regular perante o Fisco** (isto é, que esteja inscrito na repartição competente, se encontre em atividade no local indicado e possibilite a comprovação dos demais dados cadastrais impressos no documento fiscal). O direito a

esse crédito também está condicionado à escrituração do respectivo documento fiscal no livro “Registro de Entradas”, extinguindo-se após cinco anos da data em que foi emitido.

O crédito fiscal pode ser ainda presumido, quando a lei assim o determinar. É o caso, por exemplo, da indústria que adquire de não-contribuinte do IPI. Como não há destaque na nota fiscal, o crédito é calculado sobre 50% do valor da nota fiscal.

2.3.12. Indicação obrigatória nos documentos fiscais ou dispensa de emissão

É obrigatória a indicação, no documento fiscal que acobertar a operação, do dispositivo legal que beneficia ou ampara a concessão dos institutos tributários discriminados nos itens 2.1.5.3 a 2.1.5.9 desse tópico (imunidade, não-incidência, isenção, alíquota zero, redução de base de cálculo, diferimento, suspensão e substituição tributária) conforme determina o Art. 9º, do Convênio S/Nº, de 1970, do Confaz:

“Art. 9º. Quando a operação esteja beneficiada por isenção ou amparada por imunidade, não-incidência, diferimento ou suspensão do recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados e/ou do Imposto de Circulação de Mercadorias, essa circunstância será mencionada no documento fiscal, indicando-se o dispositivo legal respectivo.”

2.3.13. Elisão, Evasão e Sonegação Fiscal

Por sua vinculação estreita com a incidência tributária e sua fundamental importância para o entendimento do assunto em estudo, conceituamos a seguir as formas lícitas e ilícitas de evitá-la.

Elisão fiscal

Método de planejamento tributário que consiste na escolha da melhor alternativa legal, portanto lícita, visando à maior economia de impostos possível, seja pela redução de seu montante ou retardamento do seu pagamento. A alternativa deve ser adotada antes de ocorrido o fato gerador.

Evasão fiscal

Toda ação ou omissão tendente a evitar, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária. Implica supressão, diminuição ou adiamento da entrada de dinheiro nos cofres públicos. Em outras palavras, ocorre evasão sempre que o contribuinte não paga o tributo ou, se paga, o faz em valor menor do que o devido ou após o prazo fixado pela legislação.

Sonegação fiscal

Sonegação é evasão dolosa, intencional, contrária a legislação em vigor. É quando o contribuinte adota métodos ilícitos, após a ocorrência do fato gerador, deixando de cumprir, na forma e nos prazos determinados, suas obrigações tributárias, ou deixa de fornecer informações às autoridades fiscais com o objetivo de reduzir o montante do tributo devido, postergar-lhe o momento em que se torne exigível ou até mesmo não pagá-lo. Em resumo, é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte do Fisco, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. É crime contra a ordem tributária.

2.4. DOCUMENTOS FISCAIS: LEGISLAÇÃO, MODELOS E CONTROLES

2.4.1. Modelos unificados de documentos fiscais

Os documentos fiscais foram padronizados pelo Convênio S/Nº, de 15/12/1970, que criou o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais – SINIEF e suas alterações posteriores, especialmente o Convênio/SINIEF 06/89, que instituiu os documentos necessários às novas incidências tributárias criadas pela Constituição de

1988, e o Convênio ICMS 57/95, que regula a emissão de documentos fiscais por sistema de processamento eletrônico de dados. As normas veiculadas nesses convênios foram incorporadas às legislações tributárias da União e dos Estados.

A criação do SINIEF, por meio do Convênio S/Nº, de 15/12/1970, celebrado entre a União e os Estados, por intermédio do Ministro da Fazenda e dos Secretários de Fazenda ou de Finanças dos Estados e do Distrito Federal, teve por objetivo permitir: I) a obtenção/permuta de informações de natureza econômica e fiscal entre seus signatários e, II) a simplificação do cumprimento de obrigações por parte dos contribuintes, com fundamento no art. 199 do CTN³.

Dentre as seis medidas necessárias à implementação SINIEF previa-se a **unificação dos documentos** e livros fiscais, a instituição do código de Classificação das Situações Tributárias (CST) e do Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP), que serão estudados mais adiante. Os documentos fiscais padronizados são os seguintes:

PRINCIPAIS MODELOS DE DOCUMENTOS FISCAIS		
NOME	SIGLA	CÓDIGO
Nota Fiscal (Anexos 2 e 3)	NF	1 e 1-A
Nota Fiscal-Fatura (Anexo 4)	NFF	1 e 1-A
Nota Fiscal de Serviços	NFS	Legislação Municipal
Nota Fiscal-Fatura de Serviços	NFFS	
Nota Fiscal de Venda a Consumidor (Anexo 8)	NFC	2
Cupom Fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal	CF/ECF	2D
Nota Fiscal de Produtor Rural (Anexo 5)	NFP	4
Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica (Anexo 6)	NFCE	6
Nota Fiscal de Serviço de Transporte (Anexo 9)	NFST	7
Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas (Anexo 7)	CTRC	8
Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas	CTAC	9
Conhecimento de Transporte Aéreo	CTA	10
Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas	CTFC	11
Bilhete de Passagem Rodoviário	BPR	13
Bilhete de Passagem Aquaviário	BPA	14
Bilhete de Passagem e Nota de Bagagem	BPNB	15
Bilhete de Passagem Ferroviário	BPF	16
Nota Fiscal de Serviço de Comunicação	NFSC	21
Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações	Conta	22
Resumo Movimento Diário	RMD	18

2.4.2. Impressos destinados à emissão de documentos fiscais - IDF

Preliminarmente cabe distinguir Impresso de Documento Fiscal (IDF) do Documento Fiscal (DF) propriamente dito. IDF é o formulário reproduzido de acordo com os modelos e as exigências da legislação. Apresenta não somente dados pré-impressos (dados intrínsecos) mas também lacunas para serem preenchidas (dados extrínsecos).

Os IDFs podem ser confeccionados em blocos, formulários contínuos ou jogos soltos, dependendo da forma como se pretende emitir futuramente os DFs (ver item subsequente).

³ “A Fazenda Pública da União e a dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.”

Os IDFs, enquanto não preenchidos, não serão considerados documentos fiscais, *stricto sensu*. Assim como a folha de cheque só se torna um cheque, isto é, uma ordem de pagamento à vista, depois de preenchida e assinada, o documento fiscal só passa a existir quando for emitido no impresso destinado a este fim.

A legislação prescreve forma específica, de acordo com a situação a ser documentada. Assim, por exemplo, quando um contribuinte efetua venda de produto ou mercadoria, deve documentar esse fato com a emissão de NF, ou NFF, modelo 1 ou 1-A. Nessa nota devem constar além dos seus próprios dados, os dados do destinatário, a descrição da mercadoria (identificação, quantidade, peso, valor e codificações fiscais), os dados do transportador e a condição do frete e o destaque ou lançamento dos impostos devidos. Caso execute uma prestação de serviços de transporte, deve documentar esse fato com a emissão de um documento fiscal denominado Conhecimento de Transporte.

2.4.3. Forma e local de emissão dos documentos fiscais

Os documentos fiscais poderão ser emitidos de forma manuscrita (em blocos), por processos mecanizado ou datilográfico (em jogos soltos ou em formulários contínuos) e por processamento eletrônico de dados – PED (em formulários contínuos), extraídos por decalque a carbono, em papel carbonado ou em papel autocopiativo, e deverão ser emitidos no estabelecimento que promover a operação ou a prestação, facultado às unidades da Federação autorizar a emissão em local distinto. Para utilização de PED é necessária autorização preliminar do Fisco.

2.4.4. Autorização de Impressão de Documentos Fiscais - AIDF

As unidades da Federação estão obrigadas a dispor que os formulários destinados à emissão de documentos fiscais – IDF, em blocos ou formulários contínuos, só poderão ser impressos mediante prévia autorização da repartição competente do Fisco estadual (CSNº/ 70, art. 16). O documento por meio do qual o Fisco autoriza a impressão denomina-se Autorização de Impressão de Documentos Fiscais (AIDF), cujo modelo (Anexo 1) e indicações mínimas devem obedecer ao disposto no art. 17 do CSNº/70. A AIDF é preenchida em três vias (algumas unidades federadas já adotam procedimentos eletrônicos para as AIDF, via internet), com a seguinte destinação:

- 1^a via – repartição fiscal
- 2^a via – estabelecimento usuário
- 3^a via – estabelecimento gráfico

O estabelecimento gráfico deve escriturar, em livro próprio revestido das formalidades legais, denominado “Registro de Impressão de Documento Fiscais”, modelo 5 (Anexo 10), todas as AIDFs relativas aos IDFs que for autorizado a imprimir. Por seu turno, o estabelecimento usuário deve escriturar, também em livro próprio revestido com as mesmas formalidades, denominado “Registro de Utilização de Documento Fiscais e Termos de Ocorrências” (RUDFTO), modelo 6 (Anexo 11), todas as AIDFs relativas aos IDFs que tenha sido autorizado a utilizar.

Nos IDFs deverão constar, no rodapé ou na lateral direita, os seguintes dados relativos à AIDF: o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ/MF, da gráfica que o imprimiu, a data e a quantidade da impressão, o n.º ordem do primeiro e do último formulário impresso e respectiva série, quando for o caso; e o n.º da AIDF.

A incumbência de autorizar a impressão de IDFs destinados às notas fiscais de serviço (NFS) é do Fisco dos municípios. No caso do IDF destinar-se tanto à prestação de serviços como ao fornecimento de mercadorias, a autorização será dada tanto pelo Fisco estadual como pelo Fisco municipal, pois ambos precisam fazer registros dos documentos

autorizados e manter controle dos que forem utilizados. Os documentos fiscais que dão cobertura às operações que constituem fato gerador do IPI são autorizados e controlados pelo Fisco estadual onde se situa o estabelecimento do emitente.

As fazendas estaduais e municipais costumam tomar, ou deveriam tomar, diversas cautelas para autorizar IDFs, tais como a verificação da existência física de sede, a regularidade das obrigações fiscais, a limitação de quantidade para contribuintes novos ou com base em indicadores médios de consumo, dentre outros à critério do Fisco. Em alguns estados, como Minas Gerais, o estabelecimento gráfico é obrigado a entregar à repartição fazendária que houver autorizado a impressão, todas as vias do primeiro jogo do documento fiscal confeccionado, correspondente a cada AIDF, exceto a via fixa, que serão arquivadas com a via da AIDF destinada ao Fisco para fins de confronto de padrões gráficos e outras ações de fiscalização.

Alguns órgãos fiscais exigem informações sobre o número de formulários utilizados e inutilizados por seus contribuintes, às vezes mensalmente, bem como sobre aqueles que após a emissão, isto é, após se transformarem em documentos fiscais, tenham sido cancelados.

2.4.5. Prazo de validade dos Impressos de Documento Fiscal

As unidades da Federação têm prerrogativa para fixar os prazos para utilização de impressos de documentos fiscais (CSNº/70, art. 16, § 2º). Quando elas não fixam prazos, isto é, quando o IDF tem prazo de validade indeterminado, a ‘data-limite’ para emissão virá pré-impressa no IDF com a indicação “00.00.00” (art. 19, I, r).

2.4.6. Numeração dos documentos fiscais

Os documentos fiscais serão numerados em todas as vias, por espécie, em ordem crescente de 1 a 999.999 e enfeixados em blocos uniformes de 20 (vinte), no mínimo, e 50 (cinquenta), no máximo, podendo, em substituição aos blocos, também ser confeccionados em formulários contínuos ou jogos soltos. Atingido o número 999.999, a numeração deverá ser recomeçada (CSNº/70, art. 10 e §1º e Cláusula décima quarta, I, Convênio ICMS 57/95).

A emissão dos documentos fiscais, em cada bloco, será feita pela ordem de numeração e os blocos serão usados pela ordem de numeração dos documentos. Nenhum bloco será utilizado sem que estejam simultaneamente em uso, ou já tenham sido usados, os de numeração inferior (Lei Nº 4.502/64, art. 49 e CSNº/70, art. 10, §§ 2º e 3º). Cada estabelecimento, seja matriz, filial, sucursal, agência, depósito ou qualquer outro, terá talonário próprio (Lei Nº 4.502/64, art.50, §4º e CSNº/70, art.10, §4º).

Os estabelecimentos que emitem documentos fiscais por processo mecanizado ou datilográfico, em equipamento que não utilize arquivo magnético ou equivalente, poderão usar formulários, contínuos ou em jogos soltos, numerados tipograficamente (CSNº/70, art. 10, § 6º). Assim, nos IDFs que serão emitidos por processo mecanizado (formulários contínuos ou jogos soltos) ou manuscrito (blocos), o número do documento fiscal já vem impresso tipograficamente. Nos IDFs destinados à emissão de documento fiscal por PED, a numeração tipográfica que vem neles refere-se ao controle do formulário e não ao número do documento fiscal, pois este será gerado e impresso pelo sistema de PED, independentemente da numeração tipográfica do número de controle do formulário, em ordem numérica e seqüencial consecutiva, por estabelecimento.

2.4.7. Cancelamento de documento fiscal e cancelamento de IDF

Em razão da sistemática de controle de numeração vista no item precedente, existem as figuras do IDF cancelado e do DF cancelado. A primeira ocorre quando o IDF

é inutilizado antes ou durante a emissão. Se a necessidade de cancelamento ocorre após a emissão, o que se cancela é o DF. Em ambos os casos, conservam-se todas as vias do talonário, formulário ou jogo, declarando-se os motivos que determinaram o cancelamento e referência, se for o caso, ao número do novo DF emitido (CSNº/70, art. 12).

Os jogos soltos ou formulários contínuos destinados à emissão de DFs por PED quando inutilizados, antes de se transformarem em documentos fiscais, devem ser enfeixados em jogos uniformes de até duzentos (200) jogos, em ordem numérica seqüencial, permanecendo em poder do estabelecimento, pelo prazo de cinco (5) anos, contado do encerramento do exercício de apuração em que ocorreu o fato (Cláusula décima quarta, V, Convênio ICMS 57/95).

2.4.8. Impressão e Emissão simultânea de documentos fiscais

O Fisco pode autorizar que o próprio contribuinte imprima (IDF) e emita (DF) simultaneamente documentos fiscais, utilizando “formulário de segurança”, fabricado por empresas autorizadas junto a COTEPE – Comissão Técnica Permanente do Confaz, dispensando assim a elaboração do formulário contínuo pela gráfica, como ocorre, por exemplo, com a Nota Fiscal/Serviços de Telecomunicações (conta de telefone).

2.4.9. Número de vias dos documentos fiscais, identificação e destinação

As diversas vias dos documentos fiscais não se substituirão em suas respectivas funções e a sua disposição obedecerá ordem seqüencial que as diferencie, vedada a intercalação de vias adicionais (CSNº/70, art. 8º). O Fisco pode autorizar o acréscimo de vias adicionais, desde que subseqüentes à via fixa. A identificação de cada via será impressa imediatamente abaixo do número de ordem e não poderá ser substituída por identificação de cor.

Os DFs que dão suporte às operações com produtos, mercadorias e transportes, ou seja, excetuado o fornecimento de energia e os serviços de comunicação, em regra, são impressos em quatro vias, no mínimo, com a seguinte destinação que deverá constar da AIDF e ser impressa juntamente com a sua identificação:

- 1ª via – Destinatário / Emitente
- 2ª via – Fisco da origem (Fixa – bloco; Arquivo – formulário)
- 3ª via – Fiscalização em trânsito
- 4ª via – Destino previsto na legislação da UF do emitente

2.4.10. Códigos e tabelas utilizados em documentos fiscais: CFOP, CST, TIPI

O Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) e o Código de Situação Tributária (CST), criados no bojo do SINIEF (CSNº/70), destinam-se a aglutinar, em grupos homogêneos, nos documentos e livros fiscais, nas guias de informação e em todas as análises de dados, as operações realizadas pelos contribuintes do IPI e do ICMS.

CFOP – Código Fiscal de Operações e Prestações

O CFOP é composto por quatro dígitos, acompanhados de notas explicativas, e tem por função classificar o tipo/natureza da operação ou prestação que está sendo praticada. Deve ser consignado em campo próprio na emissão de Notas Fiscais modelo 1 e 1A; Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7; Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8; Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, modelo 9; Conhecimento de Transporte Aéreo de Cargas, modelo 10; Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 11; no preenchimento dos Livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, bem como em alguns



documentos fiscais e arquivos digitais a serem apresentados ao fisco.

- **1º DÍGITO** identifica a origem ou o destino das operações de entrada e saída:

Entradas ou Aquisições de Serviços:

- 1 – do Estado
- 2 – de outros Estados
- 3 – do Exterior

Saídas ou Prestações de Serviços:

- 5 – para o Estado
- 6 – para outros Estados
- 7 – para o Exterior

- **2º DÍGITO** identifica o grupo em que a operação se classifica.
- **3º e 4º DÍGITOS** identificam a operação propriamente dita.

1.000 - ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DO ESTADO

Classificam-se neste grupo as operações em que o estabelecimento remetente ou prestador esteja localizado na mesma unidade da Federação do destinatário.

1.100 - COMPRAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, COMERCIALIZAÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

1.101 - COMPRA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO

Classificam-se neste código as compras de mercadorias a serem utilizadas em processo de industrialização. Também serão classificadas neste código as entradas de mercadorias em estabelecimento industrial de cooperativa recebidas de seus cooperados ou de estabelecimento de outra cooperativa.

1.101 - COMPRA PARA COMERCIALIZAÇÃO

Classificam-se neste código as compras de mercadorias a serem comercializadas. Também serão classificadas neste código as entradas de mercadorias em estabelecimento comercial de cooperativa recebidas de seus cooperados ou de estabelecimento de outra cooperativa.

CST – Código de Situação Tributária

O CST é composto por três dígitos e tem por função identificar a procedência, a forma de incidência tributária ou os institutos tributários que amparam a operação.

A composição do código no formato ABB, baseia-se nas tabelas A e B, a seguir, em que o primeiro dígito identifica a procedência da mercadoria, com base na tabela A, e os outros dois a sua forma de tributação pelo ICMS, com base na tabela B.

TABELA A – PROCEDÊNCIA DA MERCADORIA	
0	Nacional
1	Estrangeira – Importada Diretamente
2	Estrangeira – Adquirida no mercado interno

TABELA B – FORMA DE TRIBUTAÇÃO PELO ICMS	
00	Tributada integralmente
10	Tributada e com cobrança do ICMS por substituição tributária
20	Com redução de base de cálculo
30	Isenta ou não-tributada e com cobrança do ICMS por substituição tributária

40	Isenta
41	Não-tributada
50	Suspensão
51	Diferimento
60	ICMS cobrado anteriormente por substituição tributária
70	Com redução de base de cálculo e cobrança do ICMS por substituição tributária
90	Outras

TIPI – Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

A TIPI é organizada em sessões e capítulos, discriminando o código dos produtos (que deve ser consignado nos documentos fiscais no campo Classificação Fiscal – IPI, ou simplesmente CF), a nomenclatura e a alíquota de incidência do IPI, conforme exemplo abaixo. Tem por base a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que constitui a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias no Sistema Harmonizado (NBM/SH). Esta última, por sua vez, segundo o Decreto 1.154/71, também é adotada: I – nas operações de exportação e importação; II – no comércio de cabotagem e por vias internas; III – na cobrança dos impostos de exportação, importação e sobre produtos industrializados; e, IV – nos demais casos previstos em legislação específica

A TIPI em vigor, aprovada pelo Decreto Nº 6.006, de 2006, pode ser obtida no sítio da Receita Federal, da qual transcrevemos o trecho a seguir a título de exemplo:

SEÇÃO XIII

OBRAS DE PEDRA, GESSO, CIMENTO, AMIANTO, MICA OU DE MATÉRIAS SEMELHANTES; PRODUTOS CERÂMICOS; VIDRO E SUAS OBRAS **Capítulo 68**

Obras de pedra, gesso, cimento, amianto, mica ou de matérias semelhantes

Notas:

1.- O presente Capítulo não compreende:

a) os produtos do Capítulo 25;

b) o papel e cartão revestidos, impregnados ou recobertos, das posições 48.10 ou 48.11 (por exemplo, (...))

Nota Complementar (NC) da TIPI

NC (68-1) Ficam reduzidas a zero as alíquotas do imposto incidentes sobre os produtos do Capítulo, fabricados em conformidade com especificações técnicas e normas de homologação aeronáuticas, quando adquiridos por empresas industriais para emprego na fabricação dos produtos da posição 88.02, ou por estabelecimento homologado pelo Comando da Aeronáutica do Ministério da Defesa, especializado em manutenção, revisão e reparo de produtos aeronáuticos, para emprego nos produtos da referida posição.

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA(%)
6801.00.00	Pedras para calcetar, meios-fios e placas (lajes) para pavimentação, de pedra natural (exceto a ardósia).	0
68.02	Pedras de cantaria ou de construção (exceto de ardósia) trabalhadas e obras destas pedras, exceto as da posição 68.01; cubos, pastilhas e artigos semelhantes, para mosaicos, de pedra natural (incluída a ardósia), mesmo com suporte; grânulos, fragmentos e pós, de	

	pedra natural (incluída a ardósia), corados artificialmente.	
6802.10.00	-Ladrilhos, cubos, pastilhas e artigos semelhantes, mesmo de forma diferente da quadrada ou retangular, cuja maior superfície possa ser inscrita num quadrado de lado inferior a 7cm; grânulos, fragmentos e pós, corados artificialmente	5

LISS – Lista dos Serviços tributados pelo ISS

Os serviços tributados pelo ISS são os constantes da lista anexa à LC 116/2003, que está organizada em itens e subitens cuja numeração, embora não obrigatório, é muitas vezes utilizada pelos contribuintes para indicar, na nota fiscal de serviços, a natureza do serviço prestado, permitindo, assim, a correta identificação da hipótese de incidência na alíquota prevista para o serviço na legislação municipal.

1 – Serviços de informática e congêneres

- 1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas
- 1.02 – Programação (...)

8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução ...

- 8.01 – Ensino regular, pré-escolar, fundamental, médio e superior.
- 8.02 – Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, ...(...)

2.5. NOTA FISCAL

2.5.1. Características das notas fiscais

Mais conhecido dos documentos fiscais, a nota fiscal destina-se a registrar tanto as operações com produtos e mercadorias sujeitos ao IPI e/ou ao ICMS, como os serviços sujeitos ao ISS ou ao ICMS como é o caso, por exemplo, do fornecimento de energia e a prestação de serviços de comunicações.

O impresso de nota fiscal conterà, obrigatoriamente, a denominação **NOTA FISCAL**. Os modelos variam de acordo com a operação a ser registrada, conforme se verifica no quadro “Principais Modelos de Documentos Fiscais”, deste trabalho.

Neste item serão vistos apenas os modelos 1 (Anexo 2) e 1-A (Anexo 3) da Nota Fiscal e a Nota Fiscal Fatura (Anexo 4) que, em termos gerais, é base de orientação para todos os demais documentos fiscais.

As disposições mencionadas têm por fundamento o Convênio S/Nº, de 1970, o Convênio/SINIEF 06/89 e o Convênio ICMS 57/95.

Modelo 1 e 1-A: Tamanhos e diferenças

Além da mudança de local de alguns campos, os modelos 1 e 1-A diferem um do outro apenas pela disposição gráfica: o modelo 1 é no formato vertical (retrato) e o modelo 1-A é no formato horizontal (paisagem).

Salvo quando autorizada para emissão por meio de PED, a nota fiscal será de tamanho não inferior a 21,0 x 28,0 cm, no caso do modelo 1, e 28,0 x 21,0, no caso do modelo 1-A, e suas vias não poderão ser impressas em papel jornal.

Modelo 1 e 1-A: Composição gráfica

As notas fiscais, modelos 1 e 1-A, são compostas graficamente por cinco

quadros denominados: “EMITENTE”, “DESTINATÁRIO / REMETENTE”, “DADOS DO PRODUTO”, “CÁLCULO DO IMPOSTO” e “DADOS ADICIONAIS”. Poderá ser ainda adicionado o quadro “FATURA”, se adotado pelo emitente. Os quadros, por suas vez, são desdobrados em campos com as indicações enumeradas no art. 19, do Convênio S/Nº/70, que também especifica em seus §§ e alienas, os tamanhos mínimos dos quadros e outras especificações técnicas quando aos impressos destinados à emissão de notas fiscais.

Dados da AIDF

Os impressos de nota fiscal deverão conter, no rodapé ou na lateral direita as seguintes indicações: o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, da gráfica impressora, a data e a quantidade da impressão, o número de ordem da primeira e da última nota impressa e respectiva série, quando for o caso; e o número da AIDF.

Número e destinação das vias

Em regra, as notas fiscais são impressas em quatro vias, no mínimo, com a seguinte destinação que deverá constar da AIDF, e ser impressa no IDF juntamente com a sua identificação:

- 1ª via – Destinatário / Emitente
- 2ª via – Fisco da origem (Fixa – bloco; Arquivo – formulário)
- 3ª via – Fiscalização em trânsito
- 4ª via – Destinação prevista na legislação da UF do emitente

A 1ª. via acompanhará as mercadorias e será entregue, pelo transportador, ao destinatário; em se tratando de nota fiscal de entrada ficará no próprio emitente/destinatário.

A 2ª. via ficará presa ao bloco, para fins de controle do Fisco da unidade da Federação do emitente; no caso de formulários contínuos, serão encadernadas em grupos de até quinhentas (500), obedecida a ordem seqüencial (Cláusula décima terceira, Convênio ICMS 57/95).

A 3ª. via, nas operações interestaduais, acompanhará as mercadorias para fins de controle do Fisco na unidade federada de destino.

A 4ª. via terá o destino previsto na legislação da unidade da Federação do emitente, sendo facultado, inclusive, dispensá-la, isto é, a UF pode autorizar a confecção do IDF apenas em 3 vias.

Na saída de produtos industrializados de origem nacional, remetidos a contribuintes localizados na área da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), a nota fiscal será emitida, no mínimo, em 5 (cinco) vias, devendo a 5ª. via, devidamente visada pelo Fisco de origem, ser entregue, juntamente com uma via do conhecimento, àquela Superintendência.

2.5.2. Utilização de séries

As normas relativas à utilização de séries nas notas fiscais modelos 1 e 1-A constam do art. 11, do CSNº/70, discriminadas a seguir.

- As séries serão designadas por algarismos arábicos, em ordem crescente, a partir de 1, vedada a utilização de subsérie.

- Será obrigatória a utilização de séries distintas no caso de uso concomitante da Nota Fiscal e da Nota Fiscal-Fatura.
- Quando houver determinação por parte do Fisco, para separar as operações de entrada das de saída.
- Sem prejuízo das hipóteses anteriores, poderá ser permitida a utilização de séries distintas, quando houver interesse do contribuinte.

2.5.3. Normas e hipóteses de emissão

Os estabelecimentos, inclusive os de produtores agropecuários inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS, emitirão Nota Fiscal (art. 18, CSNº/70):

I – sempre que promoverem a saída de produtos ou mercadorias;

II – na transmissão da propriedade das mercadorias, quando estas não devam transitar pelo estabelecimento transmitente;

III – sempre que, no estabelecimento, entrarem produtos ou mercadorias, real ou simbolicamente, nas hipóteses previstas para emissão de nota fiscal de entrada (ver item abaixo).

As demais normas e hipóteses em que a nota fiscal será também emitida constam dos artigos 20 a 49, do CSNº/70, sendo que, de acordo com o art. 44, fora dos casos previstos nas legislações do IPI e do ICMS é vedada a emissão de nota fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de produtos ou mercadorias.

2.5.4. Nota Fiscal-Fatura

A nota fiscal poderá servir como fatura, feita a inclusão dos elementos necessários no quadro “FATURA”, caso em que a sua denominação passa a ser Nota Fiscal-Fatura (art. 18, § 7º).

A fatura é um documento previsto na legislação comercial, especificamente no art. 1º da Lei Nº 5.474/68, a seguir, como base para emissão da duplicata mercantil. Da fatura poderá ser extraída a duplicata, título de crédito negociável no mercado, que representa o crédito para efetuar o saque do vendedor pela importância faturada ao comprador. Portanto, a fatura mercantil é pré-requisito para emissão da duplicata:

“Art. 1º Em todo o contrato de compra e venda mercantil entre partes domiciliadas no território brasileiro, com prazo não inferior a 30 (trinta) dias, contado da data da entrega ou despacho das mercadorias, o vendedor extrairá a respectiva fatura para apresentação ao comprador.

§ 1º A fatura discriminará as mercadorias vendidas ou, quando convier ao vendedor, indicará somente os números e valores das notas parciais expedidas por ocasião das vendas, despachos ou entregas das mercadorias.”

Desde 1970, graças a convênio CSNº/70, o comércio foi autorizado a adotar a chamada nota fiscal-fatura, para efeitos comerciais e tributários. Pela nota fiscal-fatura, emite-se uma única relação de mercadorias vendidas, para cada operação realizada, com efeito de fatura mercantil e de nota fiscal. Nas vendas a prazo, quando não houver emissão de nota fiscal-fatura ou de fatura ou, ainda, quando esta for emitida em separado, a nota fiscal, além dos requisitos exigidos neste artigo (CSNº/70, art.19, § 8º), deverá conter, impressas ou mediante carimbo, no campo ‘Informações Complementares’ do quadro ‘DADOS ADICIONAIS’, indicações sobre a operação, tais como: preço a vista, preço final, quantidade, valor e datas de vencimento das prestações.

2.5.5. Nota Fiscal Avulsa

Alguns estados ainda exigem esse documento fiscal para acobertar o transporte de mercadoria ou bem, realizado pelo próprio dono ou por transportador por ele

contratado, quando ele não estiver obrigado à inscrição no Cadastro de Contribuintes do estado, ou, quando inscrito, não dispuser, eventualmente, de documentação própria, inclusive na entrada de bem ou mercadoria procedente do exterior. Terá a denominação “Nota Fiscal Avulsa” e será fornecida e emitida pela repartição fiscal, ou por ela visada, quando assim não o for (CSNº/70, art.19, § 3º).

2.5.6. Nota Fiscal de Entrada

As normas e as hipóteses de emissão de nota fiscal de entrada estão enumeradas no art. 54, do CSNº/70, sendo as principais as entradas, reais ou simbólicas, de bens ou mercadorias:

– novos ou usados, remetidos a qualquer título por particulares, produtores agropecuários ou pessoas físicas ou jurídicas não obrigadas à emissão de documentos fiscais;

– em retorno de exposições ou feiras e nos casos de retorno de mercadorias não entregues ao destinatário, hipóteses em que deverá conter indicações do número, da série, da data de emissão e do valor da operação da nota fiscal de saída originária.

A nota fiscal de entrada é emitida no mesmo impresso destinado à emissão das notas de saída, assinalando-se com “X” a quadrícula correspondente ([X] Entrada [] Saída) do formulário.

No caso do contribuinte fazer a emissão por PED, as 2ªs vias das notas fiscais de entradas deverão ser arquivadas separadamente das relativas às saídas. Nos demais casos, deverão ser reservados blocos ou faixa de numeração seqüencial, registrando o fato no Livro RUDFTO.

2.5.7. Indicações obrigatórias nas notas fiscais emitidas

Se a operação for beneficiada ou amparada por qualquer um dos institutos tributários de imunidade, não-incidência, isenção, alíquota zero, redução de base de cálculo, diferimento, suspensão e substituição tributária, será obrigatória a indicação, na nota fiscal emitida, do dispositivo legal que o fundamenta.

“Art. 9º. Quando a operação esteja beneficiada por isenção ou amparada por imunidade, não-incidência, diferimento ou suspensão do recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados e/ou do Imposto de Circulação de Mercadorias, essa circunstância será mencionada no documento fiscal, indicando-se o dispositivo legal respectivo.” (CSNº/70)

2.5.8. Emissão eletrônica no caso de fornecimentos à Administração Pública

As unidades federadas poderão exigir que a emissão de notas fiscais, modelo 1 ou 1-A, para acobertar as operações destinadas a órgãos ou entidades da administração pública Federal, Estadual ou Municipal, direta ou indireta, ocorra também eletronicamente, utilizando sistema criado pela unidade federada de destino.

O Estado da Bahia já exerce essa prerrogativa. Conforme o Decreto 9.265/2004, desde 1º de janeiro de 2005, todos os contribuintes do ICMS pessoa jurídica do Estado da Bahia ou de outros Estados, que façam venda de mercadorias para órgãos ou entidades da Administração Pública Estadual ou Municipal, direta ou indireta, são obrigados emitir e transmitir a nota fiscal por meio de um programa baixado do sítio da Secretaria de Fazenda. A falta de emissão da nota fiscal eletrônica impede o recebimento da mercadoria pelo órgão público ainda que acompanhada da nota fiscal convencional.

2.5.9. Emissão por sistema de Processamento Eletrônico de Dados - PED

O uso, a alteração do uso ou a desistência do uso de sistema eletrônico de processamento de dados para a emissão de notas fiscais e de outros documentos fiscais

necessitam prévia autorização do Fisco da unidade da Federação a que estiver vinculado o estabelecimento interessado. O assunto é disciplinado pelo Convênio ICMS 57/95 e pelo Manual de Orientação anexo a ele.

2.5.9.1. Hipótese excepcional de emissão manual

A Cláusula décima primeira (Convênio ICMS 57/95), autoriza, em caráter excepcional, ao contribuinte usuário de PED a emitir por outra forma (datilográfica ou manual) as notas fiscais modelo 1 ou 1-A, no caso de impossibilidade técnica. Nesta hipótese os dados da nota fiscal deverão ser incluídos manualmente no sistema.

2.5.9.2. Utilização da mesma numeração por vários estabelecimentos

A Cláusula décima quinta autoriza à empresa que possua mais de um estabelecimento na mesma unidade da Federação, o uso do formulário com numeração tipográfica única, desde que destinado à emissão de documentos fiscais do mesmo modelo. Neste caso, a AIDF deverá discriminar os estabelecimentos usuários e os dados do estabelecimento emitente não serão pré-impessos, mas apostos pelo sistema de PED, podendo, inclusive, o uso ser estendido a estabelecimento não relacionado na AIDF, desde que haja aprovação prévia da repartição Fiscal. O controle da utilização será exercido no estabelecimento encomendante e nos dos demais usuários (livro RUDFTO).

2.5.9.3. Emissão da uma mesma nota fiscal em vários formulários

A Cláusula nona, faculta ao contribuinte utilizar mais de um formulário para uma mesma nota fiscal, quando a quantidade de itens de mercadorias não puder ser discriminada em um único formulário, obedecido ao seguinte:

I – em cada formulário, exceto o último, deverá constar, no campo Informações Complementares do quadro Dados Adicionais, a expressão “Folha XX/NN – Continua”, sendo NN o número total de folhas utilizadas e XX o número que representa a seqüência da folha no conjunto total utilizado;

II – quando não se conhecer previamente a quantidade de formulários a serem utilizados, omitir-se-á, salvo o disposto no item III abaixo, o número total de folhas utilizadas (NN);

III – os campos referentes aos quadros Cálculo do Imposto e Transportador / Volumes Transportados só deverão ser preenchidos no último formulário (...);

IV – nos formulários que antecedem o último, os campos referentes ao quadro Cálculo do Imposto deverão ser preenchidos com asteriscos (*);

V – fica limitada a 990 a quantidade de itens de mercadoria por nota fiscal.

2.6. DOCUMENTOS FISCAIS RELATIVOS AOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE

2.6.1. Nota Fiscal, Bilhetes de Passagem e Conhecimentos de Transporte de Cargas

A partir da Constituição de 1988, o transporte interestadual e intermunicipal de cargas ou de passageiros passou a ser tributado pelo ICMS (o transporte intramunicipal é tributado pelo ISS). Em 1989, para viabilizar o controle fiscal dessas novas incidências, o Convênio SINIEF 06/89, instituiu os documentos fiscais destinados ao registro dessas prestações, quais sejam:

- Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7: utilizada pelas agências de viagem ou por quaisquer transportadores que executem serviços de transporte intermunicipal, interestadual ou internacional de turistas de outras pessoas e pelos transportadores de valores dentre outras hipóteses;
- Bilhetes de Passagem, vários modelos, dependendo do meio de transporte;
- Conhecimento de Transporte de Cargas, também em vários modelos,

dependendo do meio: Rodoviário, Aquaviário, Aéreo e Ferroviário.

2.6.2. O Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas - CTRC

As características e as normas de emissão do CTRC (Anexo 7) e dos demais documentos relativos à prestação de serviços de transporte tributáveis pelo ICMS estão disciplinadas no convênio SINIEF 06/89. Reproduzimos a seguir aquelas relativas ao CTRC, por ser o mais utilizado e, em geral, são aplicáveis aos demais documentos de transporte, que devem ser emitidos, salvo disposição da legislação em contrário, em momento anterior ao do início da prestação do serviço.

O CTRC, como todo documento fiscal, necessita de AIDF para ser impresso e deverá conter, no mínimo, as seguintes indicações (art. 17):

- I – a denominação “Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas”;
- II – o número de ordem, a série e subsérie e o número da via;
- III – a natureza da prestação de serviços, acrescida do respectivo CFOP;
- IV – local e data de emissão;
- V – identificação do emitente: nome, endereços, inscrição estadual e CNPJ;
- VI – identificação do remetente/destinatário: idem;
- VII – percurso: o local de recebimento e o da entrega;
- VIII – o número da nota fiscal, o valor e a natureza da carga, bem como a quantidade em Kg, m³ ou litro, a quantidade e espécie dos volumes ou das peças;
- IX – identificação do veículo transportador, placa, local e Estado;
- X – indicação do frete pago ou a pagar, valores componentes do frete, valor total da prestação, base de cálculo, alíquota e valor do ICMS.

2.6.3. Importância do CTRC e dos dados do transportador e da carga na Nota Fiscal

O conhecimento de transporte é um importante documento para confirmação da efetividade da operação relativa à circulação de mercadorias. Deve ser sempre exigido, em procedimentos de auditorias, para que seus dados sejam analisados em confronto com os dados constantes da nota fiscal que acobertar as mercadorias transportadas. Uma via do conhecimento de transporte sempre acompanha o transporte da mercadoria, seja qual for a condição do frete, pago ou a pagar, podendo servir como comprovante de entrega da mercadoria.

Para o devido confronto com os dados constantes do conhecimento de transporte, deve-se exigir, sempre, que todos os campos do quadro da nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, denominado “Transportador/Volumes Transportados”, sejam completamente preenchidos mediante a utilização de qualquer meio gráfico indelével, com as indicações requeridas: nome ou razão social do(a) transportador(a), placa do veículo, UF, CPF ou CNPJ e inscrição estadual, endereço completo, quantidade, espécie, marca, número, peso bruto e peso líquido dos volumes ou da carga transportada. Tais informações não deverão ser dispensadas mesmo quando o adquirente das mercadorias fizer a retirada em veículo próprio, caso em que, o controle de rota de veículos da entidade deverá ser também objeto de confronto.

Assim como falta de carimbos dos postos fiscais de fronteira nas notas fiscais é indício de que a nota fiscal não representa uma operação efetiva, a ausência de dados do transportador/volumes transportados na nota fiscal e/ou do respectivo conhecimento de transporte, também é indício de que a operação não foi realizada.

2.7. CUPOM FISCAL E NOTA FISCAL DE VENDA A CONSUMIDOR

2.7.1. Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF – Obrigatoriedade

Os estabelecimentos que exerçam a atividade de venda ou revenda de mercadorias ou bens, ou de prestação de serviços em que o adquirente ou tomador seja pessoa física ou jurídica não contribuinte do ICMS, são obrigados ao uso de ECF (Convênio ECF 01/98, Cláusula primeira). O Convênio S/Nº/1970, art. 50, determina que nas operações em que o adquirente seja pessoa física ou jurídica não contribuinte do ICMS, será emitido o Cupom Fiscal (CF) ou, no lugar deste, a Nota Fiscal de Venda a Consumidor (NFC), modelo 2, em ambos os casos emitidos por equipamento ECF. As especificações do ECF são definidas no Convênio ICMS Nº 156/94.

Somente será permitida a emissão de documento fiscal por qualquer outro meio, inclusive o manual, por razões de força maior ou caso fortuito, tais como falta de energia elétrica, quebra ou furto do equipamento, e nas condições previstas no Convênio S/Nº, de 1970, devendo o usuário anotar o motivo no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência (RUDFTO), modelo 6.

A obrigatoriedade de emissão de CF ou NFC por meio de ECF, não se aplica:

- ao contribuinte, pessoa física ou jurídica, com receita bruta anual de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), sem estabelecimento fixo ou permanente, portando o seu estoque de mercadorias, com ou sem utilização de veículo, que exerça atividade comercial na condição de barraqueiro, ambulante, feirante, mascate, tenda e similares, desde que desobrigado do seu uso pelas unidades federadas;

- às operações:

- com veículos sujeitos a licenciamento por órgão oficial;
- realizadas por concessionárias ou permissionárias de serviço público relacionado com fornecimento de energia, fornecimento de gás canalizado e distribuição de água;
- realizadas fora do estabelecimento;
- de prestadores de serviço de transporte de carga, valores e de comunicações.

O Convênio ECF 01/98, contém disposição (Cláusula sexta, § 1º) no sentido de que convênio específico definiria, até 30 de junho de 1999, a data em que entraria em vigor o uso obrigatório de ECF, para estabelecimento com receita bruta anual de até R\$ 120.000,00. Todavia, até o momento, tal disposição não foi cumprida.

2.7.2. Validade do Cupom Fiscal e da Nota Fiscal ao Consumidor para comprovar despesas

A Lei 9.532/97, que altera a legislação tributária federal e dá outras providências, no seu art. 61, também obriga as empresas que exercem a atividade de venda ou revenda de bens a varejo e as empresas prestadoras de serviços ao uso de equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF. Ressalte-se, todavia, que, sem prejuízo da emissão do CF, poderá ser emitida nota fiscal de venda a consumidor, nota fiscal modelo 1 ou 1-A, por solicitação do adquirente ou por exigência da legislação federal (CSNº/70, art. 50, § 7º).

O § 1º, da mencionada lei, assim dispõe quanto à validade dos documentos emitidos por ECF para a comprovação de custos e despesas em relação aos contribuintes do IR e da CSSL:

“§ 1º Para efeito de comprovação de custos e despesas operacionais, no âmbito da



legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, os documentos emitidos pelo ECF devem conter, em relação à pessoa física ou jurídica compradora, no mínimo:

a) a sua identificação, mediante a indicação do número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF, se pessoa física, ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC, se pessoa jurídica, ambos do Ministério da Fazenda;

b) a descrição dos bens ou serviços objeto da operação, ainda que resumida ou por códigos;

c) a data e o valor da operação.”

2.8. ESCRITURAÇÃO FISCAL, LIVROS FISCAIS E SINTEGRA

Denomina-se escrituração fiscal, escrita fiscal ou, ainda, contabilidade fiscal, a atividade relativa ao lançamento, em livros próprios revestidos de formalidades previstas na legislação, dos documentos fiscais emitidos ou recebidos de fornecedores, de apuração dos impostos resultantes, de controle dos impressos fiscais utilizados e de registros da produção e do estoque de mercadorias.

Basicamente, tem-se um conjunto de livros destinados ao registro dos documentos fiscais relativos às entradas (insumos, mercadorias destinadas à revenda, serviços tomados e outras entradas a qualquer título), outro conjunto destinado às saídas (vendas de produtos, mercadorias ou prestação de serviços e outras remessas a qualquer título), mais os livros de apuração de cada um dos tributos (IPI, ICMS, ISS) e os livros de controles relativos à produção, ao estoques e à utilização de documentos fiscais e termos de ocorrências. Os lançamentos nesses livros podem ocorrer de forma manuscrita ou por meio de sistema de processamento eletrônico de dados, neste último caso, especialmente quando se usa a emissão dos documentos fiscais também por PED ou escritórios de contabilidade para a tarefa de escrituração.

É de extrema importância que o auditor conheça esses livros, as normas relativas às suas formalidades e os dados que são objeto de lançamento em cada um deles, pois representam fontes de informação valiosas para subsidiar seus trabalhos, inclusive para tornar mais precisa a solicitação dessas informações por meio do procedimento de circularização.

2.8.1. Normas gerais relativas aos livros fiscais

As normas gerais, os modelos, o conteúdo e a maneira de escriturar os lançamentos nos livros fiscais obrigatórios aos contribuintes do IPI e do ICMS, são definidos no Capítulo VII, do Convênio S/Nº/1970, reproduzidas adiante.

Em relação aos contribuintes do ISS, está a cargo de cada município definir os livros fiscais obrigatórios e as normas relativas aos mesmos, todavia, praticamente em todos os municípios apenas três livros são utilizados para o controle desse tributo, quais sejam: O Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, destinado a controlar a impressão e a utilização dos impressos destinados à emissão de Notas Fiscais de Serviços prestados, as ocorrências sobre a utilização deles e as anotações dos agentes do Fisco; o Livro Registro de Serviços Prestados e o Livro Registro de Serviços Tomados, destinados ao registro analítico, uma a uma, das notas fiscais correspondentes.

2.8.1.1. Formalidades legais e “visto” da repartição fiscal

Art. 64. *Os livros fiscais, que serão impressos e de folhas numeradas tipograficamente em ordem crescente, só serão usados depois de visados pela repartição competente do Fisco estadual.*

§ 1º Os livros fiscais terão suas folhas costuradas e encadernadas, de forma a impedir sua substituição.

§ 2º O "visto" será gratuito e será apostado em seguida ao termo de abertura lavrado e assinado pelo contribuinte. Não se tratando de início de atividade, será exigida a apresentação do livro anterior a ser encerrado.

§ 3º Para os efeitos do parágrafo anterior, os livros a serem encerrados serão exibidos à repartição competente do Fisco estadual dentro de 5 (cinco) dias após se esgotarem.

§ 4º As unidades da Federação poderão dispensar o "visto" de que trata este artigo, desde que os livros tenham sido registrados na Junta Comercial, ou substituí-lo por outro meio de controle previsto na legislação estadual.

2.8.1.2. Formalidades específicas quanto aos livros escriturados por PED

Caso o contribuinte utilize sistema eletrônico de processamento de dados para escriturar os livros fiscais, deverá também observar as normas da Seção II, Capítulo IV, do Convênio ICMS 57/95, resumidas a seguir:

Os livros fiscais escriturados por sistema eletrônico de processamentos de dados serão encadernados e autenticados em até 120 (cento e vinte) dias, contados da data do último lançamento, a critério de cada unidade da Federação.

Os formulários referentes a cada livro fiscal deverão, segundo a legislação de cada Unidade Federada, ser encadernados por exercício de apuração, em grupos de até quinhentas (500) folhas, sendo facultado encadernar:

1 - os formulários mensalmente e reiniciar a numeração, mensal ou anualmente;

2 - dois ou mais livros fiscais diferentes de um mesmo exercício num único volume de, no máximo, 500 (quinhentas) folhas, desde que sejam separados por contracapas com identificação do tipo de livro fiscal e expressamente nomeados na capa da encadernação.

É facultada a escrituração das operações ou prestações de todo o período de apuração por meio de emissão única. Havendo desigualdade entre os períodos de apuração do IPI e do ICMS, tomar-se-á por base o menor.

Os livros fiscais escriturados por sistema eletrônico de processamento de dados deverão estar disponíveis no estabelecimento do contribuinte, decorridos dez (10) dias úteis contados do encerramento do período de apuração.

É facultada a utilização de códigos:

I - de emitentes - para os lançamentos nos formulários constitutivos do livro Registro de Entradas, elaborando-se Lista de Códigos Emitentes, conforme modelo anexo, que deverá ser mantida em todos os estabelecimentos usuários do sistema;

II - de mercadorias - para os lançamentos nos formulários constitutivos dos livros Registro de Inventário e Registro de Controle da Produção e do Estoque, elaborando-se Tabela de Código de Mercadorias, conforme modelo anexo, que deverá ser mantida em todos os estabelecimentos usuários do sistema.

A Lista de Códigos de Emitentes e a Tabela de Códigos de Mercadorias deverão ser encadernadas por exercício, juntamente com cada livro fiscal, contendo apenas os códigos neles utilizados, com observações relativas às alterações, se houver, e respectivas datas de ocorrência.

2.8.1.3. Utilização dos livros fiscais como livros auxiliares da contabilidade

Os livros da escrituração fiscal poderão ser utilizados como auxiliares da contabilidade, especialmente para permitir lançamentos contábeis resumidos por totais mensais, devendo para tal, revestir-se das mesmas formalidades previstas para eles, especialmente quanto ao registrado na Junta Comercial do estado de localização do estabelecimento.

2.8.1.4. Forma e prazo dos lançamentos

Art. 65. *Os lançamentos nos livros fiscais serão feitos a tinta, com clareza, não podendo a escrituração atrasar-se por mais de 5 (cinco) dias, ressalvados os livros a que forem*

atribuídos prazos especiais. [excetua-se dessa regra o livro de inventário: 60 dias do balanço].

§ 1º Os livros não poderão conter emendas ou rasuras e seus lançamentos serão somados nos prazos estipulados.

§ 2º Quando não houver período expressamente previsto, os livros fiscais serão somados no último dia de cada mês.

§ 3º Será permitida a escrituração por processo mecanizado, mediante prévia autorização do Fisco estadual.

2.8.1.5. Individualização por estabelecimento

Art. 66. Os contribuintes que mantiverem mais de um estabelecimento, seja filial, sucursal, agência, depósito, fábrica ou outro qualquer, manterão em cada estabelecimento escrituração em livros fiscais distintos, vedada a sua centralização.

Parágrafo único. As Unidades da Federação poderão, de acordo com as disposições estabelecidas em suas legislações, conceder inscrição única, com centralização da escrituração dos livros fiscais e do pagamento do imposto, à pessoa física que, na qualidade de produtor rural ou extrator, explore propriedades, contíguas ou não, sediadas no mesmo município.

2.8.1.6. Retirada do estabelecimento

Art. 67. Sem prévia autorização do Fisco estadual, os livros fiscais não poderão ser retirados do estabelecimento sob pretexto algum, salvo para serem levados à repartição fiscal.

§ 1º Presume-se retirado do estabelecimento o livro que não for exibido ao Fisco, quando solicitado.

§ 2º Os agentes do Fisco arrecadarão mediante termo todos os livros fiscais encontrados fora do estabelecimento e os devolverão aos contribuintes, adotando-se, no ato da devolução, as providências fiscais cabíveis.

2.8.1.7. Prazo de apresentação ao Fisco no encerramento de atividades

Art. 68. Os contribuintes ficam obrigados a apresentar à repartição competente do Fisco estadual, dentro de 30 (trinta) dias contados da data da cessação da atividade para cujo exercício estiverem inscritos, os livros fiscais, a fim de serem lavrados os termos de encerramento.

Parágrafo único. Após a devolução dos livros pelo Fisco estadual, os contribuintes os encaminharão ao Fisco federal, nos termos da legislação própria.

2.8.1.8. Prazo para transferência, perante o Fisco, a novo titular

Art. 69. Nos casos de fusão, incorporação, transformação ou aquisição, o novo titular do estabelecimento deverá transferir, para o seu nome, por intermédio da repartição fiscal competente do Fisco estadual, no prazo de 30 (trinta) dias da data da ocorrência, os livros fiscais em uso, assumindo a responsabilidade pela sua guarda, conservação e exibição ao Fisco.

Parágrafo único. A repartição competente do Fisco estadual poderá autorizar a adoção de livros novos em substituição aos anteriormente em uso.

2.8.1.9. Extravio, perda ou inutilização

As administrações tributárias costumam tratar estas situações com certo rigor. A seguir, por exemplo, os procedimentos exigidos pela legislação do Rio de Janeiro:

1 - Efetuar a imediata publicação da ocorrência em jornal de circulação em todo o Estado.

2 - Comunicar por escrito à repartição fiscal de sua circunscrição em 15 dias, a contar da ocorrência da seguinte forma:

- mencionar a espécie, o número de ordem e demais características do livro;
- informar o período a que se referir à escrituração do livro;
- declarar expressamente a possibilidade ou não de se refazer a escrituração

em 45 dias;

- informar a existência ou não de débito de imposto, qual o período e o valor (se existir);
- anexar as publicações no jornal local e no Diário Oficial.

3 - O contribuinte está obrigado, no prazo de 45 dias contados da ocorrência, a comprovar os valores das operações a que se referir ao livro. A não comprovação ou insuficiência ou inidoneidade das provas, implicará no arbitramento do ICMS

2.8.2. Principais Livros Fiscais: finalidade, forma de lançar e dados que registram

A seguir são discriminados os principais livros da escrituração fiscal em relação aos contribuintes do IPI e do ICMS, a sua finalidade, os principais dados neles registrados e a maneira como os lançamentos são efetuados.

2.8.2.1. Livros destinados ao controle dos impressos de documentos fiscais

- **Registro de Impressão de Documentos Fiscais, modelo 5. (Anexo 10)**

Finalidade: utilizado pelos estabelecimentos gráficos. Destina-se ao registro das impressões de documentos fiscais executadas para terceiros ou para o próprio estabelecimento impressor.

Lançamentos: operação a operação, em ordem cronológica das saídas dos documentos fiscais confeccionados.

Dados: número da AIDF, nome, endereço, inscrição estadual e CNPJ do encomendante; espécie (NF, NFF, NFS, etc.), tipo (bloco, formulários contínuos, etc.), série, subsérie e numeração dos impressos confeccionados; data e número da nota fiscal de entrega ao encomendante.

- **Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (Anexo 11).**

Finalidade: utilizado pelos contribuintes do IPI, do ICMS e do ISS. Destina-se ao registro dos impressos de documentos fiscais confeccionados, as ocorrências quanto à utilização deles, tais como: extravio, perda ou inutilização, cancelamento pela repartição fiscal, etc. Do total de folhas deste livro, 50%, incluídas da metade para o final do livro, são destinadas à lavratura, pelo Fisco, de termos de ocorrência como: registro das fiscalizações realizadas e seus resultados, regimes especiais a que o contribuinte está submetido, etc.

Lançamentos: operação a operação, em ordem cronológica da respectiva aquisição dos impressos de documentos fiscais, devendo ser utilizada uma folha para cada espécie, tipo, série e subsérie. A escrituração é totalizada no último dia de cada período de apuração.

Dados: número da AIDF, espécie (NF, NFF, NFS, etc.), tipo (bloco, formulário, jogo), série, subsérie e numeração dos impressos confeccionados; nome, endereço, inscrição estadual e CNPJ do estabelecimento gráfico; data do efetivo recebimento dos impressos confeccionados e número da nota fiscal de entrega pela gráfica.

2.8.2.2. Livros destinados ao registro dos documentos fiscais de entradas

- **Registro de Entradas modelo 1 ou 1-A⁴ (Anexo 12)**

⁴ Os livros Registro de Entradas, modelo 1, e Registro de Saídas, modelo 2, são utilizados pelos contribuintes sujeitos, simultaneamente, ao IPI e ao ICMS. 1-A e 2-A, pelos contribuintes sujeitos apenas ao ICMS.

Finalidade: registrar os documentos fiscais relativos às entradas de insumos, mercadorias, serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicações, a qualquer título, no estabelecimento, bem como daqueles relativos às aquisições que não transitarem pelo estabelecimento adquirente.

Lançamentos: documento por documento, operação a operação (segundo o CFOP), em ordem cronológica das datas efetivas de entrada no estabelecimento ou à data da aquisição ou do desembaraço aduaneiro nas aquisições em que as mercadorias não transitarem pelo estabelecimento adquirente.

Dados: data da efetiva entrada; espécie, série e subsérie, número e data do documento fiscal correspondente à operação; nome, inscrição estadual e CNPJ e UF do emitente; valor total do documento, CFOP, base de cálculo e alíquota do IPI e do ICMS destacados no documento, valor do IPI e do ICMS creditados, valor isento ou não-tributado.

2.8.2.3. Livros destinados ao registro dos documentos fiscais de saídas

- **Registro de Saídas modelo 2 ou 2-A (Anexo 13)**

Finalidade: registrar os documentos fiscais relativos às saídas de produtos, mercadorias, serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicações, a qualquer título, do estabelecimento, bem como daqueles relativos às transmissões de propriedade de mercadorias que não tenham transitado pelo estabelecimento.

Lançamentos: documento por documento, operação a operação (segundo o CFOP), em ordem cronológica das datas de emissão dos documentos fiscais, sendo permitido o lançamento por totais do agrupamento de documentos de numeração seguida (dentro da mesma data, é lógico), emitidos em talões da mesma série e subsérie. A escrituração é totalizada no último dia de cada período de apuração.

Dados: espécie, série e subsérie, números inicial e final e data do documento fiscal emitido; valor total do documento, CFOP, base de cálculo e alíquota do IPI e do ICMS destacado, valor do IPI e do ICMS debitados, valor isento ou não-tributado.

2.8.2.4. Livros destinados à apuração dos tributos

- **Registro de Apuração do IPI, modelo 8.**

Finalidade: registrar, de acordo com os períodos de apuração fixados na legislação própria (normalmente mensal. Já foi até decendial, no período de inflação elevada), os totais dos valores contábeis, bases de cálculo, valores de IPI creditados e debitados, extraídos dos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas, com o intuito de apurar o saldo do IPI a pagar.

Lançamentos: agrupados por tipo de operação, segundo o CFOP, totalizados por período de apuração.

Dados: totais por período de apuração, agrupados por tipo de operação (CFOP), das entradas e saídas, do IPI creditado e debitado, saldo a pagar ou saldo credor a transferir para o período seguinte, estornos de lançamentos e dados relativos às guias de informação e apuração do IPI e de recolhimento.

- **Registro de Apuração do ICMS, modelo 9.**

Finalidade: registrar, de acordo com os períodos de apuração fixados na legislação própria (normalmente mensal), os totais dos valores contábeis, bases de cálculo, valores de ICMS creditados e debitados, extraídos dos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas, com o intuito de apurar o saldo do ICMS a pagar.

Lançamentos: agrupados por CFOP, totalizados por período de apuração.

Dados: totais por período de apuração, agrupados por tipo de operação (CFOP), das entradas e saídas, do ICMS creditado e debitado, saldo a pagar ou saldo credor a transferir para o período seguinte, estornos de lançamentos e dados relativos às guias de informação e apuração do ICMS e de recolhimento.

2.8.2.5. Livros destinados ao controle da produção, movimentação e estoque

- **Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3.**

Finalidade: escrituração dos documentos fiscais e dos documentos de uso interno do estabelecimento, correspondentes às entradas e às saídas do processo de produção, bem como as quantidades referentes aos estoques de produtos.

Lançamentos: operação a operação, uma folha para cada espécie, marca, tipo e modelo de produtos.

Dados: dados relativos ao processo de produção, movimentação e estoque.

- **Registro de Inventário, modelo 7.**

Finalidade: registrar o inventário do estoque na data do balanço.

Lançamentos: produto a produto, com subtotais em nível grupos, segundo a ordenação da TIPI, com especificações que permitam sua perfeita identificação.

Dados: quantidades, especificação, valor unitário e valor total por item, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação, inclusive aqueles em poder de terceiros e de terceiros em poder do estabelecimento, à época do balanço.

- **Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC.**

Finalidade: registro, pelo posto revendedor, das movimentações de compra e venda, e dos estoques iniciais e finais de combustíveis líquidos e gasosos.

Lançamentos: diariamente, ao nível de tanques e bombas.

Dados: estoques no início do dia, volume recebido no dia com dados das notas fiscais, vendas em quantidade e valor, saldos no final do dia e conciliação dos estoques.

- **Livro de Movimentação de Produtos - LMP.**

Finalidade: registro, pelo transportador revendedor retalhista (inclusive na navegação interior), das movimentações de compra e venda, e dos estoques iniciais e finais de óleo diesel, querosene iluminante e óleos combustíveis.

Lançamentos: diariamente.

Dados: os mesmos do livro anterior.

2.8.3. Escrituração fiscal por sistema eletrônico de processamento de dados - PED

O Convênio ICMS 57/95 permite ao contribuinte utilizar sistema eletrônico de processamento de dados para a emissão de notas fiscais e outros documentos fiscais, bem como para a escrituração dos livros fiscais, mediante prévia autorização do Fisco da unidade da Federação a que estiver vinculado o estabelecimento interessado.

A escrituração eletrônica pode se dar de duas formas: 1) se o contribuinte utiliza PED para emissão dos documentos fiscais, os livros fiscais podem ser gerados automaticamente pelo sistema; 2) caso não utilize PED para emissão dos documentos fiscais, ainda assim poderá escriturar os livros eletronicamente, mediante digitação dos dados dos documentos emitidos por outra forma, situação muito comum aos contribuintes que contratam escritórios de contabilidade para essa tarefa.

2.8.3.1. Registro Fiscal, Arquivo Magnético e SINTEGRA

A adoção maciça de emissão de documentos fiscais e escrituração de livros por meio de sistemas de PED também permitiu a evolução das relações fisco-contribuinte, como é o caso do sistema idealizado pelo Convênio ICMS 78/97 com o objetivo de implementar um sistema integrado de informações sobre operações interestaduais com mercadorias realizadas por contribuintes do ICMS no âmbito dos estados e do DF, o SINTEGRA, destinado ao intercâmbio de informações, utilizando a Internet, como forma de combate à evasão fiscal no comércio interestadual de mercadorias.

As informações do SINTEGRA são fornecidas pelos próprios contribuintes, a partir dos dados referentes aos elementos contidos nos documentos fiscais gravados em meio magnético, utilizando-se de leiautes padronizados e sistemas de consistência e transmissão eletrônica de dados, o denominado registro fiscal (Convênio ICMS 57/95).

2.8.3.2. Obrigatoriedade de gerar, transmitir e manter arquivo magnético

A principal obrigação disposta no Convênio ICMS 57/95 é a de elaboração dos arquivos magnéticos com as informações atinentes ao registro fiscal dos documentos recebidos ou emitidos por qualquer meio, em relação à totalidade das operações de entrada e saída e das aquisições e prestações realizadas, conforme leiaute definido no Manual de Orientação anexo ao convênio:

1. por totais de documento fiscal e por item de mercadoria (classificação fiscal TIPI), quando se tratar de Nota Fiscal, modelos 1 e 1-A, sendo dispensado o registro por item quando o estabelecimento utilizar sistema eletrônico de processamento de dados somente para a escrituração de livro fiscal;
2. por totais de documento fiscal nos demais casos.

O arquivo magnético gerado, após validação em programa específico, é transmitido ao Fisco estadual, devendo o contribuinte manter cópia pelo prazo previsto na legislação da Unidade Federada a que estiver vinculado. Essas disposições devem ser observadas pelo contribuinte que:

1. emitir documento fiscal e/ou escriturar livro fiscal em equipamento que utilize ou tenha condições de utilizar arquivo magnético ou equivalente; (de acordo com § 3º, entende-se que a utilização de, no mínimo, computador e impressora para preenchimento de documento fiscal é uso de sistema eletrônico de processamento de dados).
2. utilizar equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), que tenha condições de gerar arquivo magnético, por si ou quando conectado a outro computador;
3. não possuindo sistema PED próprio, utilize serviços de terceiros para tal.

2.8.3.3. Dados contidos no arquivo magnético transmitido ao SINTEGRA

Cabe ressaltar que o SINTEGRA não é uma base de dados contendo os dados das transações de todos os contribuintes de todas as unidades da Federação. É apenas um sistema de troca de informações entre os contribuintes e o Fisco e, principalmente, entre os Fiscos dos diversos estados. Foi concebido, inicialmente, com o propósito de obrigar os contribuintes a remeter um arquivo a cada unidade da Federação contendo informações relativas às operações e prestações com contribuintes nela localizados. Posteriormente, o Convênio foi alterado para que a remessa do registro fiscal passasse a ser feita para a Secretaria de Fazenda do próprio estado do contribuinte, cabendo a esta disponibilizar para cada uma das suas congêneres, as informações relativas às operações e prestações com seus contribuintes.

Em qualquer dos modos, os arquivos remetidos a cada unidade da Federação restringem-se às operações e prestações com contribuintes nela localizados, sendo

facultado às unidades da Federação exigir do contribuinte estabelecido em seu território a inclusão, no arquivo magnético a ela transmitido, das operações e prestações internas.

2.9. SPED – O SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL

2.9.1. O que é o SPED – Objetivos e Histórico

O SPED é uma iniciativa integrada das administrações tributárias nas três esferas de governo, encabeçada pela Receita Federal e pelos órgãos fiscais estaduais, que consiste na modernização da sistemática atual de cumprimento das obrigações acessórias utilizando a certificação digital para garantir a fidedignidade dos documentos eletrônicos transmitidos, bem como sua validade jurídica nesse formato. É uma evolução na informatização das relações fisco-contribuinte que causará na área empresarial e na gestão tributária um impacto tão grande quanto o Sistema de Pagamentos Brasileiro, o SPB, causou no controle das operações bancárias.

Objetivos

Destina-se a atender o inciso XXII, do art. 37, da Constituição Federal, introduzido pela EC Nº 42, de 2003, que determina às administrações tributárias da União, dos Estados, do DF e dos Municípios a atuar de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais. O espírito de tal disposição constitucional visa a alcançar:

- ✓ soluções conjuntas nas três esferas de governo para promover maior integração, padronização e melhor qualidade das informações;
- ✓ racionalização de custos e da carga de trabalho no atendimento;
- ✓ maior eficácia da fiscalização; maior possibilidade de realização de ações fiscais coordenadas e integradas;
- ✓ maior possibilidade de intercâmbio de informações fiscais entre as diversas esferas governamentais;
- ✓ cruzamento de informações em larga escala com dados padronizados e uniformização de procedimentos.

São objetivos específicos do SPED:

Promover atuação integrada dos fiscos: com o compartilhamento da informação, será mais facilitado o acesso das informações entre os diversos órgãos envolvidos no projeto, que com a implantação do SPED, serão os donos da informação, respeitados as restrições constitucionais e legais.

Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes: o SPED proporcionará a entrega única de várias obrigações acessórias de vários órgãos diferentes, reduzindo o custo com armazenamento de documentos em papel pelos contribuintes.

Tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários: com a recepção dos lançamentos contábeis das empresas e com o acesso facilitado de informações, será natural a construção, por parte de cada órgão parceiro do projeto, de aplicações que façam cruzamentos entre as declarações e informações entregues pelos contribuintes e sua contabilidade.

Histórico

A medida surgiu no I ENAT – Encontro Nacional de Administradores Tributários, realizado em Salvador, em julho de 2004, com representantes do Fisco das três esferas governamentais: o Secretário da Receita Federal, os Secretários de Fazenda

dos Estados e do DF e o representante das Secretarias de Finanças dos municípios das Capitais. Desde então, diversos protocolos de cooperação foram estabelecidos com vistas a viabilizar a implementação do referido sistema. Disponíveis em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Protocolos/default.htm>>.

Além dos órgãos fiscais, o projeto também conta com vários parceiros institucionais, e para o seu desenvolvimento foi instituído um projeto-piloto, com a participação de seis Estados e dezenove empresas.

Finalmente, em 2007, o SPED foi alçado à condição de meta do PAC, o “Plano de Aceleração do Crescimento” do Governo Lula, sendo instituído oficialmente pelo Decreto Nº 6.022, de 22 de janeiro, que o definiu como:

“Art. 2º O Sped é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.”

2.9.2. O que compõe o SPED

O SPED é composto de um módulo de cadastro sincronizado para todos os órgãos (Receita Federal, fazendas estaduais e municipais, juntas comerciais, cartórios, etc.) que participam do processo de formalização de entidades e regulação de atividades econômicas e mais três módulos relativos às transações empresariais e o registro delas, o NF-e, o SPED Fiscal e o SPED Contábil.

Ou seja, além dos dados cadastrais, todas as informações das operações empresariais (de entradas e saídas, controle de estoque, folha de pagamento, contabilidade, etc.) estarão em uma central de dados, de modo a fornecer aos órgãos governamentais autorizados o acesso a essas informações e a possibilidade de execução de diversos serviços num ambiente específico (web).

Prevê que as corporações enviem ao Fisco todos os seus dados tributários e contábeis, uma única vez, via on-line, por meio de formatos padronizados. O leiaute para a geração, o armazenamento e o envio desses dados está neste momento sendo definido.

2.9.2.1. A Nota Fiscal Eletrônica – NF-e

O projeto NF-e tem como objetivo a implantação de um sistema nacional de documentação eletrônica que venha substituir a sistemática atual de emissão de documentos fiscais em papel, com validade jurídica garantida pela assinatura digital do remetente. Por consequência, simplificam-se as obrigações acessórias dos contribuintes e permite-se, ao mesmo tempo, o acompanhamento em tempo real das operações comerciais pelo Fisco, relativas ao IPI e ao ICMS.

Em nível Municipal, uma iniciativa da Prefeitura de São Paulo instituiu a NF-e para a gestão das operações ao ISS, cujo projeto-piloto encontra-se em andamento.

2.9.2.1.1. Vantagens e benefícios

Na visão dos idealizadores do projeto, o projeto da NF-e possibilitará os seguintes benefícios e vantagens às partes envolvidas:

- Empresa emissora:
 - Dispensa de Autorização para Impressão de Documentos Fiscais – AIDF;
 - Eliminação do papel: menos gastos com impressão e armazenamento;
 - Agilização dos trâmites nos postos fiscais de fronteiras interestaduais.

- Empresa receptora:
 - Eliminação de digitação de notas fiscais na recepção de mercadorias;
 - Eliminação do papel: menos gastos com armazenamento de notas de entrada;
 - Oportunidade de planejar a logística de recepção da mercadoria;
- Fisco e Sociedade:
 - Aumento na confiabilidade da Nota Fiscal;
 - Diminuição da sonegação e aumento da arrecadação;
 - Melhoria no processo de controle fiscal, possibilitando um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos;
 - Redução de custos no processo de controle das notas fiscais capturadas pela fiscalização de mercadorias em trânsito;
 - Suporte aos projetos de escrituração eletrônica contábil e fiscal da Secretaria da Receita Federal e demais Secretarias de Fazendas Estaduais;
 - Fortalecimento da integração entre os fiscos, facilitando a fiscalização, devido ao compartilhamento das informações das NF-e;
 - Rapidez no acesso às informações;
 - Aumento da produtividade do auditor através da eliminação dos passos para coleta dos arquivos;
 - Possibilidade do cruzamento eletrônico de informações.

2.9.2.1.2. Funcionamento do módulo da Nota Fiscal Eletrônica – NF-e

De maneira simplificada, segue-se uma descrição do funcionamento da NF-e, colhida do Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica (com adaptações):

A empresa emissora de NF-e gerará um arquivo contendo as informações fiscais da operação comercial, o qual deverá ser assinado digitalmente, de maneira a garantir a integridade dos dados e a autoria do emissor. Esse arquivo, que corresponderá à NF-e, será transmitido pela Internet para a Secretaria da Fazenda da jurisdição do contribuinte que fará uma pré-validação do arquivo e devolverá um protocolo de recebimento (Autorização de Uso), sem o qual não poderá haver o trânsito da mercadoria.

A NF-e também será transmitida para a Receita Federal (RFB), que será o repositório nacional de todas as NF-e emitidas (Ambiente Nacional) e, no caso de operação interestadual, para a Secretaria de Fazenda de destino da operação e para a Suframa, no caso de mercadorias destinadas às áreas incentivadas da Amazônia. As Secretarias de Fazenda e a RFB (Ambiente Nacional), disponibilizarão consulta, através Internet, para o destinatário e outros legítimos interessados, que detenham a chave de acesso do documento eletrônico.

Para acompanhar o trânsito da mercadoria será impressa uma representação gráfica simplificada da Nota Fiscal Eletrônica, intitulado DANFE (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica), em papel comum, em única via, que conterá impressa, em destaque, a chave de acesso para consulta da NF-e na Internet e um código de barras bidimensional que facilitará a captura e a confirmação de informações da NF-e pelas unidades fiscais. O DANFE não é uma nota fiscal, nem a substitui, servindo apenas como instrumento auxiliar para consulta da NF-e, pois contém a chave de acesso da NF-e, que permite ao detentor desse documento confirmar a efetiva existência da NF-e através do Ambiente Nacional (RFB) ou do sítio da SEFAZ na Internet.



O contribuinte destinatário, não emissor de NF-e, poderá escriturar os dados contidos no DANFE para a escrituração da NF-e, sendo que sua validade ficará vinculada à efetiva existência da NF-e nos arquivos das administrações tributárias envolvidas no processo, comprovada através da emissão da Autorização de Uso. O contribuinte emissor da NF-e, realizará a escrituração a partir das NF-e emitidas e recebidas.

Vale ressaltar que não apenas as Notas Fiscais, modelos 1 e 1-A, terão suas versões eletrônicas. Haverá também a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), inclusive a NF-e conjugada (serviços e mercadorias), o Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), bem como outros que venham a ser criados por deliberação do ENAT.

Instituições parceiras:

Assoc. Bras. das Secretarias de Finanças dos Municípios das Capitais – ABRASF; Banco Central do Brasil – Bacen; Comissão de Valores Mobiliários – CVM; Conselho Federal de Contabilidade – CFC; Departamento Nacional de Registro do Comércio - DNRC; Encontro Nacional dos Coord. e Adm. Tributários Estaduais – ENCAT; Receita Federal do Brasil; Secretarias de Fazenda estaduais e do DF; Superintendência da Zona Franca de Manaus – Suframa; Superintendência de Seguros Privados – Susep.

Entidades participantes:

Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT, Associação Brasileira de Bancos – ABBC, Associação Brasileira das Empresas de Capital Aberto – Abrasca, Associação Nacional das Instituições do Mercado Financeiro – Andima, Federação Brasileira de Bancos – Febraban, Federação Nacional das Empresas de Informática – Fenainfo, Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis – Fenacon e Junta Comercial do Estado de Minas Gerais.

Empresas piloto:

As empresas piloto, escolhidas pelo Fisco, e que se propuseram a fornecer informações necessárias a adequada formalização e definição da futura legislação, leiautes para envio e armazenamento dos dados, são as seguintes: Ambev, Banco do Brasil, Cervejarias Kaiser, Ultragaz, Eurofarma Laboratórios, Fiat, Ford, General Motors, Gerdau Aços Longos, Disal - Adm. Consórcios, Petrobrás, Pirelli Pneus, Redecard, Robert Bosch, Sadia, Serpro, Siemens Vdo Automotive, Souza Cruz, Telefônica, Toyota do Brasil, Usiminas, VarigLog, Volkswagen e Wickbold.

2.9.2.2. O SPED Contábil – Escrituração Contábil Eletrônica

O projeto SPED Contábil visa a substituição da emissão de livros contábeis (Diário e Razão) em papel pela sua existência apenas digital. A periodicidade de entrega será anual, com exceções estipuladas pelos órgãos SUSEP, CVM e BACEN que tem poder normativo para obrigar os seus contribuintes a entrega da contabilidade em uma periodicidade específica. Outra exceção quanto à periodicidade será no caso de haver eventos de extinção, fusão, cisão e incorporação.

Para o SPED Contábil será construído um validador para leitura e validação do arquivo com a escrituração contábil. Este aplicativo também exibirá na tela a contabilidade da empresa, permitindo o contribuinte ver as demonstrações contábeis e também os lançamentos feitos no formato razão ou diário. Não será permitida a retificação do livro fiscal. Será permitida apenas a substituição integral de um livro, dentro do período de entrega do mesmo.

O arquivo deverá ser assinado pelo representante legal e pelo contabilista responsável pela escrituração. O aplicativo deverá fazer uma chamada para que os dois possam apontar o certificados digitais que farão a assinatura digital do arquivo.

Depois de assinado, o arquivo deverá ir para a Junta Comercial, que fará uma série de validações próprias e depois autenticará o livro entregue. Esta informação de autenticação é fornecida ao contribuinte e também será enviada para o SPED através da internet.

Depois de autenticado, o contribuinte pode transmitir os arquivos contábeis para o SPED utilizando o aplicativo validador que fará chamadas a módulos do Receitanet (aplicativo responsável pela transmissão de informações do contribuinte para a Secretaria da Receita Federal).

Alguns batimentos são feitos em tempo de recepção. Depois um recibo será fornecido ao contribuinte e a escrituração contábil vai para um banco de dados que irá permitir que os órgãos parceiros do SPED façam consultas e possam extrair o arquivo inteiro enviado para trabalho de auditoria. A cada consulta/extração feita por qualquer órgão parceiro do SPED, o contribuinte deverá ser notificado que sua escrituração foi acessada.

Uma vez transmitido, qualquer pessoa que tiver acesso ao arquivo, poderá verificar a autenticidade da escrituração contábil da empresa, bem como visualizá-la e imprimi-la.

2.9.2.3. O SPED Fiscal – Escrituração Fiscal Eletrônica

O projeto SPED Fiscal visa à substituição da emissão dos livros fiscais vistos anteriormente, em papel pela sua existência apenas digital.

Na verdade, grande parte das informações geradas pelos livros fiscais já estará à disposição dos fiscos nos repositórios das notas fiscais eletrônicas. O registro fiscal, atualmente transmitido no âmbito do SINTEGRA, também já estará suprido pelo próprio módulo da NF-e, mas há outras informações de caráter fiscal que hoje são prestadas pelos contribuintes, que serão dispensadas quando os módulos fiscal e contábil do SPED estiverem implantados, como por exemplo a DIPJ e outras obrigações acessórias relativas a outros tributos (IPI, PIS/COFINS, etc).

Abaixo estão listadas algumas das obrigações acessórias que os contribuintes são atualmente obrigados pelos fiscos e que deverão ser incorporados pelo SPED:

- Informações do ICMS.
- Guias Informativas mensais.
- Guias Informativas anuais.
- Livros de Escrita Fiscal.
- Arquivos do Convênio 57/95.
- Informações do IPI na DIPJ.
- Detalhamento da origem do crédito no PER/DCOMP (Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição / Declaração de Compensação), no caso de Ressarcimento de IPI.
- Coleta de dados em arquivos digitais pelo sistema SINCO (Sistema Integrado de Coleta).
- DNF - Demonstrativo de Notas Fiscais.
- DCP – Declaração do Crédito Presumido do IPI.
- DE – Demonstrativo de Exportação.
- DIF (Bebidas, Cigarros e Papel Imune).
- Arquivos digitais dos produtos do capítulo 33 da TIPI (Obrigação acessória

específica para os estabelecimentos industriais de produtos de higiene pessoal, cosméticos e perfumaria cuja receita bruta com a venda desses produtos seja igual ou superior a 100 milhões).

- Arquivo com balancetes mensais das instituições financeiras obrigado pelo BACEN e denominado arquivo 4010.
- Arquivo de demonstrações trimestrais entregue à CVM denominado ITR.
- Arquivo com balancetes mensais das seguradoras obrigado pela Susep.

2.9.3. Onde obter mais informações sobre o SPED

Sítio do Sistema Público de Escrituração Digital:

< <http://www.sped.fazenda.gov.br/>>

Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica:

<<http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/>>

2.10. FRAUDE E ERRO

2.10.1. Fraude

Fraudar é enganar por meio do emprego de artifícios, ardis, má-fé. Tem por fundamento a mentira e por objetivo enganar.

Artifício é recurso engenhoso, dissimulação, no sentido de ocultar ou encobrir a verdade por meio de fingimento, simulação.

Ardil é malícia, intenção maldosa; premeditada, planejada com essa intenção.

Má-fé é intenção dolosa. Que mente à fé jurada. É falso, traiçoeiro, desleal.

Segundo a NBC T-12, do Conselho Federal de Contabilidade, que trata da auditoria interna, *“o termo fraude aplica-se a atos voluntários de omissão e manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários.”*

A IT 03 (Interpretação Técnica de Fraude e Erro em relação à NBC T-11, que trata das Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis) traz o seguinte conceito:

“(...) CONCEITOS:

2. O termo fraude refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. A fraude pode ser caracterizada por:

- a) manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados;*
- b) apropriação indébita de ativos;*
- c) supressão ou omissão de transações nos registros contábeis;*
- d) registro de transações sem comprovação; e*
- e) aplicação de práticas contábeis indevidas.”*

2.10.2. Erro

A fraude é sempre um erro, mas nem todo erro é fraude. O erro *stricto sensu* é cometido “sem vontade”, a fraude é sempre um erro “premeditado”.

Segundo também a NBC T-12, “o termo erro aplica-se a atos involuntários de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis, bem como de transações e operações da Entidade, tanto em termos físicos quanto monetários.”



O erro *lato sensu*, aí incluído a fraude, quanto ao seu modo de ocorrência e capacidade de reprodução, materializa-se de duas formas, de importância distinta para a auditoria:

2.10.2.1. Erro de procedimento

É o erro embutido em um processo ou procedimento, de forma intencional (fraudulenta) ou não (falhas na concepção). Será repetido todas as vezes que o processo ou o procedimento for executado.

Dado o seu caráter de continuidade do dano causado, o erro de procedimento deve merecer acuidade da auditoria.

2.10.2.2. Erro de execução

É o erro acidental, de percurso, desapercibido. Se não ocorreu por indução, não há presença de dolo, será erro *stricto sensu*. Em muitos casos, pode ser resolvido por estorno ou outra medida saneadora. De importância menor para a auditoria.

2.10.3. Fatores indutores de fraudes

Os erros intencionais, ou fraudes, podem ser cometidos para: subtrair dinheiro, títulos, mercadorias, iludir o fisco, sonogando o pagamento de tributos, dissimular atos sujeitos a penalidades, encobrir falta de terceiros, alterar resultados para usufruir maiores percentagens em lucros, simular ocorrências, iludir a opinião de acionistas e autoridades monetárias, etc.

Vários são os objetivos para se cometerem fraudes nas entidades, por isso se exige do auditor muita competência, astúcia e ceticismo, para que, ao se deparar com possíveis sinais de fraudes, tenha a capacidade de identificá-las realizando todos os procedimentos cabíveis, a fim de obter as evidências necessárias para dar suporte às providências a seu cargo.

O auditor deve conhecer da fraude tanto quanto o fraudador. A linha que os separa deve ser apenas a ética. De acordo com Sá (1982, p.16) “um auditor que não conhece como se praticam as fraudes, tem sua capacidade reduzida na prática profissional. É preciso saber como se frauda pra avaliar as ‘possibilidades do acontecimento’ e ‘para identificar os indícios.’”

O risco dos exames de auditoria não detectarem a existência de fraudes é maior do que para os casos de erros, porque na fraude, normalmente, existe todo um planejamento para que ela seja ocultada. Por isso, todo o planejamento da auditoria deve considerar o risco da existência de erros ou fraudes de modo a detectar os que comprometam, inclusive, o atingimento dos objetivos institucionais da entidade.

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), ao tratar do zelo profissional, no capítulo 2, das Normas Gerais de Auditoria Pública, assim se reporta ao assunto:

“82. A qualidade do trabalho e dos conhecimentos técnicos deve corresponder à complexidade de cada auditoria específica. Os auditores precisam estar atentos para situações, falhas de controle, impropriedades contábeis, erros e operações ou resultados incomuns que possam ser indícios de fraude, gastos impróprios ou ilegais, operações não autorizadas, desperdício, ineficiência ou improbidade.”

Segundo Sá (1982, p.17) as fraudes, em geral, são frutos de “oportunidades” e as entidades que possuem um bom sistema de controle tendem a tornar mais difícil a sua ocorrência. A mesma assertiva também se aplica aos erros, devendo o auditor avaliar o ambiente de controles preventivos e detectivos existentes na entidade, em relação a ambos, como parâmetro para definir o aprofundamento de seus trabalhos.

Embora o presente trabalho não objetive a avaliação de controles, recomenda-se que o auditor atente para as seguintes situações, características da presença de fatores indutores de fraudes, como forma de calibrar a sua agudeza de percepção, antes de adentrar na análise documental em busca de fraudes ou erros:

2.10.3.1. Fatores condicionantes

Resultado de um ambiente previamente estruturado para a prática de fraudes, como a desestruturação intencional de unidade organizacional, de um processo ou metodologia. São indícios de um ambiente como tal:

- facilitação incauta, isto é, a ‘preparação de terreno’ em fases precedentes de processos plurifásicos (exemplo: imperfeições na celebração de convênios);
- ocorrências de licitações montadas, sobrepreços em contratações (resultará em faturamentos irregulares, documentos fiscais viciados, empresas laranjas, etc.)
- projetos de melhorias organizacionais com prazos de implementação inexplicavelmente longos; inércia ou resistência à implantação de sistemas, métodos e recomendações;
- implementação imperfeita, ‘equivocada’, de determinações; etc.

2.10.3.2. Fatores circunstanciais

Resultado de uma circunstância, não necessariamente intencional: “*a ocasião faz o ladrão*”. O fraudador tira proveito da oportunidade, da situação caótica, para cometer o ilícito. São exemplos de um ambiente como tal:

- situações de emergência;
- aproveitamento de facilitação incauta;
- inexistência de fiscalização tributária em órgãos públicos;
- controles negligenciados, sistemas e processos mal definidos e/ou sem integração;
- amadorismos organizacionais: processos sem gestores claramente definidos, sem gerentes ou responsáveis; sistemas de delegação e responsabilidades obscuros; etc.

2.10.4. Indício, Prova Direta e Prova Indireta

Existe uma metodologia para a apuração de fraudes? Existe. E essa metodologia diz que as fraudes podem ser descobertas por meio de provas diretas ou provas indiretas produzidas a partir do aprofundamento da investigação de indícios.

Do enunciado já se pode inferir que indício é vestígio, é indicação. Os indícios simples são sinais que por si só nada representam, não pode ser tecnicamente considerado como prova, mas é indicador que revela a necessidade de aprofundar um exame mais detalhado das operações. Esse indicador é importante porque vai sinalizar se há ou não a necessidade de aprofundar o exame.

Daí que, o auditor deve ter o cuidado de, ou evitar trazer o indício simples para o seu relatório de auditoria, ou ao trazê-lo justificar porque a sua investigação não foi aprofundada, como, por exemplo, indicando que o seu aprofundamento estava fora do escopo do trabalho. O indício também pode ser tratado no relatório para recomendar o aprofundamento de investigações por meio de outro trabalho ou pelo encaminhamento no sentido de provocar a atuação de outro órgão competente para o fazer.

As provas diretas são aquelas que todo mundo conhece: a contagem de



numerário ou o inventário títulos, a contagem física do almoxarifado, a inspeção física do objeto, etc. Todas são formas de obtenção de provas diretas. Obtêm-se os resultados por meio desses procedimentos e checa-se com os registros, programas ou projetos correspondentes. Se a informação bater estará resolvido o problema. Se não, ter-se-á a prova direta da fraude.

Dentro da metodologia de apuração de fraudes têm-se ainda as chamadas provas indiretas, que servem como elemento fundamental para confirmar uma suposição. A evidência da prova indireta normalmente é suportada por fatos correlatos.

A prova indireta ou indiciária, também chamada de indício veemente, isto é, o indício acompanhado de confirmação documental, pericial ou testemunhal, tem a força de inverter o ônus da prova em desfavor do fraudador, o que não ocorre com o simples indício.

Um interessante exemplo desse tipo de prova é utilizado pelos agentes da fiscalização do ISS: como se quantifica a receita de um hotel? Pela lavagem de roupa. Ninguém dorme num hotel com roupa de cama suja, por isso a lavagem de roupa é uma despesa obrigatória da atividade. Pelo volume de lavagem de roupa calculam-se quantos quartos foram ocupados e assim obtém-se uma estimativa do valor da receita operacional. Esta é uma prova indireta. (CGM, 2004, p.3).

É de todo importante que o auditor tenha a nítida distinção entre esses institutos que, quando presentes em seus trabalhos, devem ser identificados na sua real expressão, com o fim de se determinar os efeitos e as providências, especialmente no sentido de estruturar e calibrar as suas propostas de encaminhamento.

3. FRAUDES POR MEIO DE DOCUMENTOS FISCAIS

3.1. FORMAS E MEIOS UTILIZADOS

As fraudes levadas a efeito por meio de documentos fiscais se operam pela falsidade documental (uso de documentos falsos, inidôneos ou adulterados), a simulação e o conluio, sempre visando a reduzir ou suprimir o pagamento de tributos e, muitas vezes, seja no setor público ou no privado, comprovar despesas não realizadas e propiciar a subtração de recursos.

Em qualquer dos casos, a fraude é apenas o crime-meio. O crime-fim é o resultado almejado, cujo tipo penal, no caso dos crimes tributários (Lei 8.137/90), só se aperfeiçoa se ficar demonstrado o ato lesivo causado ao erário, o denominado crime de dano.

A seguir as principais formas utilizadas para alcançar esses resultados, sendo importante destacar que, na maioria das vezes, elas não são praticadas isoladamente, podendo a fraude envolver todas elas simultaneamente.

3.1.1. Fraude documental

A falsidade documental pode abranger a autoria (origem) ou o conteúdo do documento, o denominado teor. Assim, a falsidade pode assumir duas acepções: não genuína e não verdadeira. Na primeira, a falsidade é material. Na segunda, a falsidade é ideológica.

3.1.1.1. Falsidade material

O documento é falsificado em sua essência (material); a origem, a autoria aparente não corresponde à efetiva. O documento não é *genuíno*. A falsidade material agride a genuinidade do documento, isto é, a sua proveniência, que não é de autor real mas aparente. Se, apesar de genuíno, contiver declaração não correspondente à verdade, a falsidade será tida como ideológica.

O documento genuíno também perde a autenticidade se sofrer alterações (contrafação). *Alterações* são modificações de qualquer espécie (rasuras, acréscimos) que se imprimem ao documento autêntico, após achar-se ele definitivamente formado.

A confecção de impressos de documentos fiscais sem autorização do Fisco, a clonagem e o paralelismo de notas fiscais, bem como a alteração, por funcionários, de documentos fiscais autênticos para aumentar o valor de reembolsos, são todos ilícitos enquadráveis nesta hipótese.

3.1.1.2. Falsidade ideológica

A falsidade ideológica recai sobre a veracidade do documento, ou seja, sobre o fato de este conter informações não verdadeiras. O documento é falsificado em sua substância, ou seja, no seu conteúdo ideal.

São ilícitos enquadráveis nesta hipótese as notas subfaturadas, também conhecidas como meia-notas, notas com indicação de operação diversa da efetivamente realizada com o objetivo de enquadrá-la em instituto tributário menos oneroso (diferimento, suspensão) ou com indicação de produto diverso do efetivamente transacionado (isenção, não-incidência, alíquota menor, base de cálculo reduzida), enfim, sempre que no documento fiscal estiver escrito aquilo que, obedecendo à verdade, deveria estar escrito de forma diferente, estará presente esse delito.

3.1.1.3. Uso de documento falso

A utilização de qualquer documento viciado por uma das formas tratadas

anteriormente, pelos próprios autores do vício ou por terceiros, também é uma das formas utilizadas tanto para fraudar o Fisco como para comprovação de despesas fajutas e está tipificada no Código Penal.

3.1.2. Simulação

Negócio simulado é aquele que tem *aparência* diferente da *realidade*, quer quando não exista de modo algum, quer quando seja diverso daquele que faz supor. É o desacordo entre a declaração e a essência, com o propósito de criar, aparentemente, um negócio jurídico que, de fato, não existe, ou ocultar, sob determinada aparência, o negócio verdadeiro.

Ocorre a simulação em matéria fiscal quando é dada a uma operação a aparência de outra como, por exemplo, a venda documentada com nota de remessa em demonstração ou de remessa para industrialização. Deseja-se ocultar a operação real (venda de mercadoria) com declaração enganosa para evitar o pagamento de tributos mediante o gozo dos institutos tributários da suspensão ou do diferimento que amparam as operações simuladas.

Note-se que simulação fraudulenta e falsidade ideológica inegavelmente se confundem, em razão da presença, sempre, de declaração enganosa. Atente-se, no entanto, que uma foi levada a efeito por meio da outra: a simulação realizou-se com a utilização de documento ideologicamente falsificado. Costa Júnior (1996, p.127) menciona que embora os práticos não conhecessem a falsidade ideológica, Baldo de Sassoferrato sustentava que *aliud falsum, aliud simulatio*.

Todavia, do ponto de vista da subsunção aos tipos penais elas não são excluem. Magalhães Noronha (apud COSTA JÚNIOR, 1996, p.127) sustenta que "...freqüentemente a simulação será estelionato ou mesmo outro crime patrimonial. Todavia, não é de excluir-se sempre a possibilidade do falso." Um bom exemplo para demonstrar esse posicionamento, é a confecção (ou a compra) e emissão de "nota fria" simulando uma operação de compra para falsamente comprovar despesa ou creditar-se de tributo. No exemplo não há o que se falar em falsidade ideológica, pois não há a hipótese de se falsificar ideologicamente um documento que já nasceu materialmente falsificado, mas há a falsidade material, o uso de documento falso e o estelionato.

3.1.2.1. Extravio ou inutilização de livros e documentos fiscais

Extraviar livros e documentos fiscais também é uma das formas utilizadas pelos contribuintes para sonegar tributos. Para não pagar o valor devido o contribuinte livra-se do talonário onde estão documentadas as operações. Se o talão de notas foi extraviado ou inutilizado o Fisco não terá meios de quantificar o valor devido nas operações que estavam ali documentadas.

Outros *modus operandi* é o extravio do Registro de Entradas e das notas nele escrituradas após creditar-se de valores fiscais superiores aos que estavam registrados, resultando em valor de tributo a pagar inferior ao verdadeiro. É conduta também prevista no Código Penal.

3.1.3. Conluio

Segundo o art. 73, da Lei n.º 4.502/64, conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando aos efeitos da fraude e/ou da sonegação fiscal.

Exemplo desse tipo de ajuste são as transações sem nota fiscal. O comprador assim deseja para obter desconto no valor da compra ou também para revender sem nota. Vendedor e comprador acordam em realizar a transação sem nota para escapar totalmente à exigência dos tributos incidentes.

São exemplos, também, as transações subfaturadas, em que a operação de fato tem valor maior que aquele declarado na nota fiscal e, portanto, em que o valor dos tributos a pagar será menor do que o devido.

Observe-se, neste último exemplo que a fraude envolveu, simultaneamente, todas as formas estudadas nesse tópico: a fraude documental (falsidade ideológica do documento fiscal), a simulação (ocultação do valor real da venda com declaração enganosa) e o conluio (entre vendedor e comprador para acordarem a emissão da nota em valor inferior ao verdadeiro).

3.1.4. Interposição de pessoas jurídicas

Fraudadores costumam utilizar pessoas jurídicas, como as caracterizadas a seguir, para ocultar, sob aparência de legalidade, o negócio verdadeiro ilegal (simulação).

Os crimes praticados com o uso irregular de pessoas jurídicas vão desde a lavagem de dinheiro, fraudes privadas e à economia popular, passando pela emissão de documentos “frios”, “esquentamento” de mercadorias roubadas ou adulteradas, até a montagem e composição de licitações, desvios de verbas públicas, dentre outros.

3.1.4.1. Empresa fantasma

Denomina-se empresa “fantasma” ou de papel aquelas que não tem existência física, não tem sede ou estabelecimento. Na maioria das vezes têm existência apenas jurídica. Pode ocorrer de não ter existência nem física nem jurídica, ser apenas uma ficção forjada em documentos supostamente legais, como blocos de pedidos ou notas fiscais falsificados com dados de outras empresas. Neste caso “*empresa fantasma*” (isso mesmo, com aspas em empresa também, já que não se pode conceber uma pessoa jurídica, sem existência como tal, ou seja, o registro comercial).

3.1.4.2. Empresa laranja

Diz-se da empresa interposta em qualquer operação, no entanto, também se diz “empresa de laranjas”, isto é, empresa cujos sócios são “laranjas”, que, muitas vezes, sequer sabem que integram o quadro societário. Seus documentos foram roubados ou adquiridos por outros meios ilícitos, ou, ainda, foram de alguma forma ludibriados para integrarem o quadro societário da organização. São sócios apenas de “direito”, os sócios de fato manejam a organização por meio de procurações, assinaturas falsificadas e outras manobras ilícitas.

3.1.4.3. Empresa de fachada

Fachada é aparência, aspecto. Esse tipo de organização tem tudo que lhe dá uma aparência legal: registro comercial, CNPJ, inscrição nos cadastros de contribuintes, contrato de locação do imóvel ou mesmo sede própria, mas os sócios, na maioria das vezes, embora saibam e concordem em integrar o quadro societário, não são os donos do negócio de fato. São sócios apenas de direito e podem ou não participar da administração do negócio, dependendo do ajuste feito entre eles e os sócios de fato. Quando não participam da administração, os negócios são conduzidos pelos sócios de fato ou por seus interpostos, mediante procuração.

3.1.4.4. Empresa interposta

Denomina-se interposta, qualquer uma das organizações criminosas antes

descritas, ou mesmo qualquer empresa regularmente estabelecida e em funcionamento, que simula ser parte de um determinado negócio jurídico, apenas para fornecer a documentação que o formaliza, sem de fato ter fornecido o bem, executado a obra ou o serviço objeto da transação.

3.2. CARACTERIZAÇÃO DAS FRAUDES EM DOCUMENTOS FISCAIS

O Fisco costuma classificar os documentos fiscais que padecem de vícios graves, tornando-os inadequados para os seus fins, em dois grandes grupos: os documentos falsos e os documentos inidôneos.

3.2.1. Documento Falso

É tido como tal o documento que:

- não tenha sido autorizado pela Administração Fazendária (AIDF);
- sejam emitidos por ECF ou por PED não autorizados pela repartição fazendária;
- não sejam controlados ou previsto na legislação tributária.

Observe-se que a falsidade aqui se refere à origem do documento, à sua genuinidade ou autenticidade, isto é, a sua proveniência, que não é de autor real mas aparente. Trata-se de falsidade material. A confecção de impressos de documentos fiscais sem autorização do Fisco (sem AIDF), a clonagem e o paralelismo de notas fiscais, são todos enquadráveis neste grupo.

Os documentos emitidos nos impressos deste grupo são vulgarmente conhecidos como notas fiscais “geladas”, normalmente utilizados por vendedores de produtos contrabandeados ou pirateados.

3.2.1.1. Documento sem autorização do Fisco

Considera-se completamente falso, o formulário impresso sem autorização do Fisco (AIDF) ou com indicação de falsa AIDF. Os fraudadores costumam utilizar dados falsos, dados de empresas que não existem (fantasmas ou de papel). A fraude envolve o emitente, se este chegar a utilizar o impresso, e a gráfica responsável pela impressão.

3.2.1.2. Documento paralelo, espelhado ou duplicado

Trata-se da impressão de formulário falso paralelo ao autorizado (talonário duplo em relação àquele autorizado). Isto é, de alguns jogos de impressos, ou até mesmo de talonários inteiros, de forma duplicada. O contribuinte ficará com dois talões ou formulários com a mesma numeração. As operações declaradas nos impressos autorizados (oficiais) serão registradas, nas que forem emitidas os impressos paralelos haverá omissão do fato ao Fisco. A fraude envolve o emitente, se este chegar a utilizar o impresso, e a gráfica responsável pela impressão.

3.2.1.3. Documento clonado

Fraude apenas parecida com a do item precedente. Neste caso, um terceiro manda imprimir o impresso de documento fiscal com dados idênticos (AIDF, numeração e características gráficas) aos do de outro contribuinte.

3.2.2. Documento Inidôneo

É tido como tal o documento:

- extraviado, adulterado ou inutilizado;
- com informações que não correspondam à operação ou prestação (e não enquadrado nas hipóteses de documento falso);

- que assim for considerado pela administração fazendária;
- seja de contribuinte que tenha encerrado irregularmente sua atividade;
- de contribuinte inscrito, porém sem estabelecimento, desde que o documento fiscal tenha sido autorizado;
- apropriado irregularmente ou desaparecido;
- que não se refira a uma efetiva saída de mercadoria ou prestação de serviço, ressalvado os casos previstos na legislação;
- omitir indicações;
- não seja legalmente exigido para a respectiva operação;
- contenha declarações inexatas, esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras que lhe prejudique a clareza;
- emitido por equipamento (ECF) deslacrado.

3.2.2.1. Nota fiscal fria

Nota fiscal “fria” é aquela que tem tudo da nota fiscal legal, isto no que concerne às formalidades intrínsecas e extrínsecas. Sua inidoneidade está ligada diretamente a uma das situações descritas no item acima, especialmente o pseudo-emitente.

A acepção da palavra “fria”, nesse contexto, sugere que aquele que se supõe ser o emitente, cujos dados estão no documento fiscal, é “morto”, é ficto, seja porque o impresso destinado à emissão do documento foi dele subtraído, seja porque ele o extraviou, dolosamente ou não, encerrou atividades e não entregou os impressos para inutilização pela repartição fiscal, entrou em inatividade e não comunicou ao Fisco, foi por este declarado inapto, faliu, quebrou, ou porque é de empresa “fantasma” ou “laranja”, dentre outras hipóteses. Apenas para fixação, seguem-se alguns exemplos de situações em que a nota fiscal é considerada “fria”:

- Emitidas pelo próprio estabelecimento, com base em formulários ou talonários paralelos (neste caso, como o impresso é falso, chama-se a nota de “gelada”).
- Emitidas com base em formulários ou talonários:
 - impressos em nome de estabelecimento regularmente em atividade (também neste caso, como o impresso é falso, costuma-se chamar a nota de “gelada”);
 - extraviados ou furtados de estabelecimento inscrito e em atividade;
 - em nome de estabelecimento inscrito, mas sem existência fática, ou seja, embora inscrito, nunca iniciou efetivamente suas atividades;
 - em nome de estabelecimento inscrito e que existiu realmente, mas que tenha paralisado as suas atividades, sem comunicar a repartição fazendária;
 - em nome de estabelecimento inscrito e que existiu realmente, mas que já tenha requerido baixa de suas atividades.

As notas fiscais (e outros documentos fiscais) emitidas em impressos que padecem desses problemas de “paternidade” denominam-se “frias” e são utilizadas principalmente para simular operações e prestações como as seguintes:

- não correspondentes a uma operação ou prestação efetiva, apenas para comprovar despesas não realizadas;

- não correspondentes a uma operação ou prestação efetiva, apenas para vender o crédito tributário nela consignado;
- "esquentar" mercadorias sem nota, ou seja, fazer com que mercadorias que não tinham nota fiscal (roubadas, desviadas, etc.) passem a ser mercadorias com notas fiscais e livres para a comercialização.
- enfim, promover saídas fictas ou circulações e transferências simuladas de produtos, bens, mercadorias e serviços com os mais diversos propósitos ilícitos.

3.2.2.2. Nota fiscal não correspondente a uma operação efetiva

Também se consideram “frias” as notas emitidas pelo próprio contribuinte, em formulários ou talonários próprios, devidamente autorizados, que não correspondam a operações reais, como, por exemplo, as emitidas para dar suporte a despesas não realizadas, serviços não prestados, mercadorias não entregues e, ainda, as emitidas para burlar o fisco, como por exemplo, as destinadas a regularizar estoques e caixa ou fazer jogo de créditos fiscais entre estabelecimentos do mesmo titular ou não.

É interessante observar nestes casos, que embora a nota ganhe o adjetivo de “fria”, o formulário em que ela foi emitida é “quente”, a sua inidoneidade reside no fato de ser “fria” a operação que ela representa.

3.2.2.3. Nota fiscal calçada

Diz-se que a nota fiscal é calçada quando a via fixa (2^a. via, destinada ao Fisco) é preenchida com elementos diferentes dos lançados nas demais vias (1^a. 2^a. e 3^a).

Calçamento simples: quando apresenta divergências apenas em relação às quantidades e valores (normalmente valores menores na via fixa).

Calçamento complexo: quando apresenta divergências em todos os seus elementos, sobretudo, quanto ao destinatário da mercadoria (também conhecida como nota fiscal desdobrada).

Muitas são as fraudes praticadas por meio desse expediente: no primeiro caso o objetivo é reduzir a carga fiscal, formar caixa 2, fraudar a própria empresa, etc. No segundo caso, a alteração visa a enquadrar a operação em instituto tributário menos oneroso (diferimento, suspensão, isenção, não-incidência, alíquota menor, base de cálculo reduzida).

Segundo a Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro (2004, p.7) esta prática se proliferou nas operações comerciais envolvendo órgãos públicos e entidades sociais [ONG, OS e OSCIP] pelo fato deles não estarem sujeitas à fiscalização, por não estarem obrigadas a cumprir as obrigações principais e por não apresentarem a chancela de contribuintes. Acrescente-se, ainda, o fato de que eles não têm obrigação acessória de escriturar registros de entradas e manter a documentação fiscal arquivada, separadamente, na ordem da escrituração, o que dificulta sobremaneira as ações de fiscalização.

3.2.2.4. Nota fiscal viajada, reutilizada ou sanfona

Em regra, as notas fiscais relativas a mercadorias que transitam por mais de um estado, possuem carimbos dos postos de fiscalização existentes nas fronteiras deles. Mesmo em percursos intraestaduais a fiscalização costuma apor esses carimbos nas notas fiscais. Tal prática visa a evitar que uma mesma nota fiscal transite por mais de uma vez acobertando mercadorias idênticas.

Diz-se que uma nota fiscal é “viajada”, “reutilizada” ou “sanfona” quando essa

mesma nota, não tendo sido interceptada e carimbada pela fiscalização durante seu percurso, é reutilizada para dar cobertura fiscal ao transporte de idêntica mercadoria por mais de uma vez.

Além disso, a falta de carimbos dos postos fiscais de fronteira, ou mesmo da fiscalização intraestadual, é um forte indício de que a nota fiscal não representa uma operação efetiva.

Veja-se, a propósito, o que diz o Regulamento do ICMS de Minas Gerais:

“Art. 191. O condutor de bens e mercadorias, qualquer que seja o meio de transporte, exhibirá, obrigatoriamente, em posto de fiscalização por onde passar, independentemente de interpeção, ou à fiscalização volante, quando interpeado, a documentação fiscal respectiva para a conferência.

Art. 191-A. O prestador de serviço de transporte intermunicipal ou interestadual de valores, pessoas ou passageiros exhibirá, obrigatoriamente, à fiscalização volante ou em posto de fiscalização, quando interpeado, a documentação fiscal respectiva para a conferência.”

3.2.2.5. Nota fiscal cancelada

Quando a nota, após a entrega da mercadoria, não tendo sido interceptada e carimbada pela fiscalização durante o transito, é trazida de volta ao estabelecimento emitente e cancelada. Com essa operação o contribuinte cancela a venda e conseqüentemente fica "desobrigado" de fazer o recolhimento do imposto daquela nota específica.

3.2.2.6. Meia-nota

O documento fiscal consigna apenas parte da mercadoria que está sendo vendida ou transportada. É conluio entre o emitente e o destinatário com o objetivo precípua de reduzir tributos.

3.2.2.7. Subfaturamento

O valor da mercadoria no documento fiscal é inferior ao efetivamente praticado pelas partes. Também decorre de conluio entre o emitente e o destinatário com o objetivo precípua de reduzir tributos.

3.2.2.8. Sobrepreço

É contratar ou adquirir por valor superior ao de mercado. Embora não seja um ilícito diretamente vinculado a fraude em documentos fiscais, pois ocorre no momento da negociação e se firma no momento da contratação, está sendo aqui destacado porque quando o documento fiscal for emitido o sobrepreço ficará nele registrado.

Decorre de conluio entre o comprador da entidade e o vendedor, com o objetivo de futuramente, ao se consumir o pagamento do preço superior ao de mercado, o segundo entregar ao primeiro a diferença ou parte dela “por fora”. Na administração pública se estabelece no processo licitatório e se consuma no contrato.

3.2.2.9. Superfaturamento

Em princípio cabe destacar que o superfaturamento não é vício atribuível diretamente ao documento fiscal, que só será atingido por via reflexa. A fraude por trás dessa figura não é praticada por meio do documento fiscal em si, este apenas o registrará e poderá constituir um dos elementos de constituição da prova direta, como elemento de confrontação no procedimento de inspeção física do objeto adquirido.

Esse tipo de fraude decorre, no mais das vezes, de ajuste doloso entre agentes das partes que realizam o negócio jurídico e consiste em pagar um preço superior por um produto ou serviço de qualidade inferior ou pagar a mais por quantidade a menos. O

núcleo do ajuste está em pagar mais por menos e subtrair a diferença em benefício dos que participam do conluio. O agente passivo da fraude é aquele que paga e/ou usufrui o produto ou o serviço superfaturado. O documento fiscal conterá declaração da situação ideal, ou seja, a situação que deveria corresponder à realidade do negócio, portanto, registrará informações não correspondentes à essência da operação ou da prestação efetivamente realizada visando a encobrir a simulação dolosa dos agentes para fraudar o negócio jurídico (e não o Fisco). Se não for praticada juntamente com outros ilícitos, como, por exemplo, o calçamento de notas, não resultará em prejuízo para o Fisco.

Não há o que se falar em superfaturamento quando a mercadoria, o produto ou o serviço corresponder à quantidade e à qualidade negociada, licitada e contratada, ainda que o preço faturado seja superior ao de mercado. Neste caso terá ocorrido o sobrepreço, ou seja, o problema ocorreu numa fase anterior do processo.

3.2.2.9.1. Superfaturamento qualitativo

O superfaturamento será qualitativo quando houver faturamento (emissão de nota fiscal) e recebimento (ou assunção do compromisso de pagar) pelo valor previsto contratualmente, mas o fornecimento de produtos, a execução de obras ou a prestação de serviços tenha sido realizada com qualidade inferior à contratada.

3.2.2.9.2. Superfaturamento quantitativo

O superfaturamento será quantitativo quando houver faturamento (emissão de nota fiscal) e recebimento (ou assunção do compromisso de pagar) pela quantidade prevista contratualmente, mas o fornecimento de produtos, a execução de obras ou a prestação de serviços tenha sido realizada em quantidade inferior à contratada.

Com relação ao superfaturamento quantitativo, deve-se ter especial atenção em relação aos fornecimentos, obras e serviços executados por etapas. É muito comum, nestes casos, a ocorrência de uma outra figura fraudulenta: fatura-se e paga-se mais na etapa antecedente compensando-se o excesso na seguinte, isto é, disfarça-se um adiantamento não autorizado ao fornecedor, colocando o sujeito passivo da fraude, isto é, o adquirente, numa situação de elevado risco de calote por parte do fornecedor.

3.3. PROCEDIMENTOS DE ANÁLISES DE DOCUMENTOS FISCAIS

3.3.1. Avaliação do contexto de formação da despesa

Caso não tenha feito parte do escopo do trabalho em etapas anteriores, deverá o auditor, em busca de formar critérios para seus julgamentos, fazer uma espécie de avaliação do controle interno de todo o processo de formação da despesa sob exame, percorrendo rapidamente o contrato jurídico por meio do qual o negócio se formalizou, o convênio ou outro tipo de ajuste, em confronto com as especificações e outras condições do processo licitatório, das cotações de preços, dos pedidos ou das ordens de fornecimento, atentando para as pessoas naturais e jurídicas envolvidas em todas essas etapas do processo e para eventuais indícios de procedimentos fraudulentos tais como: maquiagem do processo de aquisição dos recursos e de efetivação das compras, objetos, critérios, especificações e padrões de contratação mal definidos (inclusive dos convênios e instrumentos similares), direcionamento, montagem de procedimentos licitatórios, conluio entre os participantes, dentre outros.

O documento fiscal que dá suporte à despesa (que para o analista não deve representar a comprovação mas sim o registro do suposto negócio jurídico que deu origem à despesa) passa, num segundo momento, após o exame de legitimidade da

despesa, a ser o seu objeto de análise preliminar quanto aos aspectos de genuinidade, de autenticidade, de idoneidade e veracidade documental, de adequação à operação (preenchimento dos requisitos legais) e de veracidade delas, levando-se em conta as probabilidades de simulação e conluio.

Num terceiro momento, um juízo conjunto dessas duas análises deve ser formado pelo analista, atentando para possíveis indícios que mereçam aprofundamentos de investigação e propiciem a escolha dos procedimentos de auditoria adequados. É o exame preliminar.

3.3.2. Avaliação da legitimidade da despesa

O conceito de legitimidade aqui emprestado é o de estar conforme a lei, ser legal. Fundado no direito, na razão ou na justiça.

O exame de legitimidade da despesa abrange a análise dos critérios e dos procedimentos utilizados desde sua alocação orçamentária até sua final execução, no que diz respeito à sua conformidade, na aparência e na essência, com o interesse público, como pressuposto inexorável, com os propósitos para os quais foi autorizada, com os princípios constitucionais de atuação da administração pública (arts. 3º e 37, CF/88, PPA, LDO, LOA) e com outras normas que disciplinam atos de gestão financeira.

Indispensáveis nas análises de despesas são os exames denominados de pertinência e de adequabilidade, o primeiro no sentido de aderência e o segundo na acepção de razoabilidade, eficiência e economicidade, segundo os quais ao se analisar uma despesa deve-se atentar se ela, dentre outros critérios:

tem pertinência:

- com o programa ou ação orçamentária ao qual se vincula;
- com os objetivos institucionais ou os objetivos sociais consignados no estatuto, regimento ou contrato social, no caso de despesa relacionada com a atividade meio;
- com o objeto do contrato de execução ou fornecimento, convênio, contrato de gestão, termo de parceria ou instrumento similar de transferência de recursos. Ou seja, está relacionada intrinsecamente com a produção do objeto ou a execução da atividade neles pactuados e foram executadas de acordo com os planos de aplicação, programas, projetos e orçamentos operacionais neles consignados.

têm adequabilidade, isto é:

- em relação ao alcance dos objetivos propostos é necessária e/ou suficiente (razoabilidade);
- está dentro dos limites de eficiência e de economicidade, em termos quantitativos ou qualitativos.

3.3.3. Análise da legitimidade de documentos fiscais

Como já mencionado, o documento fiscal que dá suporte à despesa não deve ser visto pelo analista como a comprovação de sua realização, mas tão somente como o meio de formalização e registro do negócio jurídico que lhe dá origem. O documento, por si só, não comprova se o negócio efetivamente ocorreu, devendo ser este o primeiro procedimento de auditoria a ser aplicado: verificar se ocorreu o fornecimento, a execução da obra ou a prestação de serviço nele declarado, isto é, se ele corresponde a uma operação ou prestação efetiva.

Na maioria das vezes, todavia, comprovar essa declaração não é tarefa fácil, especialmente quando o objeto do dispêndio não é passível de verificação física (campanhas, cursos de qualificação, eventos de duração certa, etc.), exigindo que outros aspectos relativos ao próprio documento sejam analisados, com vistas a corroborar ou pelo menos fornecer elementos razoáveis de convicção da ocorrência efetiva da despesa. Os procedimentos indicados no item seguinte auxiliarão o analista nessa intrincada tarefa.

Os procedimentos indicados a seguir constituem-se basicamente de pesquisa em sistemas informatizados e técnicas de análise documental e, portanto, são apenas corroborativos, não dispensando a inspeção ou verificação física do objeto adquirido ou executado. Esses procedimentos devem ser aplicados na ordem em que se apresentam.

O documento fiscal em si não comprova a realização do negócio jurídico, ele formaliza, dá suporte e destina-se ao registro do fato gerador da relação jurídico-tributária e às vezes da própria relação jurídica entre as partes. Assim, além de certificar a legitimidade do documento fiscal, o exame deve constatar se a declaração nele contida corresponde a uma operação efetiva. Desse modo, procedimentos de auditoria que não contemplem técnicas de observação e inspeção física tem alcance limitado.

3.3.3.1. Fontes de informação para análise de documentos fiscais

Não há dúvida de que os melhores instrumentos para obtenção de informações com vistas à confirmação da genuinidade, autenticidade e idoneidade de documentos fiscais são os acordos de cooperação institucional ou convênios firmados com órgãos do Fisco e outras instituições responsáveis pelo processo de formalização e regulação de entidades, a exemplo das juntas comerciais dos estados, cartórios de registro civil de pessoas jurídicas, departamentos estaduais de trânsito (Detran), etc., para o acesso direto a sistemas, a troca de informações e até a atuação conjunta em benefício do controle externo. São exemplos desses acordos aqueles celebrados pelas Secretarias de Controle Externo nos Estados do Maranhão, Minas Gerais, Ceará e Tocantins com as Secretarias de Fazenda dos respectivos estados, para acesso aos sistemas de cadastro de contribuintes, AIDF, base de notas fiscais, contador responsável e outras informações fiscais.

De acordo com o “Info Adfis” 35/2006, a celebração de acordos de cooperação institucional ou convênios para acesso a dados no interesse da fiscalização deve ser estimulada. Para facilitar a elaboração e agilizar a celebração de convênios semelhantes por outras Unidades Técnicas do TCU, foi publicado na página da Adfis os acordos e convênios já celebrados.

O apêndice intitulado “Pesquisa Eletrônica de Índícios de Irregularidades e Fraudes Fiscais”, especialmente preparado pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (Sefaz-MG) para o TCU, traz uma lista de mais de 70 fontes relevantes para consultas, por meio da Internet, de informações que ajudarão o analista em seu trabalho de análise de documentos fiscais.

Destaca-se na referida lista, um interessante quadro resumo dos tipos de informações disponibilizadas em cada um dos vinte e sete sítios *web* das secretarias estaduais de fazenda, no qual o analista poderá consultar, antes de iniciar a pesquisa, se a informação que busca estará lá disponível.

O procedimento inicial para validar documentos fiscais é a consulta da existência e regularidade cadastral do emitente, que pode ser feita nos sítios da Receita Federal, do Sintegra, das Fazendas estaduais (localizáveis a partir do sítio do Sintegra) e das Prefeituras municipais, todos indicados no material preparado pela Sefaz-MG.

A consulta à situação cadastral pelo CNPJ, no sítio da Receita Federal, retorna importantes elementos para subsidiar o exame do analista: atividade econômica principal e secundária, natureza jurídica, endereço completo, a situação cadastral (ativa, suspensa, inapta, baixada ou nula) e a data de referência dessa situação (veja como interpretar o significado dessas situações no item subsequente e consulte, para uma informação mais completa, a IN-RFB Nº 748/2007).

No consulta aos sítios das Fazendas estaduais ou do Sintegra (pelos números do CNPJ ou da inscrição estadual), a situação cadastral é retornada como [contribuinte] “habilitado” ou “não habilitado” com data de referência da situação. A atividade econômica principal e o endereço também são retornados, devendo se verificar se não há divergências com os da Receita Federal.

Outro procedimento importante na validação de documentos fiscais é a consulta da AIDF, todavia, como se verifica no quadro resumo do material preparado pela Sefaz-MG, apenas seis estados disponibilizam tal informação em seus sítios fazendários. Nos demais, se não houver acordo de cooperação ou convênio, somente por meio de circularização será possível obter essa confirmação.

Não menos importante é a consulta do veículo transportador, indicado na nota fiscal, para verificação da compatibilidade entre a capacidade normal deste com a quantidade, medidas, peso e espécie das mercadorias transportadas. No entanto, apenas por meio do código Renavam (este não disponível no documento fiscal) e placa é possível obter essa informação nos sítios dos Detran estaduais ou no sítio do Denatran (endereço: <<https://denatran.serpro.gov.br/index2.htm>>), apenas mediante acordos de cooperação ou convênios com estes órgãos é possível ter acesso a essas informações somente por meio da placa do veículo. O sítio <<http://www.ccfacil.com.br/>> disponibiliza dados completos do veículo apenas por meio da placa, mas é pago.

Para pesquisa de número de telefones e endereços de empresas e sócios, as listas telefônicas eletrônicas indicadas no item 2 do material da Sefaz-MG, constituem fonte ágil de pesquisa. O sítio CCFácil – Consultas Cadastrais, embora pago, disponibiliza importantes informações empresariais, tais como, a composição societária (também disponível aos analistas do TCU por meio de convênio celebrado com a Receita Federal, o denominado acesso ao “CNPJ3”) e cruzamento com outras empresas das quais os sócios participam, restrições da empresa e dos sócios etc.

3.3.3.2. Indicadores de fraudes em documentos fiscais

Durante a execução dos procedimentos para validação de documentos fiscais comprobatórios de despesa (item seguinte), o analista deve estar atento para possíveis indicadores de fraude, como os indicados a seguir, que poderão indicar a necessidade de confirmação externa por meio de circularização (item 3.3.3.4):

1. despesas comprovadas por cópia (xerox de documentos fiscais);
2. ausência de carimbos dos postos fiscais de fronteira no verso ou anverso das notas fiscais procedentes de outros estados;
3. impossibilidade de uma mercadoria circular em prazo demasiadamente curto em relação à distância percorrida, ou transitar por rota diferente;
4. quantidade, medidas, peso e espécie, constantes na nota fiscal em desacordo com a capacidade normal do veículo transportador;
5. volume e/ou valor excessivo em relação às aquisições normais da entidade;
6. incoerência quanto à origem de mercadorias relativamente à área de

- produção;
7. incoerência quanto ao volume das mercadorias transacionadas e o endereço do emitente estabelecido em partes altas de edifícios, bairros estritamente residenciais.
 8. falta, imprecisão ou incompletitude de dados de localização da empresa impressos na nota fiscal (endereço, CEP, telefone, fax, e-mail, etc.), principalmente telefone;
 9. números do CNPJ, inscrição estadual ou municipal inconsistentes;
 10. mercadorias ou serviços constantes do documento fiscal em desacordo com o ramo de atividade do emitente;
 11. falta de dados da AIDF impressos no rodapé ou na lateral direita da nota fiscal, a saber: nome, endereço e números de inscrição estadual e no CNPJ da gráfica, número do primeiro e do último formulário impresso e respectiva série, quando for o caso, quantidade de jogos e vias por jogo, jogos por bloco (quando talão); nº e data da AIDF;
 12. nota fiscal autorizada por repartição fiscal diferente da jurisdição do emitente;
 13. papel de má qualidade e má impressão do formulário (IDF);
 14. diferenças gráficas e/ou cor de tinta diferente para notas fiscais impressas dentro de uma mesma AIDF;
 15. igualdade gráfica de impressos constando do rodapé (AIDF) gráficas diferentes;
 16. diferenças de tamanho entre vias de uma mesma nota fiscal;
 17. data de emissão da nota fiscal anterior à data da AIDF;
 18. número da nota fiscal não compreendido entre a numeração autorizada;
 19. data da emissão fora da 'data limite para emissão' do impresso;
 20. incoerência entre o grande número de notas fiscais impressas e a baixa numeração da nota emitida, em relação à data da AIDF;
 21. numeração seqüente ou aproximada de notas fiscais de um mesmo fornecedor, destinadas ao mesmo adquirente, com grande hiato de datas entre elas;
 22. desordem cronológica, isto é, desobediência à seqüência numérica em relação às datas de emissão das notas fiscais (os blocos serão usados pela ordem de numeração dos documentos. Nenhum bloco será utilizado sem que estejam simultaneamente em uso, ou já tenham sido usados, os de numeração inferior. Lei nº 4.502/64, art. 49 e Convênio SNº/70, art. 10, § 3º);
 23. número do documento fiscal emitido ou pré-impresso com mais ou menos algarismos do que o estabelecido (000.001 a 999.999, art. 10, Convênio SNº/70, e cláusula décima quarta, Convênio ICMS 57/95, exceto NF/Energia Elétrica, NF/Telecomunicações e NF/Comunicações, cuja numeração vai até 999.999.999, Convênio/SINIEF 06/89);
 24. bloco picotado com preenchimento datilografado ou emitido por computador;
 25. caligrafia ou tipo de máquina idênticas em notas fiscais de empresas diferentes;
 26. mesmos erros ortográficos em notas fiscais de empresas diferentes;

27. impressão em datas diferentes com a mesma cor de tinta;
28. notas fiscais manuscritas emitidas por empresas de informática;
29. notas fiscais de mercadorias adquiridas em outras praças, com mesmo preço da praça do adquirente;
30. rasuras ou acréscimos que indiquem alterações do documento após a sua emissão.

3.3.3.3. Itens de verificação para análise de documentos fiscais

Em relação às evidências de efetividade da operação, verificar se consta do processo:

1. “Atesto” do fornecimento de bens, prestação dos serviços ou execução de obra, no verso da 1ª. via do documento comprobatório, assinada por pessoa autorizada ou servidor devidamente identificado;
2. parecer da área técnica atestando a prestação de serviços ou, no caso de obras e serviços de engenharia, constam os laudos de medição da etapa e termo de recebimento parcial ou definitivo, com parecer do engenheiro responsável pelo acompanhamento;
3. relatório da consultoria com “Atesto” da área técnica competente a respeito da consultoria prestada;
4. via ou cópia do conhecimento de transporte, no caso de fornecimento de mercadorias transportadas por terceiros, independentemente do frete ser pago ou a pagar.

Em relação aos aspectos intrínsecos do documento, verificar se:

5. o documento é fiscal e a via que se encontra no processo é a 1ª. e original;
6. tem o número da AIDF, os dados da gráfica e a faixa de numeração autorizada para o impresso no rodapé ou na lateral direita;
7. o número do documento fiscal ou o número de controle do formulário estão dentro da faixa de numeração autorizada para impressão;
8. é adequado para a operação que registra (NF Modelo 1 ou 1-A para mercadorias, NFS para serviços, CTRC para transporte rodoviário, etc.);
9. a razão social e os números do CNPJ, Inscrição Estadual ou Municipal impressos no documento são os mesmos constantes do contrato de aquisição;
10. os dados de localização do estabelecimento emitente são completos (endereço, CEP, telefone, fax, e-mail, etc.).

Em relação aos aspectos extrínsecos do documento, verificar se:

11. a data de emissão é posterior à data da AIDF;
12. a data da emissão está dentro da ‘data limite para emissão’ do IDF;
13. a data da emissão é posterior à data de assinatura e publicação do contrato de fornecimento ou da execução dos serviços e está dentro da vigência do convênio ou instrumento similar, se for o caso;
14. a data de emissão é igual ou posterior às datas dos laudos de medição da etapa e do termo de recebimento parcial ou definitivo da obra;
15. o cálculo das obrigações tributárias está destacado (IPI, ICMS, ISS, retenção de tributos federais) ou está devidamente justificada as não-incidência de tributos;
16. indicações do transportador/volumes transportados no campo próprio da

nota fiscal, condizentes com os dados do conhecimento;

17. em se tratando de RECIBO, se ele é adequado à formalização da operação e, no caso de autônomos, se ele foi incluído na GFIP (Guia de Informações à Previdência Social), há a comprovação de regularidade perante o ISS e os respectivos encargos de INSS, IRRF e ISS foram corretamente calculados;
18. há indicação do banco, agência e conta para realização do pagamento e se ele já foi feito, há documento comprobatório com essas indicações e elas correspondem ao emissor do documento.

Em relação à consonância orçamentária, verificar se:

19. os critérios de legitimidade, pertinência e adequabilidade (item 3.3.2) estão sendo plenamente atendidos;
20. a primeira via da nota de empenho consta do processo e há saldo no empenho suficiente para pagar a despesa;
21. a data da nota de empenho é anterior à data do documento comprobatório;
22. as especificações do fornecimento de bens, prestação dos serviços ou execução de obra conferem com as da homologação e adjudicação da licitação, contrato de fornecimento ou execução, nota de empenho, proposta, solicitação, cotação, pedido, ordem de fornecimento, etc.

Em relação à regularidade fiscal do emitente, verificar se:

23. Foi comprovada mediante certidões exigidas pela Lei nº 8.666/93, dentro do prazo de validade, considerando a data da efetivação do pagamento:
 - 23.1. certidão negativa da Receita Federal;
 - 23.2. certidão negativa do INSS;
 - 23.3. certidão negativa da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional;
 - 23.4. certidão negativa da Secretaria de Fazenda Estadual;
 - 23.5. certidão negativa da Secretaria de Finanças Municipal;
 - 23.6. certidão negativa da FGTS;
 - 23.7. cópia GFIP (Guia de Informações à Previdência) entregue à CEF.

3.3.3.4. A técnica da circularização ou confirmação externa

Circularização, ou confirmação formal, é a técnica de auditoria utilizada com o objetivo de obter corroboração, por escrito, de terceiros em relação a determinadas informações no interesse do trabalho de auditoria. São três as formas de executá-la:

- **negativa:** o terceiro, de quem quer se obter uma confirmação, só responderá se a informação constante da solicitação for incorreta. Ou seja, na falta de confirmação, o auditor entenderá que o terceiro concorda com a informação constante do pedido;
- **positiva em preto:** há necessidade de confirmação formal do terceiro, e os valores a serem confirmados são indicados no pedido de confirmação;
- **positiva em branco (ou indefinida):** há necessidade confirmação formal do terceiro, mas não se colocam valores nos pedidos de confirmação. Desejam-se informações abrangentes.

No TCU a circularização é realizada por meio de ofícios de diligência ou de requisição, sendo o primeiro utilizado quando o órgão ou entidade circularizado não está obrigado a fornecer a informação requerida, caso em que não se deve aprazar a diligência, mas é de todo conveniente indicar o prazo em que ela será útil ao alcance dos propósitos da auditoria.

3.3.3.4.1. Planejamento

Quando o programa de auditoria (entendido como tal, o delineamento do trabalho por meio das matrizes de planejamento, de procedimentos e de possíveis achados) incluir a obtenção de confirmações externas, a equipe de auditoria deverá estimar o tempo necessário para expedição e retorno da circularização, de modo a estabelecer o prazo necessário para elaboração do relatório contemplando as evidências obtidas.

O analista deve ter em conta que a circularização é técnica trabalhosa de ser aplicada, com sacrifícios para a duração dos trabalhos e para as atividades daqueles que terão que efetuar os levantamentos necessários para atendimento das informações solicitadas. Portanto, deve-se prepará-la com a maior precedência possível em relação aos demais procedimentos da auditoria e somente circularizar os documentos sobre os quais ainda remanescerem dúvidas em relação à sua genuinidade, autenticidade e idoneidade, depois de executados outros procedimentos preliminares.

Assim, para escolher os documentos fiscais que deverão ser objeto de circularização é necessário, preliminarmente, proceder aos exames de legitimidade (item 3.3.2), executar os procedimentos de validação por meio de informações obtidas nas fontes indicadas no item 3.3.3.1, aplicar os itens de verificação para análise de documentos fiscais (3.3.3.3) atentando para eventuais indicadores de fraude (3.3.3.2), separando apenas aqueles cuja convicção quanto à genuinidade, autenticidade e idoneidade foi impossível formar com a aplicação desses exames preliminares.

3.3.3.4.2. Execução e Controle

O passo seguinte consiste em identificar o órgão fazendário, pela competência tributária em relação à operação registrada no documento fiscal, a pessoa competente neste órgão para responder a solicitação, seu departamento ou seção, com endereço completo e telefones para contatos posteriores de reiteração. Deve-se verificar, ainda, como forma de agilizar o procedimento, a possibilidade de acolhimento da solicitação por meio de fax ou correio eletrônico institucional.

Providências no mesmo sentido deverão ser adotadas em relação aos demais circularizados e ao próprio emitente do documento fiscal. Neste último caso, deve ser dada preferência ao contador ou organização contábil tecnicamente responsável pela escrituração do emitente.

Na medida do possível, deve-se utilizar modelo padronizado de ofício de diligência ou de requisição, restringindo os pedidos de informações apenas ao necessário para o esclarecimento da dúvida que paira sobre o documento fiscal, o seu emitente ou a operação nele registrada.

As solicitações expedidas deverão ser lançadas em planilhas, com data de expedição, registro ou protocolo, para controle posterior das confirmações recebidas e necessidades de reiteração.

3.3.3.4.3. Quando e como circularizar órgãos do Fisco

Os órgãos do Fisco deverão ser circularizados sempre que houver suspeita em relação à falsidade material do documento (item 3.2.1.1. Documento sem autorização do Fisco, 3.2.1.2. Documento paralelo, espelhado ou duplicado e 3.2.1.3. Documento clonado), à idoneidade do documento e regularidade do emitente (3.2.2), especialmente as hipóteses de nota “fria”, excluída a de operação “fria” (3.2.2.1), de divergência entre as vias de uma mesma nota fiscal (3.2.2.2. nota calçada) e de alteração (rasuras, emendas) do documento após a sua emissão, pelo próprio emitente. Assim, normalmente as

perguntas endereçadas aos órgãos fazendários giram em torno dos seguintes temas principais (ver modelo de ofício de diligência - Anexo 14):

- em relação ao **documento**: é autorizado pelo órgão fazendário (AIDF) e considerado idôneo na data em que foi emitido;
- em relação ao **emitente**: atividade, regularidade cadastral e habilitação para emitir documentos fiscais na data de emissão do documento examinado;
- em relação à **operação**: se as informações constantes das vias examinadas são as mesmas constantes da via destinada ao Fisco ou com as informações a ele fornecidas pelo emitente;
- em relação ao **tributo**: se houve o pagamento (não é relevante para auditorias não fiscais, embora, dependendo do caso concreto, possa ser um complemento informativo, um elemento adicional de corroboração).

3.3.3.4.4. Quando circularizar outros órgãos e entidades

A necessidade de informações para validação de documentos fiscais costuma se esgotar com a consulta aos órgãos do Fisco. No entanto, mesmo estes órgãos recorrem a outros para corroborar certas operações: consultas aos Detrans (capacidade de veículos); aos órgãos de registro do comércio (quadro societário, administradores, atividades, data de fundação, alterações estatutárias) etc.

3.3.3.4.5. Quando circularizar o próprio emitente do documento

Normalmente o emitente do documento fiscal só será circularizado quando houver suspeita de alteração do documento fiscal após sua emissão, não realizada por ele próprio, ou de clonagem do seu impresso de documento fiscal por outro emitente (3.2.1.3.), muito raramente será solicitado a prestar outros tipos de informações, que só fornecerá se não o comprometer, no interesse da auditoria.

3.3.3.4.6. Interpretação e utilização das confirmações recebidas

Nem sempre as confirmações recebidas trazem as informações com a precisão jurídica que se requer na elaboração do relatório de auditoria ou na instrução do processo. Nestes casos, devem os auditores solicitar esclarecimentos adicionais, que devem ser dados, na medida do possível, por meio de confirmação adicional ou de ratificação da confirmação anterior.

A confirmação só poderá ser utilizada como evidência, sem ressalva, se preencher os **requisitos próprios das evidências de auditoria**, quais sejam:

- **suficiência**: determinada pela importância relativa e o risco, a juízo do auditor;
- **pertinência**: grau de concernência e razoabilidade, também a juízo do auditor; e
- **fidedignidade**: adequabilidade da fonte, autenticidade, validade e exatidão.

No que diz respeito ao documento, o analista deverá interpretar a resposta tentando enquadrá-la numa das situações previstas nos itens 3.2.1 e 3.2.2 deste trabalho (sendo quase certo que o Fisco dificilmente poderá ajudar nas situações descritas a partir do item 3.2.2.4).

Quanto à divergência de informações constantes das vias em poder do analista com aquelas em poder do Fisco, será necessário tentar identificar o propósito da simulação, que pode apontar em duas direções: 1) se é calçamento do tipo complexo

pode ser indício de fraude à despesa pública, inclusive, mediante conluio; 2) deseja-se ocultar a operação real com declaração enganosa para evitar o pagamento de tributos ao amparo ou mediante o gozo dos institutos tributários estudados 2.3, deste trabalho.

Em relação ao emitente, o analista deve atentar para as respostas do tipo “contribuinte irregular”, dada a pouca precisão desta expressão. É necessário identificar o tipo de irregularidade. As expressões seguintes são normalmente utilizadas em retornos de consultas ou de circularizações, no que diz respeito à situação cadastral do emitente.

Receita Federal (IN-RFB 748/2007):

Inapta: contribuinte enquadrado numa das seguintes situações:

I – omissa contumaz: a que, embora obrigada, tenha deixado de apresentar, por cinco ou mais exercícios consecutivos, DIPJ, Declaração de Inatividade ou Declaração Simplificada das Pessoas Jurídicas - Simples, e, intimada, não tenha regularizado sua situação no prazo de sessenta dias, contado da data da publicação da intimação;

II – omissa e não localizada: a que, embora obrigada, tenha deixado de apresentar as declarações referidas no inciso I, em um ou mais exercícios e, cumulativamente, não tenha sido localizada no endereço informado à RFB;

III – inexistente de fato;

IV – que não efetue a comprovação da origem, da disponibilidade e da efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior, na forma prevista em lei.

Suspensa: contribuinte enquadrado numa das seguintes situações:

I – domiciliado no exterior, encontrando-se na situação ativa, deixar de ser alcançado, temporariamente, pela exigência de que trata o inciso XIV do art. 11, mediante solicitação;

II – solicitar baixa de inscrição, estando a solicitação em análise ou tendo sido indeferida;

III – estiver em processo de declaração de inaptidão;

IV – apresentar indício de interposição fraudulenta de sócio ou titular, inclusive na hipótese definida no § 2º do art. 3º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, enquanto o processo respectivo estiver em análise;

V – interromper temporariamente suas atividades; ou

VI – não reconstituir, no prazo de 210 dias, a pluralidade do QSA (quadro de sócios ou acionistas).

Baixada: quando houver sido deferida a solicitação de baixa feita pelo contribuinte ou na hipótese de baixa de ofício.

Nula: a inscrição no CNPJ será assim declarada quando:

I – houver sido atribuído mais de um número de inscrição para o mesmo estabelecimento;

II – for constatado vício no ato praticado perante o CNPJ; ou

III – for constatado ato de inscrição no CNPJ relativo à entidade não enquadrada nas disposições contidas nos arts. 10 ou 11.

Ativa: quando não se enquadrar em nenhuma das hipóteses anteriores;

Secretarias de Fazenda dos Estados, Sintegra e Prefeituras:

Habilitada / Não habilitada = a emitir documentos fiscais (atentar data);

Baixada: quando deferida a solicitação de baixa feita pelo contribuinte;

Cancelada: na hipótese de baixa de ofício, por algum tipo de irregularidade.

3.4. COMPROVAÇÃO ILÍCITA DE DESPESAS: TIPIIFICAÇÃO

3.4.1. Distinção entre infração tributária e delito fiscal

É importante fazer a distinção entre a infração tributária (de natureza administrativa) e o delito fiscal (de natureza penal). Na primeira, a responsabilidade é objetiva, pois, nos termos do art. 136 do CTN, independe da vontade do agente o que torna irrelevante a prospecção do elemento subjetivo. Já o delito fiscal não se configura sem a demonstração da conduta dolosa. Ou seja, sem dolo (evasão dolosa, intencional, vontade manifesta de reduzir ou suprimir tributo) não há delito fiscal.

São exemplos de infração tributária a inobservância de prazo fixado na legislação para pagamento de tributo ou o descumprimento de obrigações acessórias. Tais infrações são puníveis, pelo Fisco, apenas com multa por descumprimento de obrigação acessória ou multa e juros de mora.

Essa distinção é importante porque ao ser apurada infração administrativa que, em tese, também possa ser considerada ilícito penal, incumbe à administração pública promover as comunicações pertinentes aos órgãos competentes.

3.4.2. Falsa Comprovação: dano ao Erário ou fraude Fiscal?

FALSA COMPROVAÇÃO, consiste em comprovar com:

- **DOCUMENTO NÃO FISCAL**
- **DOCUMENTO FALSO**
 - **SEM AUTORIZAÇÃO DO FISCO**
 - **PARALELO, ESPELHADO OU DUPLICADO**
 - **CLONADO**
- **DOCUMENTO INIDÔNEO => “NOTAS FRIAS”**
 - **EXTRAVIADO, APROPRIADO IRREGULARMENTE OU DESAPARECIDO**
 - **DE CONTRIBUINTE QUE ENCERROU IRREGULARMENTE ATIVIDADES**
 - **DE CONTRIBUINTE INSCRITO MAS SEM ESTABELECIMENTO (FANTASMA)**
 - **ASSIM DECLARADO PELO FISCO**
 - **COM EMENDAS, RASURAS, ILEGÍVEL, INEXATO (CONTRAFEITO, CALÇADO)**
 - **COM INFORMAÇÕES QUE NÃO CORRESPONDAM À OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO (SUPERFATURADO QT, QL, FF)**
 - **IMPRÓPRIO (NÃO LEGALMENTE EXIGIDO PARA A OPERAÇÃO)**

RESULTADO DA FALSA COMPROVAÇÃO:

- **FRAUDE AO ERÁRIO (CRIMES CONTRA A ADMINISTRAÇÃO, IMPROBIDADE, ETC.)**
- **FRAUDE AO FISCO (CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA)**
- **INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA COMUM**

PARTICIPAÇÃO OU RESPONSABILIDADE NA FALSA COMPROVAÇÃO:

- **DO FUNCIONÁRIO OU AGENTE PÚBLICO**
- **DO EMITENTE**
- **DOS DOIS, EM CONLUÍO**

A **FALSA COMPROVAÇÃO** consiste em dar suporte à comprovação de despesas com documentos falsos (material ou ideologicamente), inidôneos ou adulterados.

Quando esse tipo de irregularidade atingir os documentos fiscais que integram os elementos de comprovação da despesa pública, o analista deve procurar identificar a motivação do fato e a extensão de seus efeitos, isto é:

- se o ilícito foi praticado com o intuito de reduzir ou suprimir tributo mediante práticas fiscais fraudulentas (fraude fiscal – à receita pública); e, se foi, qual foi participação, comissiva ou omissiva, do agente público; e/ou
- se o ilícito foi praticado visando ao desvio ou malversação de recursos públicos (fraude às contas – à despesa pública) e, se consumado, quem foi o responsável: o agente público, o fornecedor ou os dois em conluio;
- se o ilícito foi apenas formal; isto é, foi apenas uma infração tributária, sem qualquer efeito no âmbito do processo no TCU.

3.4.3. Considerações quanto à responsabilidade do agente público e do contratado

Espera-se do agente público conduta compatível com a de um homem médio prudente, que detenha os conhecimentos necessários ao desempenho das tarefas que lhe foram cometidas. Assim, na hipótese da falsa comprovação ser caracterizada pela apresentação de documento não fiscal configura, a princípio, falha grave de conduta, pois é razoável esperar que o agente público exija do contratado a emissão de documentos fiscais, consoante estatuído no Decreto 93.872/86, art. 36, §2º, alínea “c”.

Particularmente no caso de convênios, a IN STN 01/97 estabelece, no seu art. 30, que as despesas “serão comprovadas mediante documentos originais fiscais ou equivalentes”, o que torna objetivamente gravosa a aceitação pelo agente público de documentos de natureza diversa da fiscal.

Na hipótese de falsa comprovação decorrer de documento inidôneo em razão de estar emendado, rasurado ou ilegível ou de conter informações que não correspondem à operação ou prestação, também estará potencialmente configurada falha do agente público, pois essas situações não apresentam dificuldades de identificação.

A falsidade ou inidoneidade de um documento fiscal pressupõe a participação do agente privado, contratado pela administração pública, uma vez ser ele o emissor e autor do documento. Cuidado especial deve ser tomado quando a inidoneidade do documento fiscal decorrer do seu uso indevido por pessoa ou entidade distinta da que detinha legitimidade para emití-lo (documento extraviado, apropriado irregularmente, desaparecido, legalmente impróprio para a operação, declarado inidôneo pelo Fisco e, ainda, de contribuinte inscrito mas sem estabelecimento (fantasma), de contribuinte que encerrou irregularmente atividades etc.). Nestes casos a responsabilidade recai sobre quem usou indevidamente o documento.

3.4.4. Conceito de funcionário e agente público para fins penais

Código Penal

Art. 327. Considera-se funcionário público, para os efeitos penais, quem, embora transitoriamente, ou sem remuneração, exerce cargo, emprego ou função pública.

§ 1º Equipara-se a funcionário público quem exerce cargo, emprego ou função em entidade paraestatal, e quem trabalha para empresa prestadora de serviço contratada ou conveniada para a execução de atividade típica da Administração Pública.

§ 2º A pena será aumentada da terça parte quando os autores dos crimes previstos neste Capítulo forem ocupantes de cargos em comissão ou de função de direção ou assessoramento de órgão da administração direta, sociedade de economia mista, empresa pública ou fundação instituída pelo poder

Lei 8.429/92

Art. 2º Reputa-se agente público, para os efeitos desta lei, todo aquele que exerce, ainda que transitoriamente ou sem remuneração, por eleição, nomeação, designação, contratação ou qualquer outra forma de investidura ou vínculo, mandato, cargo, emprego ou função nas entidades mencionadas no artigo anterior [administração direta, indireta ou fundacional de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de Território, de empresa incorporada ao patrimônio público ou de entidade para cuja criação ou custeio o erário haja concorrido ou concorra com mais de cinquenta por cento do patrimônio ou da receita anual].

Art. 3º As disposições desta lei são aplicáveis, no que couber, àquele que, mesmo não sendo agente público, induza ou concorra para a prática do ato de improbidade ou dele se beneficie sob qualquer forma direta ou indireta.

3.4.5. Tipificação dos ilícitos praticados mediante fraude em documentos fiscais

Os atos praticados pelo sujeito passivo, contribuinte ou responsável, ou ainda por terceiro que procure beneficiar o sujeito passivo, de forma dolosa, isto é, intencional, visando a causar prejuízo à Fazenda pública, são tipificados pelas leis penais conhecidas, em seu conjunto, pela denominação de Direito Penal Tributário. Muitos desses atos, no entanto, são praticados com a participação de agentes públicos não apenas com o propósito de fraudar o Fisco mediante a redução ou supressão de tributos, mas sim com o propósito de comprovar falsamente despesas públicas não realizadas, dissimular o desvio de recursos e o enriquecimento ilícito das partes caracterizando, desse modo, outros tipos de crimes, tais como: crimes contra a administração pública, de responsabilidade, de improbidade administrativa, de lavagem de dinheiro, dentre outros.

Com o objetivo de subsidiar o analista na identificação dos critérios para enquadramento de seus achados envolvendo documentos fiscais e na estruturação de suas propostas de encaminhamento, discrimina-se, a seguir, de forma não exaustiva, os principais tipos penais correlacionados com a falsa comprovação de despesas.

3.4.5.1. Falsidade material

DOCUMENTO FALSO

- **SEM AUTORIZAÇÃO DO FISCO**
- **PARALELO, ESPELHADO OU DUPLICADO**
- **CLONADO**

Código Penal

Art. 297. Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro.

Art. 298. Falsificar, no todo ou em parte, documento particular, ou alterar documento particular verdadeiro.

Lei 8.137/90

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: [...]

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

3.4.5.2. Falsidade ideológica

A falsidade ideológica em documentos fiscais caracteriza-se pela omissão de indicações que deles deveriam constar, declarações inexatas, emendas ou rasuras

originárias da emissão, como é o caso do “calçamento” da via do Fisco com valores diferentes das demais vias, bem como por alterações feitas após o documento ter sido regularmente emitido (contrafação).

Desse modo, fica caracterizada esse tipo de falsidade quando a operação ou prestação lançada no documento fiscal não corresponder a uma operação ou prestação efetiva ou seja divergente da efetivamente realizada (a operação é total ou parcialmente “fria”: fornecimento não realizado e superfaturamento) ou, ainda, em relação ao pseudo-emitente (o emitente é “frio”: formulário foi extraviado, subtraído do verdadeiro dono ou é de empresa “fantasma” etc.). Enquadram-se nessas hipóteses os seguintes documentos:

DOCUMENTO INIDÔNEO => “NOTAS FRIAS”

- **EXTRAVIADO, APROPRIADO IRREGULARMENTE OU DESAPARECIDO**
- **DE CONTRIBUINTE QUE ENCERROU IRREGULARMENTE ATIVIDADES**
- **DE CONTRIBUINTE INSCRITO MAS SEM ESTABELECIMENTO (FANTASMA)**
- **ASSIM DECLARADO PELO FISCO**
- **COM EMENDAS, RASURAS, ILEGÍVEL, INEXATO (CONTRAFEITO, CALÇADO)**
- **COM INFORMAÇÕES QUE NÃO CORRESPONDAM À OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO (SUPERFATURADO QT, QL, FF)**
- **IMPRÓPRIO (NÃO LEGALMENTE EXIGIDO PARA A OPERAÇÃO)**

Código Penal

Art. 299. Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante:...

Lei 8.137/90

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:[...]

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:[...]

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo:[...]

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

3.4.5.3. Uso de documento falso

A utilização de qualquer documento viciado por uma das formas descritas nos dois itens precedentes, pelos próprios autores ou por terceiros, também é uma maneira muito utilizada para fraudar o Erário, mediante comprovação de despesas insubsistentes, e a Fazenda Pública.

Código Penal

Art. 304. Fazer uso de qualquer dos papéis falsificados ou alterados, a que se referem os arts. 297 a 302:...

Lei 8.137/90

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:[...]



IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

3.4.5.4. Estelionato

Dependendo de sua conformação fática e de seu resultado, qualquer crime de falsidade pode caracterizar o crime de estelionato, definido no Código Penal conforme a seguir:

Código Penal

Art. 171. Obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, ardil, ou qualquer outro meio fraudulento: [...]

IV – defrauda substância, qualidade ou quantidade de coisa que deve entregar a alguém.

3.4.5.5. Despesa comprovada sem documento fiscal ou com documento impróprio

Além de enquadrar-se como falsidade ideológica, esse tipo de comprovação também fere as seguintes disposições legais:

Lei 8.137/90

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:[...]

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Lei 8.846/94

Art. 1º A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada [...] no momento da efetivação da operação.

§ 1º O disposto neste artigo também alcança:

- a) a locação de bens móveis e imóveis;
- b) quaisquer outras transações realizadas com bens e serviços, praticadas por pessoas físicas ou jurídicas.

Art. 2º Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital para efeito do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais, incidentes sobre o lucro e o faturamento, a falta de emissão da nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações a que se refere o artigo anterior bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação.

Decreto 93.872/86

Art. 36. [...] § 2º A liquidação da despesa, por fornecimentos feitos, obras executadas ou serviços prestados terá por base: [...]

c) o documento fiscal pertinente.

Convênio S/Nº, de 15/12/1970

Art. 14. Sempre que for obrigatória a emissão de documentos fiscais, aqueles a quem se destinarem as mercadorias são obrigados a exigir tais documentos dos que devem emití-los, contendo todos os requisitos legais.

Art. 15. Os transportadores não poderão aceitar despacho ou efetuar o transporte de mercadorias que não estejam acompanhadas dos documentos fiscais próprios.

IN-STN Nº 01/97

Art. 30. As despesas serão comprovadas mediante documentos originais fiscais ou equivalentes, devendo as faturas, recibos, notas fiscais e quaisquer outros documentos comprobatórios serem emitidos em nome do conveniente ou do executor, se for o caso, devidamente identificados com

referência ao título e número do convênio.

3.4.5.6. Falsa atestação de despesa e superfaturamento

Para lograrem êxito, os crimes previstos nos itens anteriores – especialmente o que resulta em superfaturamento – demandam, normalmente, a participação do agente público na falsa atestação da despesa:

Código Penal

Art. 301. Atestar ou certificar falsamente, em razão de função pública, fato ou circunstância que habilite alguém a obter cargo público, isenção de ônus ou de serviço de caráter público, ou qualquer outra vantagem:[...]

§ 1º Falsificar, no todo ou em parte, atestado ou certidão, ou alterar o teor de certidão ou de atestado verdadeiro, para prova de fato ou circunstância que habilite alguém a obter cargo público, isenção de ônus ou de serviço de caráter público, ou qualquer outra vantagem:...

Art. 172. Emitir fatura, duplicata ou nota de venda que não corresponda à mercadoria vendida, em quantidade ou qualidade, ou ao serviço prestado: [...]

Lei 8.429/92

Art. 1º Constitui ato de improbidade administrativa importando enriquecimento ilícito auferir qualquer tipo de vantagem patrimonial indevida em razão do exercício de cargo, mandato, emprego ou atividade..., e notadamente: [...]

VI – receber vantagem econômica de qualquer natureza, direta ou indireta, para fazer declaração falsa sobre medição ou avaliação em obras públicas ou qualquer outro serviço, ou sobre quantidade, peso, medida, qualidade ou característica de mercadorias ou bens fornecidos a qualquer das entidades mencionadas no art. 1º desta lei.

3.4.5.7. Supressão de documento, extravio, sonegação ou inutilização de livro ou documento

Código Penal

Agente ou Funcionário Público

Art. 314. Extraviar livro oficial ou qualquer documento, de que tem a guarda em razão do cargo; sonegá-lo ou inutilizá-lo, total ou parcialmente:...

Particular

Art. 301. Destruir, suprimir ou ocultar, em benefício próprio ou de outrem, ou em prejuízo alheio, documento público ou particular verdadeiro, de que não podia dispor:...

3.4.5.8. Formação de quadrilha, bando, organizações ou associações criminosas

Código Penal

Art. 288. Associarem-se mais de três pessoas, em quadrilha ou bando, para o fim de cometer crimes:...

Aqueles que lesam a Fazenda Pública por meio de fraude à despesa ou de sonegação fiscal, muitas vezes lançam mão de sofisticados esquemas operacionais, com a participação de pessoas jurídicas interpostas e de pessoas naturais que interagem e operam a organização criminosa assim formada. Quando o número de participantes do ajuste doloso (conluio) ultrapassa ou perfaz o mínimo estipulado na lei penal para a existência do delito de quadrilha ou bando, este crime se consuma.

Conforme jurisprudência do STF, a quadrilha é crime autônomo, que independe dos crimes cometidos pelo bando. O crime de quadrilha é sempre independente dos demais crimes que pelo bando vierem a ser praticados.



3.4.5.9. Crimes contra a Administração e de improbidade administrativa

O crime fiscal vem sempre (mal) acompanhado de outros crimes contra o Estado. Por essa razão, o analista deve estar atento para a conexão da fraude na comprovação de despesas não apenas com o crime fiscal decorrente, mas também com outros crimes como os de falsa atestação de despesa, associação (quadrilha, bando) para a prática de crimes e de outros que normalmente vêm associados ao primeiro, tais como aqueles contra a administração pública e os de improbidade, além daqueles relativos à responsabilidade de prefeitos, discriminados no item seguinte.

Crimes praticados por funcionário público

Código Penal

Peculato

Art. 312. Apropriar-se o funcionário público de dinheiro, valor ou qualquer outro bem móvel, público ou particular, de que tem a posse em razão do cargo, ou desviá-lo, em proveito próprio ou alheio:[...]

§ 1º Aplica-se a mesma pena, se o funcionário público, embora não tendo a posse do dinheiro, valor ou bem, o subtrai ou concorre para que seja subtraído, em proveito próprio ou alheio, valendo-se de facilidade que lhe proporciona a qualidade de funcionário.

Peculato culposo e mediante erro de outrem

§ 1º Se o funcionário concorre culposamente para o crime de outrem:...

Art. 313. Apropriar-se de dinheiro ou qualquer utilidade que, no exercício do cargo, recebeu por erro de outrem:...

Corrupção passiva

Art. 317. Solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida, ou aceitar promessa de tal vantagem:...

§ 1º ... em consequência de tal vantagem ou promessa, o funcionário retarda ou deixa de praticar qualquer ato de ofício ou o pratica infringindo dever funcional.

§ 2º Se o funcionário pratica, deixa de praticar ou retarda ato de ofício, com infração de dever funcional, cedendo a pedido ou influência de outrem:...

Emprego irregular de verbas ou rendas públicas

Art. 315. Dar às verbas ou rendas públicas aplicação diversa da estabelecida em lei:...

Inserção de dados falsos em sistemas de informação

Art. 313-A. Inserir ou facilitar, o funcionário autorizado, a inserção de dados falsos, alterar ou incluir indevidamente dados corretos nos sistemas informatizados ou bancos de dados da Administração Pública com o fim de obter vantagem indevida para si ou para outrem ou para causar dano:...

Condescendência criminosa

Art. 320. Deixar o funcionário, por indulgência, de responsabilizar subordinado que cometeu infração no exercício do cargo ou, quando lhe falte competência, não levar o fato ao conhecimento da autoridade competente:...

Improbidade Administrativa – Lei 8.429/92

Qualquer agente público poderá ser sancionado por ato de improbidade. Até mesmo dirigentes de organizações não-governamentais subsidiadas pelo governo poderão ser alcançados pelas sanções da lei de improbidade, bem como todo aquele que, não sendo agente, concorra ou induza para a prática do ato de improbidade ou dele se beneficie, sob qualquer forma direta ou indireta (art. 2º e *caput* art. 1º).

[...] poderá ser sancionado por ato de improbidade [...] entidade para cuja criação ou custeio o erário haja concorrido ou concorra com mais de cinquenta por cento do patrimônio ou receita anual (art. 2º e *caput* art. 1º) [e] todo aquele que, não sendo agente, concorra ou induza para a prática do ato de improbidade ou dele se beneficie, sob qualquer forma direta ou indireta.

São três as espécies de atos ímprobos tipificados nessa lei, que podem ter conexão com a falsa comprovação de despesas suportadas por documentos fiscais fraudados (documentos falsos, inidôneos ou adulterados):

a) Que importam em enriquecimento ilícito (art. 9º):

I - receber, para si ou para outrem, dinheiro, bem móvel ou imóvel, ou qualquer outra vantagem econômica, direta ou indireta, a título de comissão, percentagem, gratificação ou presente de quem tenha interesse, direto ou indireto, que possa ser atingido ou amparado por ação ou omissão decorrente das atribuições do agente público;

II - perceber vantagem econômica, direta ou indireta, para facilitar a aquisição, permuta ou locação de bem móvel ou imóvel, ou a contratação de serviços pelas entidades referidas no art. 1º por preço superior ao valor de mercado;[...]

VI - receber vantagem econômica de qualquer natureza, direta ou indireta, para fazer declaração falsa sobre medição ou avaliação em obras públicas ou qualquer outro serviço, ou sobre quantidade, peso, medida, qualidade ou característica de mercadorias ou bens fornecidos a qualquer das entidades mencionadas no art. 1º desta lei;

X - receber vantagem econômica de qualquer natureza, direta ou indiretamente, para omitir ato de ofício, providência ou declaração a que esteja obrigado;[...]

b) Que produzem prejuízo ao erário (art. 10):

I - facilitar ou concorrer por qualquer forma para a incorporação ao patrimônio particular, de pessoa física ou jurídica, de bens, rendas, verbas ou valores integrantes do acervo patrimonial das entidades mencionadas no art. 1º desta lei;

II - permitir ou concorrer para que pessoa física ou jurídica privada utilize bens, rendas, verbas ou valores integrantes do acervo patrimonial das entidades mencionadas no art. 1º desta lei, sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie;[...]

V - permitir ou facilitar a aquisição, permuta ou locação de bem ou serviço por preço superior ao de mercado;[...]

IX - ordenar ou permitir a realização de despesas não autorizadas em lei ou regulamento;

XI - liberar verba pública sem a estrita observância das normas pertinentes ou influir de qualquer forma para a sua aplicação irregular;[...]

XII - permitir, facilitar ou concorrer para que terceiro se enriqueça ilicitamente;[...]

c) Que atentem contra os princípios de administração pública (art. 11):

I - praticar ato visando fim proibido em lei ou regulamento ou diverso daquele previsto, na regra de competência;

II - retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício;(...)

VI - deixar de prestar contas quando esteja obrigado a fazê-lo;

Crimes praticados por particulares

Código Penal

Corrupção ativa

Art. 333. Oferecer ou prometer vantagem indevida a funcionário público, para determiná-lo a praticar, omitir ou retardar ato de ofício:...

§ 1º ... em razão da vantagem ou promessa, o funcionário retarda ou omite ato de ofício, ou o pratica infringindo dever funcional.

Tráfico de influência

Art. 332. Solicitar, exigir, cobrar ou obter, para si ou para outrem, vantagem ou promessa de vantagem, a pretexto de influir em ato praticado por funcionário público no exercício da função:...

§ 1º ... se o agente alega ou insinua que a vantagem é também destinada ao funcionário.



3.4.5.10. Crimes de responsabilidade dos Prefeitos

Decreto-Lei 201/67

São crimes tipificados nesta lei que também podem ter conexão com a falsa comprovação de despesas suportadas por documentos fiscais fraudados (documentos falsos, inidôneos ou adulterados), inclusive na prestação de contas de convênios e outros instrumentos de transferência de recursos federais:

Art. 1º São crimes de responsabilidade dos Prefeitos Municipal, sujeitos ao julgamento do Poder Judiciário, independentemente do pronunciamento da Câmara dos Vereadores:

I – apropriar-se de bens ou rendas públicas, ou desviá-los em proveito próprio ou alheio; [...]

III – desviar, ou aplicar indevidamente, rendas ou verbas públicas;

IV – empregar subvenções, auxílios, empréstimos ou recursos de qualquer natureza, em desacordo com os planos ou programas a que se destinam;[...]

VII – deixar de prestar contas, no devido tempo, ao órgão competente, da aplicação de recursos, empréstimos, subvenções ou auxílios internos ou externos, recebidos a qualquer título;...

4. ELABORAÇÃO DAS PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO

4.1. COMUNICAÇÕES AOS ÓRGÃOS EXTERNOS

4.1.1. Necessidade e obrigatoriedade de comunicação imediata

No item 3.4.2, vimos a distinção entre infração tributária, que tem natureza administrativa, e delito fiscal. A importância dessa distinção, como acentuado, reside no fato de, ao ser constatada infração administrativa que, em tese, também possa ser considerada ilícito penal, incumbe à administração pública promover as comunicações pertinentes, à época da descoberta, independentemente do desfecho do procedimento administrativo ou mesmo que este ainda não tenha sido instaurado.

A comunicação imediata do agente da administração pública ao responsável pela investigação (Ministro que preside o processo no TCU) ou pela deflagração da ação penal (Ministério Público e o Fisco, este último pela titularidade da competência de formalizar a representação fiscal para fins penais) é indispensável porque, na qualidade de funcionários públicos, no exercício de suas funções, há o dever funcional de realizar tal comunicação, ao invés da faculdade que é dada a qualquer pessoa do povo, consoante os preceitos dos arts. 5º, § 3º, e 27, do Código de Processo Penal.

Lei n.º 8.112/90

Art. 116. São deveres do servidor: [...]

VI - levar ao conhecimento da autoridade superior as irregularidades de que tiver ciência em razão do cargo;

Lei n.º 4.729/65 – Define o crime de sonegação fiscal

Art. 7º As autoridades administrativas que tiverem conhecimento de crime previsto nesta Lei, inclusive em autos e papéis que conhecerem, sob pena de responsabilidade, remeterão ao Ministério Público os elementos comprobatórios da infração, para instrução do procedimento criminal cabível.

Lei n.º 8.429/92 – Improbidade administrativa

Art. 3º. Os agentes públicos de qualquer nível ou hierarquia são obrigados a velar pela estrita observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade no trato dos assuntos que lhe são afetos.

[...]

Art. 7º Quando o ato de improbidade causar lesão ao patrimônio público ou ensejar enriquecimento ilícito, caberá a autoridade administrativa responsável pelo inquérito representar ao Ministério Público, para a indisponibilidade dos bens do indiciado.

Decreto-Lei n.º 3.689/41 – Código de Processo Penal

Art. 5º

[...]

§3º Qualquer pessoa do povo que tiver conhecimento da existência de infração penal em que caiba ação pública poderá, verbalmente ou por escrito, comunicá-la à autoridade policial, e esta, verificada a procedência das informações, mandará instaurar inquérito.

[...]

Art.27. Qualquer pessoa do povo poderá provocar a iniciativa do Ministério Público, nos casos em que caiba a ação pública, fornecendo-lhe, por escrito, informações sobre o fato e a autoria e indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Lei n.º 8.137/90 – Define crimes contra a ordem tributária

Art. 16. Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-lhe, por escrito, informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.



4.1.1.1. Quando encaminhar aos órgãos do Fisco

O Decreto-lei 3.688/41 prevê:

DAS CONTRAVENÇÕES REFERENTES À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Art. 66. Deixar de comunicar à autoridade competente:

I – crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício de função pública, desde que a ação penal não dependa de representação;

Os crimes fiscais são de ação penal pública (Lei 8.137/90, art. 15), cujo titular é o Ministério Público. Ocorre, porém, que a autoridade competente para se pronunciar sobre a existência fiscal do crédito tributário correspondente são os órgãos do Fisco. Tal competência decorre, inclusive, porque cabe a esses órgãos a instauração do processo administrativo-fiscal com vistas à produção da representação fiscal para fins penais a ser encaminhada ao Ministério Público, nos termos do art. 83 da Lei 9.430/96, sobre a existência ou não de obrigação tributária.

A esse respeito, Hugo de Brito Machado (1995, p. 118) assevera:

Nos termos do Código Tributário Nacional 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 tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. [...] Assim, nenhuma autoridade que não seja a responsável pela administração tributária pode dizer que alguém é devedor de tributo. Ou, mais exatamente, nenhuma autoridade, que não seja a competente para fazer o lançamento, pode dizer que ocorreu certo fato gerador de obrigação tributária, ou, em conseqüência, dizer que ocorreu inadimplemento de uma obrigação tributária, seja acessória, ou principal.

Assim, ao constatar ilícito praticado com o intuito de reduzir ou suprimir tributo mediante práticas fiscais fraudulentas (fraude fiscal), incumbe à administração pública promover imediata comunicação aos órgãos do Fisco municipal, estadual ou federal, conforme a competência sobre os tributos atingidos pela fraude, independentemente do desfecho do procedimento administrativo no qual o fato foi constatado, para que sejam instaurados os procedimentos cabíveis, da competência exclusiva do Fisco.

4.1.1.2. Quando encaminhar ao Ministério Público Federal e Estadual

Pelo mesmo raciocínio desenvolvido nos dois itens anteriores, também cabe imediata remessa dos elementos comprobatórios ao Ministério Público para instrução do procedimento criminal cabível.

Ademais, a Lei 4.729/65, que definia até 1990 os crimes de sonegação fiscal (e que não foi revogado pela Lei Federal 8.137/90), estabelece expressamente que:

Art. 7º As autoridades administrativas que tiverem conhecimento de crime previsto nesta Lei, inclusive em autos e papéis que conhecerem, sob pena de responsabilidade, remeterão ao Ministério Público os elementos comprobatórios da infração, para instrução do procedimento criminal cabível.

Assim, independentemente, das comunicações feitas aos órgãos do Fisco, também deverá haver remessa dos elementos comprobatórios do delito ao Ministério Público Estadual, quando houver fraude fiscal envolvendo tributos dos municípios ou dos estados, ao Ministério Público do Distrito Federal e Territórios, quando envolver tributos destas unidades federadas, e ao Ministério Público Federal, quando atingir tributos da competência da União (quase sempre) e nos casos em que a fraude também resulte em desvio ou malversação de recursos federais.



4.1.1.3. Orientações para elaboração das comunicações imediatas aos órgãos externos

Fundamentação legal:

Pela inteligência do art. 18, inciso II, “a” e “c”, da Resolução TCU 170/2004, esse tipo de comunicação deve ser elaborado e expedido pela unidade técnica competente, em processos relativos à sua área de atuação, mediante ofício, necessitando de autorização prévia do relator.

Dada a necessidade de comunicação imediata, sugere-se que a proposta para expedição da comunicação e remessa dos elementos comprobatórios seja feita em instrução simples, específica para provocar o despacho do relator, e não na proposta de encaminhamento do processo.

Além dos dispositivos mencionados, a proposta poderá se fundamentar em uma das seguintes disposições legais:

TC 003.379/2007-6 – Plano de Fiscalização TCU 2007/2008

Diretriz 10. Por autorização dos relatores, será realizado o envio de informações e documentos relativos a indícios de ocorrência de crimes contra a Administração Pública detectados no âmbito das fiscalizações a outros órgãos de controle e fiscalização;

Decreto-lei 3.688/41

DAS CONTRAVENÇÕES REFERENTES À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Art. 66. Deixar de comunicar à autoridade competente:

I – crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício de função pública, desde que a ação penal não dependa de representação;

Lei n.º 8.429/92

Art. 3º. Os agentes públicos de qualquer nível ou hierarquia são obrigados a velar pela estrita observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade no trato dos assuntos que lhe são afetos.

Lei n.º 4.729/65

Art. 7º As autoridades administrativas que tiverem conhecimento de crime previsto nesta Lei, inclusive em autos e papéis que conhecerem, sob pena de responsabilidade, remeterão ao Ministério Público os elementos comprobatórios da infração, para instrução do procedimento criminal cabível.

Organização do material:

1. Segregar os fatos a comunicar de acordo com a competência tributária dos entes sobre o tributo que incide ou deveria incidir na transação objeto do exame.
2. Comunicar para cada Fisco apenas as ocorrências relativas aos contribuintes a ele vinculados ou que, em razão do fato concreto, deveriam a ele se vincular. Evitar o envio de cópia de instrução contendo informações de contribuintes vinculados aos outros Fiscos.
3. Dentro de cada Fisco, organizar documentos por contribuinte.
4. No caso de remessa de elementos comprobatórios ao Ministério Público, há que se observar também a esfera de atuação de cada um: ao Ministério Público de determinado estado, apenas as ocorrências relativas aos contribuintes vinculados a ele ou aos seus municípios, ou que, em razão do fato concreto, deveriam a eles se vincular. Verificar também se há vara especializada em crimes fiscais.

4.2. PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO NO ÂMBITO DO TCU

4.2.1. O que pode e deve ser encaminhado

Uma vez providenciada a comunicação dos ilícitos ao Ministério Público e aos Fiscos respectivos, para as providências a seu cargo, o analista deverá avaliar os fatos sob a perspectiva de incidência em uma ou mais das três situações seguintes (itens I a III) e sob a ótica de definição de responsabilidades (item IV) com vistas à estruturação das propostas de encaminhamento no âmbito do processo no TCU:

I – prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo ou antieconômico.

Exemplos:

- Despesa sem pertinência (com o programa/ação orçamentária ao qual se vincula, com os objetivos institucionais ou sociais da entidade, com o objeto do contrato, do convênio etc.).
- Despesa sem adequabilidade (desnecessária em relação ao alcance do objetivo proposto ou desconforme em termos de padrões qualitativos ou quantitativos, sem razoabilidade).

II – ato praticado com grave infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Exemplos:

Inobservância do disposto no art. 63, § 2º, da Lei 4.320/64, c/c art. 36, § 2º, do Decreto nº 93.872/86; Comprovação com documento não fiscal ou impróprio:

§ 2º. A liquidação da despesa, por fornecimentos feitos, obras executadas ou serviços prestados terá por base:

- a) o contrato, ajuste ou acordo respectivo;
 - b) a Nota de Empenho;
 - c) o documento fiscal pertinente;
- III. os comprovantes da entrega do material ou da prestação efetiva do serviço.

III – desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos.

Exemplos:

- Despesa comprovada com documento fiscal não correspondente a uma operação efetiva.
- Superfaturamento quantitativo ou qualitativo.

IV – responsabilidade (participação comissiva ou omissiva) do agente público e do fornecedor/emittente/usuário do documento fiscal irregular (ver item 3.4.3).

Exemplos:

- Conluio.
- Apresentação de documento falso ou inidôneo; Uso indevido de documento por pessoa ou entidade distinta da que detinha legitimidade para emití-lo.
- Calçamento de notas fiscais com o objetivo de sonegar tributos.

Determinada a incidência de uma ou mais dessas situações, e ponderados os fatos em face da situação efetiva do ato ou andamento do contrato, os seguintes tipos de proposta de encaminhamento, dentre outras, poderão ser formuladas:

4.2.1.1. Determinação de glosa, ressarcimento ou compensação de despesa

Constatadas as hipóteses do item I, de ilegitimidade de despesa conforme os

critérios abordados no item 3.3.2 deste trabalho, em ato ou contrato em execução, e não havendo risco de dano continuado ao erário ou a direito alheio, poderá ser proposta a glosa (impedir que o pagamento venha a ser realizado), o ressarcimento imediato ou a compensação em parcela(s) imediatamente subsequente(s), sem prejuízo da proposição de determinação de audiência do responsável para, no prazo de quinze dias, apresentar razões de justificativa, quando verificada a ocorrência de irregularidades decorrentes de ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico, bem como infração a norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária ou patrimonial.

Fundamento: Lei 8.443/92, art. 45. RITCU, art. 251 c/c art. 250, IV.

4.2.1.2. Suspensão cautelar de ato ou procedimento

Na hipótese do subitem anterior, havendo risco de dano continuado com grave lesão ao erário ou a direito alheio ou risco de ineficácia da decisão de mérito, poderá ser proposta medida cautelar sugerindo a determinação, entre outras providências, da suspensão do ato ou do procedimento impugnado, até que o Tribunal decida sobre o mérito da questão suscitada, de modo a permitir eventual acerto nos pagamentos futuros.

Fundamento: Lei 8.443/92, art. 45. RITCU, art. 276.

4.2.1.3. Afastamento temporário de responsável

Se no início ou no curso da apuração existirem indícios suficientes de que, prosseguindo no exercício de suas funções, o responsável possa retardar ou dificultar a realização de auditoria ou inspeção, causar novos danos ao erário ou inviabilizar o seu ressarcimento, a unidade técnica ou a equipe de fiscalização poderá sugerir que o Plenário, de ofício, determine, cautelarmente, o afastamento temporário de responsável.

Fundamento: Lei 8.443/92, art. 44. RITCU, art. 273.

4.2.1.4. Indisponibilidade de bens de responsável

Presentes as mesmas circunstâncias do item anterior, poderá a sugestão contemplar indicação para que o Plenário decrete, por até um ano, a indisponibilidade dos bens do responsável para assegurar o ressarcimento aos cofres públicos dos danos em apuração.

Fundamento: Lei 8.443/92, § 2º do art. 44. RITCU, art. 274; Acórdão TCU Plenário 641/2007, subitem 9.2.3 (Memorando–circular 31/2007-Segecex).

4.2.1.5. Conversão do processo em TCE / Determinação de instauração de TCE

Configuradas as hipóteses do item III em sede de processo de fiscalização, cabe proposta de conversão do processo em tomada de contas especial ou de formação de apartado para tal fim. Alternativamente, cabe determinação à autoridade administrativa competente para instauração da tomada de contas especial, fixando-lhe prazo para cumprimento.

Fundamento: Lei 8.443/92, art. 47; Resolução TCU 191/2006, art. 37.

Fundamento: Lei 8.443/92, art. 8º, § 1º.

Caso o fornecedor/emissor/usuário do documento fiscal tenha concorrido para o cometimento do dano, como nos dois primeiros exemplos do item IV, deve ser proposta a citação solidária com o agente público perpetrador do ato irregular.

Fundamento: Lei 8.443/92, alínea “b”, § 2º, inciso III, art. 16.

4.2.1.6. Citação de responsáveis

Configuradas as hipóteses do item III em sede de processo de contas, cabe

proposta de citação dos responsáveis, inclusive terceiros que hajam concorrido para o dano ao erário, para no prazo estabelecido no RITCU, apresentar defesa ou recolher a quantia devida.

Fundamento: Lei 8.443/92, art. 12, inciso II; RITCU, art. 202, inciso II

4.2.1.7. Sobrestamento de julgamento de contas anuais em função de TCE

Caso o juízo de mérito da TCE possa alterar o julgamento de contas anuais, estando estas em aberto e sendo os gestores envolvidos os mesmos na TCE e naquelas, propor o sobrestamento até o julgamento de mérito da TCE e seu posterior apensamento às contas anuais.

Fundamento: Lei 8.443/92, art. 11; RITCU, art. 157.

Nas situações em que o mérito da TCE não possuir o condão de afetar a decisão nas contas anuais, ou em que estejam envolvidos responsáveis distintos dos que constam nas contas anuais, caberá simplesmente o prosseguimento da TCE.

4.2.1.8. Interposição de recurso de revisão em contas anuais julgadas

Se documentos falsos ou inidôneos serviram de supedâneo para julgamento de contas regulares ou regulares com ressalva, resta configurada a hipótese ínsita no inciso II, art. 35, da Lei 8.443/92, que enseja a interposição de recurso de revisão, desde que não tenha escoado o prazo para tanto (cinco anos, a contar da data da publicação da decisão no DOU). Assim, deverá ser feita proposta de encaminhamento do processo ao Ministério Público junto ao TCU, para que avalie a oportunidade e conveniência de interposição do referido recurso.

Fundamentos: Lei 8.443/92, art. 35, II; RITCU, art. 288, II e § 2º.

Em se tratando de TCE, cujo juízo de mérito possa alterar o julgamento das contas anuais, encaminhar ao MP/TCU com sugestão de sobrestamento após reabertura, até o julgamento de mérito da TCE e apensamento às contas reabertas.

Fundamentos: Lei 8.443/92, art. 11 e 35; RITCU, art. 288, § 2º.

4.2.1.9. Audiência de responsáveis para eventual cominação de multa

Não configuradas as hipóteses do item III, ou seja, não havendo débito, mas constatadas as dos itens I e/ou II, deve ser proposta audiência dos responsáveis, com vistas a eventual cominação das multas previstas no art. 58, I a III, da Lei 8.443/92.

Fundamentos:

Em processos de fiscalização: Lei 8.443/92, art. 43, II; RITCU, art. 250, IV.

Em processos de contas: Lei 8.443/92, art. 12, III; RITCU, art. 202, III.

4.2.1.10. Arresto de bens de responsáveis julgados em débito

Poderá integrar a proposta, a sugestão ao Plenário para que solicite, por intermédio do MP/TCU, medida cautelar prevista no art. 275 RITCU à Advocacia Geral da União, no caso de responsáveis julgados em débito.

Fundamentos: Lei 8.443/92, art. 61; RITCU, art. 275.

4.2.1.11. Proibição de exercício de cargo em comissão ou função de confiança

Nas hipóteses dos itens II e III, caso se entenda que as irregularidades encontradas são muito graves, formular proposta no sentido de que o plenário considere grave a infração cometida, e fixe prazo de inabilitação do responsável para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança no âmbito da Administração Pública.

Fundamentos: Lei 8.443/92, art. 60; RITCU, art. 270.



4.2.1.12. Proibição de licitar e contratar com a Administração Pública

Na presença de indícios veementes de fraude fiscal, o analista deve propor a inclusão, nas comunicações a serem expedidas aos órgãos do Fisco, de disposição para que estes confirmem ao TCU a ocorrência efetiva da fraude, de modo a dar aplicabilidade ao art. 7º da Lei 10.520/2002, sobrestando o feito até que se obtenha a confirmação.

Adicionalmente, incluir proposta para que, uma vez confirmada a ocorrência de fraude fiscal, seja determinado ao órgão contratante para que providencie a aplicação da penalidade prevista no art. 7º da Lei 10.520/2002, fixando prazo para que dê ciência ao TCU do cumprimento da determinação.

Fundamentos: Lei 8.443/92, art. 45. RITCU, art. 251.

Lei n.º 10.520/2002 – Institui modalidade de licitação denominada pregão:

Art. 7º **Quem**, convocado dentro do prazo de validade da sua proposta, não celebrar o contrato, deixar de entregar ou apresentar documentação falsa exigida para o certame, ensejar o retardamento da execução de seu objeto, não mantiver a proposta, falhar ou fraudar na execução do contrato, comportar-se de modo inidôneo ou **cometer fraude fiscal, ficará impedido de licitar e contratar com a União, Estados, Distrito Federal ou Municípios** e, será descredenciado no Sicaf, ou nos sistemas de cadastramento de fornecedores a que se refere o inciso XIV do art. 4º desta Lei, pelo prazo de até 5 (cinco) anos, sem prejuízo das multas previstas em edital e no contrato e das demais cominações legais.

4.2.1.13. Comunicação aos Conselhos de Fiscalização Profissional

Quando detectadas fraudes e desvios de recursos que envolvam a participação de contadores, advogados, engenheiros ou outros profissionais, propor comunicação aos respectivos conselhos de registro e fiscalização ao qual o profissional se vincula, fixando prazo para que comuniquem ao TCU sobre as providências adotadas.

Fundamentos: Lei 8.443/92, art. 12, IV; RITCU, art. 179 §5º c/c Resolução TCU 170/2004, art. 18, inciso II, “a” e “c”; Acórdão TCU 641/2007, item 9.2.2 e Memorando-circular 31/2007-Segecex.

BIBLIOGRAFIA

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária*. 1.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Organização de Cláudio Brandão de Oliveira. 4.ed. Rio de Janeiro: Roma Victor, 2004.

_____. *Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências*.

Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

_____. *Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências*.

Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

_____. *Lei nº 4.320, de 1º de junho de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

_____. *Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas*. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

_____. *Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências*. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

_____. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. (Código Tributário Nacional)*. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

_____. *Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990. Dispõe sobre o Regime Jurídico dos Servidores Públicos Civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais*. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

_____. *Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo e dá outras providências*. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

_____. *Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências*. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

_____. *Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994. Dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e o arbitramento da receita mínima para efeitos tributários e dá outras providências*. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 8 fev. 2007.



_____. *Lei nº 8.866, de 11 de abril de 1994. Dispõe sobre o depositário infiel de valor pertencente à Fazenda Pública e dá outras providências.* Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

_____. *Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido e dá outras providências.* Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

_____. *Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.* Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

_____. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil.* Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

_____. *Lei nº 10.520, de 17 de julho de 2002. Institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências.* Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

_____. *Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940: Código Penal.* Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

_____. *Decreto-lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941: Código de Processo Penal.* Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

_____. *Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.* Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

_____. *Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências.* Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

_____. *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.* Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

_____. *Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Convênio S/Nº, de 15 de dezembro de 1970. Cria o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais.* Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

_____. _____. *Convênio SINIEF nº 06/89, de 21 de fevereiro de 1989. Institui os documentos fiscais que especifica e dá outras providências.* Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

_____. _____. *Convênio ICMS nº 57/95, de 28 de junho de 1995. Dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e a escrituração de livros fiscais por contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados.* Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 8 fev. 2007.



_____. _____. *Convênio ICMS nº 78/97, de 25 de julho de 1997. Dispõe sobre a implementação do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias – SINTEGRA-ICMS.*

Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

_____. Ministério Público do Estado do Paraná. *MP quer ajuda do Fisco para investigar.* MP na Imprensa. Autor: Fausto Macedo. Fonte: O Estado de São Paulo. MPPR, 19 jan. 2005. Disponível em:

<<http://celepar7cta.pr.gov.br/mppr/noticiamp.nsf/9401e882a180c9bc03256d790046d022/eeb5ad4a5b4485ec83256f8e004ba804?OpenDocument>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

_____. Ministério Público do Estado do Paraná. *Considerações sobre o Código Estadual de Defesa do Contribuinte.* MP na Imprensa. Autores: Marcelo Alves de Souza e José Geraldo Gonçalves. Fonte: O Estado do Paraná. MPPR, 30 jan. 2005. Disponível:

<<http://celepar7cta.pr.gov.br/mppr/noticiamp.nsf/9401e882a180c9bc03256d790046d022/1287b5e20bded67583256f9a005c4e57?OpenDocument>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Empate suspende o julgamento de leis estaduais sobre pagamento de ICMS em regime de substituição tributária.* Notícias. Brasília: STF, 7 fev. 2007. Disponível em:

<<http://www.stf.gov.br/noticias/imprensa/ultimas/ler.asp?CODIGO=221926&tip=UN>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

_____. Tribunal de Contas da União. Acórdão Nº 2066/2006-Plenário. *Relatório de Auditoria – consolidação FOC ONG/OSCIP.* TC Nº 015.568/2005-1. Brasília: Adfis, 2006. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

_____. _____. *O Tribunal de Contas da União na Constituição da República Federativa do Brasil – Lei Orgânica [Lei 8.443/92] – Regimento Interno [Resolução TCU 155/2002].* 9. ed. Brasília: TCU, 2003.

CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. *Controle externo da gestão pública.* Niterói: Impetus, 2007.

CASSONE, Vittorio. *Sistema Tributário Nacional.* 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. *A contabilidade e o contador na prevenção de fraudes.* Cadernos da Controladoria. Nova Série. Ano IV. dez. 2004. Disponível em:

<<http://www2.rio.rj.gov.br/cgm/publicacoes/cadernos/2004/dezembro/7.asp>> Acesso em: 23 fev. 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). *Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social.* 2. ed. Brasília: CFC, 2004. Disponível em:

< http://www.cfc.org.br/uparq/Livro_ManualFundacoes2ed.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2007.

_____. *Normas Brasileiras de Contabilidade: NBC T 11 – IT 3 Fraude e Erro.* Brasília: CFC, 1999. Disponível em: < <http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=53>>. Acesso em: 24 fev. 2007.

_____. *Normas Brasileiras de Contabilidade: NBC T 12 – Da Auditoria Interna.* Brasília: CFC, 2003. Disponível em: < <http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=53>>. Acesso em: 24 fev. 2007.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da; ZELMO Denari. *Infrações tributárias e delitos fiscais.* 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.



CURI, Antonio Leopoldo. *Credenciamento Gráfico (Palestra)*. In: FORMSTECH, 2003. Disponível em: <<http://www.abraform.org.br/formstech/Formstech2003/obriga.htm>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

DIAMANTE, Flávio. *Substituição tributária, cumulatividade e pagamentos fracionados*. Fiscosoft, jun. 2006. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=148791#1>. Acesso em: 9 fev. 2007.

DIAS, Almir Cheixas. *Sistema Público de Escrituração Digital: um salto tecnológico do Brasil na padronização das informações de empresas e seus cadastros*. Boletim do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. Ano XXXVII, Nº 161, São Paulo: dez.2006, jan./fev.2007.

DUARTE, Rodrigo Corrêa Mathias. *IPI, ICMS e industrialização terceirizada*. Revista Jurídica. Última instância. Disponível em: <<http://ultimainstancia.uol.com.br/noticia/30231.shtml>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Contabilidade tributária*. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. *Incorporação, fusão, cisão e outros eventos societários: tratamento jurídico, tributário e contábil*. São Paulo: Atlas, 2001.

FISCO ON-LINE. *Revista Mundo Corporativo*. Ano 4, Nº 13, 3º trimestre. São Paulo: Deloitte, 2006.

JUND, Sérgio. *Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos: teoria e 850 questões: estilo ESAF UnB e outras*. 7.ed. Rio de Janeiro : Elsevier, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *In Crimes contra a Ordem Tributária*, coordenação Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1995.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 28. ed. atual. por Eurico de Andrade Azevedo ... [et al.]; São Paulo, Malheiros Editores, 2003.

MIRABETE, Júlio Fabbrini. *Manual de Direito Penal*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MONTEIRO, Monteiro. *Dos crimes fazendários: compêndio teórico e prático*. 1.ed. São Paulo: Hemus, 1998.

PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de contabilidade tributária*. 4. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2006.

QUEIROZ, Junio César Gonçalves. *Auditoria de Fraudes: detecção e apuração de fraudes nos convênios federais*. Monografia apresentada ao Instituto Serzedello Corrêa. Brasília, 2004.

RIBEIRO, Gleisson Fernando Oliveira. *O ICMS e o instituto do diferimento*. Fiscosoft, nov. 2005. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=136630> Acesso em: 8 fev. 2007.

ROCHA, Mário Antonio Teixeira. *As limitações ao poder de tributar – As Imunidades – Parte I*. VemConcursos, 22 set. 2003, Disponível em: <http://www.vemconcursos.com/opiniao/index.phtml?page_sub=5&page_id=1354>. Acesso em: 7 fev. 2007.

SÁ, Antonio Lopes de. *Fraudes contábeis*. Coleção Administração e Negócios. Rio de Janeiro: Ediouro, 1982.



SILVA, Mateus Simões Gonçalves da; ALVES, Iuri Moradillo Mello. *Sobre a redução da base de cálculo e a hipótese de isenção parcial: uma visão crítica ao novo posicionamento do STF*. Jus Navegandi, Teresina, ano 9, n. 652, 21 abr. 2005. Disponível em: < <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6611>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

SILVEIRA, Paula Duarte, et. al. *O fiscal e a empresa esse encontro preocupante*. São Paulo: Decisão, 1999.

_____. *Manual de emissão de notas fiscais ICMS/IPI*. 3. ed. São Paulo: Decisão, 2000.

SINTEGRA. *Guia prático do Convênio ICMS 57/95*. Versão 2, Revisão 1B. Disponível em: < <http://www.receita.rj.gov.br/servicos/sintegra/page5.shtml#Guia>>. Acesso em: 23 fev. 2007.

SZKLAROWSKY, Leon Freja. *Crimes praticados por funcionários contra a Administração Pública e improbidade administrativa*. Jus Navegandi, Teresina, ano 4, n. 37, dez. 1999. Disponível em: < <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=357>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

VIDIGAL, Edson Carvalho. *Fluxos de cadeia ou de caixa: o exaurimento da instância administrativo-fiscal como condição de procedibilidade para a ação penal*. Revista dos Tribunais, São Paulo, v.88, n. 764, p.453-458, jun. 1999. Disponível em: < <http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/397>>. Acesso em: 8 fev. 2007.

XAVIER, Márcia Regina Pereira, et. al. *Auditoria e a detecção de fraude e erro*. Artigo. Disponível em: <http://www.classecontabil.com.br/servlet_art.php?id=868> Acesso em: 24 fev. 2007.



Anexo II – Nota Fiscal, Modelo 1

NOTA FISCAL MODELO 1

NOTA FISCAL Nº 000.000

EMITENTE

LOGOTIPO

NOME / RAZÃO SOCIAL

ENDEREÇO

MUNICÍPIO

FONE / FAX

BAIRRO/DISTRITO

UF

CEP

SAÍDA ENTRADA

1ª VIA

DESTINATÁRIO / REMETENTE

CNPJ

INSCRIÇÃO ESTADUAL

NATUREZA DA OPERAÇÃO

CPNP

INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO

INSCRIÇÃO ESTADUAL

DESTINATÁRIO REMETENTE

NOME / RAZÃO SOCIAL

ENDEREÇO

MUNICÍPIO

FONE / FAX

UF

INSCRIÇÃO ESTADUAL

CNPJ / CPF

DATA DA EMISSÃO

DATA DA SAÍDA / ENTRADA

HORA DA SAÍDA

FATURA

DADOS DO PRODUTO

CODIGO PRODUÇÃO	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS	CLASSIFICAÇÃO FISCAL	SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA	UNIDADE	QUANTIDADE	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	ALÍQUOTAS		VALOR DO IPT
								ICMS	IPJ	

CÁLCULO DO IMPOSTO

BASE DE CÁLCULO DO ICMS	VALOR DO ICMS	BASE DE CÁLCULO ICMS SUBSTITUIÇÃO	VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS
VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS	VALOR TOTAL DO IPT	VALOR TOTAL DA NOTA

TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS

NOME / RAZÃO SOCIAL	PRETE POR CONTA 1 EMITENTE 2 DESTINATÁRIO	PLACA DO VEÍCULO	UF	COC / CPF	
ENDEREÇO	MUNICÍPIO	UF	INSCRIÇÃO ESTADUAL		
QUANTIDADE	ESPECIE	MARCA	NÚMERO	PESO BRUTO	PESO LÍQUIDO

DADOS ADICIONAIS

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES	RESERVADO AO FISCO	Nº DE CONTROLE DO FORMULÁRIO
		000.000

DADOS DA ADF E DO IMPRESSOR

RECEBEMOS DE (RAZÃO SOCIAL DO EMITENTE) OS PRODUTOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL INDICADA AO LADO	NOTA FISCAL Nº 000.000
DATA DO RECEBIMENTO	IDENTIFICAÇÃO E ASSINATURA DO RECEBEDOR



Anexo III – Nota Fiscal, Modelo 1-A

NOTA FISCAL MODELO 1-A

DADOS ADICIONAIS EMITENTE NOME/RAZÃO SOCIAL ENDEREÇO LOQUITIVO MUNICÍPIO FONE/FAX		NOTA FISCAL SAÍDA ENTRADA BAIRRO/DISTRITO UF CEP		Nº (000.000) 1ª VIA DESTINATÁRIO/ REMETENTE	
INDICAÇÕES COMPLEMENTARES NATUREZA DA OPERAÇÃO DESTINATÁRIO/ REMETENTE NOME / RAZÃO SOCIAL ENDEREÇO MUNICÍPIO FATURA		CFOP INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO INSCRIÇÃO ESTADUAL CNPJ/CPF		DATA LIMITE PARA EMISSÃO 00 00 00 DATA DA EMISSÃO DATA DA SAÍDA/ENTRADA HORA DA SAÍDA	
DADOS DO PRODUTO DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS CLASSIFICAÇÃO NBSH SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA UNIDADE QUANTIDADE VALOR UNITÁRIO VALOR TOTAL ALÍQUOTA ICM IPI VALOR DO IPI		VALOR DO ICM VALOR DO IPI VALOR DO SEGURO OUTRAS DESPESAS ACESÓRIAS VALOR DO IPI VALOR TOTAL DOS PRODUTOS VALOR TOTAL DA NOTA		DADOS ADICIONAIS VALOR TOTAL ALÍQUOTA ICM IPI VALOR DO IPI	
CÁLCULO DO IMPOSTO BASE DE CÁLCULO DO ICM VALOR DO ICM VALOR DO FRETE VALOR DO SEGURO OUTRAS DESPESAS ACESÓRIAS VALOR DO IPI VALOR TOTAL DOS PRODUTOS VALOR TOTAL DA NOTA		FRETE POR CONTA 1 - EMITENTE 2 - DESTINATÁRIO MUNICÍPIO UF INSCRIÇÃO ESTADUAL PESO LÍQUIDO		Nº DE CONTROLE DO FOMENTÁRIO 000.000.000 RESERVADO AO FISCO	
TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS NOME/RAZÃO SOCIAL ENDEREÇO QUANTIDADE ESPECIE MARCA PESO BRUTO DADOS DA ADF - E DO IMPRESSOR		PLACA DO VEÍCULO UF CNPJ/CPF INSCRIÇÃO ESTADUAL PESO LÍQUIDO		Nº DE CONTROLE DO FOMENTÁRIO 000.000.000 RESERVADO AO FISCO	
RECEBIMOS DE (RAZÃO SOCIAL DO EMITENTE) OS PRODUTOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL INDICADA AO LADO DATA DO RECEBIMENTO IDENTIFICAÇÃO E ASSINATURA DO RECEBEDOR		NOTA FISCAL Nº 000.000		Nº DE CONTROLE DO FOMENTÁRIO 000.000.000 RESERVADO AO FISCO	



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria-Geral de Controle Externo

Secretaria Adjunta de Planejamento e Procedimentos / Diretoria de Métodos e Procedimentos de Controle

Anexo IV – Nota Fiscal-Fatura (Modelo 1 ou 1-A)

1ª VIA DESTINATÁRIO / EMITENTE		2ª VIA FISCAL / ARQUIVO FISCAL		3ª VIA FISCO ORIGEM		4ª VIA FISCO DESTINO		5ª VIA CONTABILIDADE		
RAZÃO SOCIAL						NOTA FISCAL FATURA		Nº		
ENDEREÇO						<input type="checkbox"/> SAÍDA <input type="checkbox"/> ENTRADA				
NATUREZA DA OPERAÇÃO		C.F.O.P.		INS.C. ESTADUAL DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO		C.N.P.J. XX.XXX.XXX/XXXX-XX		VIAS		
DESTINATÁRIO / REMETENTE		INSCRIÇÃO ESTADUAL		XXXXXXXX XX XX		DATA LIMITE PARA EMISSÃO: XXXXXXXX				
NOME / RAZÃO SOCIAL						C.N.P.J. / C.F.P.		DATA DA EMISSÃO		
ENDEREÇO				BARRIO / DISTRITO		CEP		DATA DA SAÍDA / ENTRADA		
MUNICÍPIO			P.O.M.E. / FAX		U.F.		INSCRIÇÃO ESTADUAL		HORA DA SAÍDA	
FATURA										
VALOR POR EXTENSO		RECEBIMEN- TO DAS UNIDADES		NÚMERO		VENCIMENTO		VALOR		
				A B C						
DADOS DO PRODUTO										
CÓDIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS				C.A.T.	UNID.	QUANT.	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	P.L.C.M.E.
CÁLCULO DO IMPOSTO										
BASE DE CÁLCULO DO ICMS		VALOR DO ICMS		BASE CÁLCULO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO		VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO		VALOR TOTAL DOS PRODUTOS		
VALOR DO FRETE		VALOR DO SEGURO		OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS		VALOR TOTAL DO IPI		VALOR TOTAL DA NOTA		
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS										
NOME / RAZÃO SOCIAL				FRETE POR CONTA 1 - EMITENTE 2 - DESTINATÁRIO		PLACA DO VEÍCULO		U.F.		C.N.P.J. / C.F.P.
ENDEREÇO				MUNICÍPIO		U.F.		INSCRIÇÃO ESTADUAL		
QUANTIDADE		ESPECIE		MARCA		NÚMERO		PESO BRUTO		PESO LÍQUIDO
DADOS ADICIONAIS										
DADOS COMPLEMENTARES					RESERVAÇÃO AO FISCO					
RECEBIMEN-TO DE RAZÃO SOCIAL, OS PRODUTOS CONSTANTES DESTA N. F. FATURA INDICADA AO LADO.										
DATA DO RECEBIMENTO		IDENTIFICAÇÃO E ASSINATURA DO RECEBEDOR				NOTA FISCAL FATURA		Nº		



Anexo V – Nota Fiscal-Fatura, Modelo 1 – Mista: Serviços/Mercadorias

MSD Software Comércio Importação e Exportação Ltda.  SHC/SUL Com. Res. QD. 503 Bloco C Loja 49 - Asa Sul Brasília-DF CEP 70 331-530 PABX: (61) 3323-8297 - FAX: (61) 3225-8188 www.msd.com.br		NOTA FISCAL MODELO 01 - SERVIÇOS/MERCADORIAS FATURA <input type="checkbox"/> Serviço <input checked="" type="checkbox"/> Saída <input type="checkbox"/> Entrada		1ª VIA DESTINATÁRIO/REMETENTE Nº 041977 Data limite Para Emissão 10/03/2007	
NATUREZA DA OPERAÇÃO VENDA DE MER	CFOP 6102	INSC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO	CEP/DF 07.307.154/001-14		
DESTINATÁRIO / REMETENTE CII28363 NOME/RAZÃO SOCIAL ANTONIO ALVES DE CARVALHO NETO ENDEREÇO QNN 1 CONJUNTO D LOTE 4 LJ 02 MUNICÍPIO BRASILIA		CNPJ/CPF 13093924391 BARRIO/DISTRITO CEILANDIA UF DF	DATA DA EMISSÃO 03/11/2006 DATA DA SAÍDA/ENTRADA HORA DA SAÍDA 		
DADOS DO SERVIÇOS / MERCADORIAS					
QUANT.	DESCRIÇÃO	CÓD. PROD.	PREÇOS R\$		
			C.S.T.	LIMITÁRIO	TOTAL
1	Livro do Curso de Programação Orientada a Objetos - CD ROM Cheque distribuído pelo Clube Ouro e pago pela BB administradora de Cartões de Crédito S.A.	2212024		86,00	86,00
CÓDIGO DE TRIBUTAÇÃO		VALOR TOTAL DOS PRODUTOS / SERVIÇOS R\$			86,00
1 - PROD. TRIBUTADO POR ICMS	BASE CÁLC. ICMS	VALOR DO ICMS	BASE CÁLC. ISS	VALOR DO ISS	
2 - PROD. ISENTO DE ICMS	0,00	0,00	0,00	0,00	
3 - PROD. COM TRIBUTAÇÃO ANTECIPADA					
4 - ICMS REGIME ESPECIAL	VALOR DO FRETE	VALOR DOS SEGUROS	VALOR DESP. ACESSÓRIAS	VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL	
5 - ISS	0,00	0,00	0,00	86,00	
6 - OUTROS					
N. FISCAL	Fatura/Duplicata	Duplicata	OBSERVAÇÕES:		
41977	36,00 por R\$	41977	ISS e ICMS já inclusos no preço		
VALOR POR EXTENSO OITENTA E SEIS REAIS					
Devem a MSD SOFTWARE, estabelecida na cidade, no endereço acima, referente a serviços/mercadorias					
TRANSPORTADOR/VOLUMES					
NOME/RAZÃO SOCIAL	FÉTE POR CONTA		PLACA DO VEÍCULO	UF	CNPJ/CPF
	<input type="checkbox"/> - EMITENTE <input type="checkbox"/> - DESTINATÁRIO				
INSCRIÇÃO ESTADUAL	QUANTIDADE	ESPECIE	MARCA	NÚMERO	PESO LÍQUIDO
					PESO BRUTO
CTIS Informática Ltda. - SIA Trecho 03 - Lote 105/135 - Brasília-DF - CNPJ(MF): 01.644.731/0002-13 - CF/DF: 07.317.370/002-65 - 10.000x4 - 037.501 a 047.500 - AIDF 122101257/2006 - Lib.: 10/03/2006					
RECEBIEMOS DE MSD SOFTWARE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS / MERCADORIAS CONSTANTES DESTA NOTA FISCAL					
NOTA FISCAL MODELO 01 - FATURA					
Nº 041977		DATA / /		Nº	
		ASSINATURA			



<u>NOME DA EMPRESA</u> Rua xxxxxxxxxxx, 000 - Bairro xxxxxx - Fone 000-0000 Cep. 00.000-000 - Cidade - Minas Gerais			<u>NOTA FISCAL</u> DE VENDA A CONSUMIDOR Série D Nº 000732 1ª Via Cliente Data / /	
CGC 00000000/0000-00 - Insc. Est. 000.000000-0000				
Nome do Cliente _____				
CGC _____ Insc. Est. _____				
Endereço _____				
Quantidade	Unid	Descrição das Mercadorias	Unitário	Preço Total
NOME DA GRÁFICA - Rua xxxxxxxx, 000 - Bairro xxxxxxxx - Cidade Fone: 000-0000 CGC 00.000000/0000-00 - Insc. Est.: 000.000000.0000			TOTAL	



Nome e identificação do estabelecimento

A E B PRESENTES LTDA
Rua Xxxxx, 1220 - Bairro Yyyy
Belo Horizonte - MG
C.O.C.: 00.000.000/0001.02
I.E.: 062.000000.00-00

Código e Descrição do produto

LJ0001 CX0003 0 P 001 12/06/99 09:21 053919 N° do Cupom

CUPOM FISCAL

COD.	DESCRIÇÃO	TRIB.
QUANT.	PR.UNITÁRIO	PR.TOTAL
78911+9200+05	CERV L 600 ML	100
24,0000	0,99	23,76 *
78911+921223+	SALAME ITALIANO	118%
0,3150	10,88	3,43 *
0000000001325	SABONETE	125%
8,0000	0,25	2,00 *
TOTAL		29,19 €

Quantidade e preço unitário

Identificação do Equipamento

12/06/99 09:23

Simbolo "BR" estilizado

PRINT PLUS F8 200 V88 3.00 87023+0+

Alíquota do imposto

Valor total por produto (Quant x Pr.Unit)

Total do Cupom

Grande Total Codificado

BR BBBBBBBRNDLSJDLDA



Anexo VIII – Nota Fiscal de Produtor, Modelo 4

DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS	UNIDADE	QUANT.	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	ALIQ. ICMS

CÁLCULO DO IMPOSTO			
BASE DE CÁLCULO DO ICMS	VALOR DO ICMS	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS	VALOR TOTAL DA NOTA

TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS					
QUANTIDADE	ESPÉCIE	MARCA	NUMERO	PESO BRUTO	PESO LÍQUIDO

DADOS ADICIONAIS		Nº DE CONTROLE DO FORMULÁRIO
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES		000.000

RECEBEMOS DE (RAZÃO SOCIAL DO EMITENTE) OS PRODUTOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL INDICADA AO LADO		NOTA FISCAL DE PRODUTOR
DATA DO RECEBIMENTO	IDENTIFICAÇÃO E ASSINATURA DO RECEBEDOR	N.º 000.000



Anexo IX – Nota Fiscal / Conta de energia elétrica, Modelo 6

NOME DO EMITENTE ENDEREÇO CGC/MF		INSCR. ESTADUAL		NOTA FISCAL/CONTA DE ENERGIA ELÉTRICA	
DESTINATÁRIO: ENDEREÇO: INSCR. ESTADUAL: CGC/MF:			CONTA Nº		
			DATA DA LEITURA		DATA DA APRESENTAÇÃO
ESPECIFICAÇÃO				VALOR R\$	
(DISCRIMINAÇÃO DO PRODUTO, VALOR DO CONSUMO/DEMANDA E ACRÉSCIMOS A QUALQUER TÍTULO)					
AUTENTICAÇÃO			VENCIMENTO		VALOR TOTAL
BASE DE CÁLCULO		ALÍQUOTA		ICMS	



Anexo X – Nota Fiscal de Serviço de Transporte, Modelo 7

NOME DO EMITENTE		(Autenticação)		
ENDEREÇO		NOTA FISCAL DE SERVIÇO DE TRANSPORTE		
CGC/MF e Insc. Estadual		Nº 000.000 .série-subsérie # via		
		Nat. da Prestação: Código :		
USUÁRIO: _____				
ENDEREÇO: _____		MUNICÍPIO: _____		UF _____
INSCR. ESTADUAL: _____		CGC/MF: _____		
PERCURSO: _____				
ITEM	DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS	FRETE(R\$)	OUTROS VAI ORFS	VALOR DA PRESTACÃO
Observações:		TOTAIS		
BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	VALOR DO ICMS	TOTAL DA PRESTACÃO: _____	
VEÍCULO MARCA: _____ MODELO: _____ ANO _____ PLACA: _____				
CERTIFICADO DE PROPRIEDADE Nº: _____ UF _____				
Os serviços contantes desta nota foram prestados				
_____/_____/_____ USUÁRIO				
<small>Nome, endereço e inscrição estadual e no CGC/MF do impressor; nº da AIDF; data e quantidade de impressão; nº de ordem do 1º e do último documento impresso e sua série e subsérie.</small>				



Anexo XVI – Modelo de Diligência Notas Fiscais

	Tribunal de Contas da União	COMUNICAÇÕES PROCESSUAIS
	9ª. Secretaria de Controle Externo SAF Sul, Quadra 4, Lote 1, Anexo I, sala 225 70042-900 Brasília – DF Tel. (61) 3316-7349, Fax (61) 3316-7542 e e-mail: secex-6@tcu.gov.br	

NATUREZA DILIGÊNCIA	OFÍCIO N.º	DATA	PROCESSO N.º
	99/AAAA-TCU/SECEX-9	DD/MM/AAAA	TC 999.999/9999-9

DESTINATÁRIO

FULANO DE TAL
 Diretor de Fiscalização Tributária do Município de Município/UF

ENDEREÇO	CIDADE / UF	CEP
Rua das Flores	Município/UF	06401-120

Prezado Senhor,

Com o objetivo de subsidiar trabalho de fiscalização no âmbito do TC 999.999/9999-9, solicito a Vossa Senhoria que confirme a idoneidade dos documentos fiscais (relação e/ou cópias em anexo), respondendo as questões a seguir, em relação a:

a) **Documento:** o formulário destinado à sua emissão foi devidamente autorizado (AIDF) pelo órgão fazendário competente dessa Unidade Federada e era considerado idôneo na data em que foi emitido;

b) **Emitente:** era regularmente inscrito no cadastro de contribuintes, estava em atividade e era habilitado para emitir documentos fiscais na data da emissão do documento examinado;

c) **Operação:** as informações constantes da cópia encaminhada são as mesmas constantes da via destinada ao Fisco ou com as informações a ele prestadas pelo emitente;

d) **Tributo:** houve o pagamento regular dos tributos relativos à(s) operação(ões) examinadas ou ao período em que elas ocorreram.

2. Considerando a urgência que o caso requer, rogo a V. Sa. que a resposta a essa diligência seja encaminhada no prazo de 5 (cinco) dias, à 9ª. Secretaria de Controle Externo do Tribunal de Contas da União, no endereço: SAFS Anexo I – salas, CEP 70.042-900, Brasília-DF.

3. Ademais, solicito que, se possível, a resposta a essa diligência seja também enviada para o e-mail secex-6@tcu.gov.br, no intuito de facilitar o tratamento dos dados.

4. Por fim, ressalto a necessidade de que seja dado tratamento sigiloso aos documentos relacionados à esta diligência, ante a natureza das informações requeridas.

Outros esclarecimentos eventualmente necessários poderão ser obtidos por meio dos telefones (61) 3316-7329 / 3316-7357, fax (61) 3316-7542 ou e-mail secex-6@tcu.gov.br.

Atenciosamente,

FULANO(A) DE TAL
 Secretário(a) de Controle Externo

CIENTE: Em, ___/___/___ Assinatura: _____

Quando do atendimento da presente comunicação, favor referenciar, com o devido destaque, as informações sobre os números do processo e do ofício, respectivamente.



Anexo XVII – Modelo de Diligência Cartórios: Procuраções

	Tribunal de Contas da União 9ª. Secretaria de Controle Externo SAF Sul, Quadra 4, Lote 1, Anexo I, sala 225 70042-900 Brasília – DF Tel. (61) 3316-7349, Fax (61) 3316-7542 e e-mail: secex-6@tcu.gov.br	COMUNICAÇÕES PROCESSUAIS
---	---	-------------------------------------

NATUREZA DILIGÊNCIA	OFÍCIO N.º 99/AAAA-TCU/SECEX-9	DATA DD/MM/AAAA	PROCESSO N.º TC 999.999/9999-9
--------------------------------	--	---------------------------	--

DESTINATÁRIO

FULANO DE TAL

Tabelião do Cartório do Primeiro Ofício de Notas – Comarca de Cidade/UF

ENDEREÇO Rua das Flores	CIDADE / UF Município/UF	CEP 06401-120
-----------------------------------	------------------------------------	-------------------------

Senhor Tabelião,

Objetivando subsidiar trabalhos de fiscalização de recursos públicos federais, solicito a Vossa Senhoria verificar se os **cidadãos** e as **empresas** abaixo firmaram instrumento público de procuração nesse Cartório de Notas, **quer na qualidade de outorgantes, quer na qualidade de outorgados**. Em caso afirmativo, esta Secretaria de Controle Externo requisita que sejam encaminhadas, para o endereço supramencionado, cópias de **todas** as procurações firmadas pelas pessoas naturais e jurídicas abaixo:

Outorgantes e/ou outorgados

Pessoas Naturais:

- 1. Ismar Martins de Arruda**, CPF: 244.434.256-91. Endereço: Fazenda Tamanduá. Mesquita/MG. Procurador da CCR - Construtora e Conservadora Rosseti. Tio de Zeula, sócia da Martins e Carvalho e residente da sede da Conservadora Aguiar. Trabalha para a Construtora Lima.
- 2. Arciana Chaves Vieira**. CPF: 053.071.816-20. Sócia da Conservadora Aguiar. Endereço: Faz. Pompéu, Zona Rural, Açucena/MG.

Pessoas Jurídicas:

- 1. Construtora e Conservadora Aguiar Ltda.** CNPJ: 02.673.884/0001-70. Endereço: Av. Milton Campos, 23 – Perpétuo Socorro – Belo Oriente/MG.

2. Considerando a urgência que o caso requer, rogo a V. Sa. que a resposta a essa diligência seja encaminhada no prazo de 15 (quinze) dias, à 9ª. Secretaria de Controle Externo do Tribunal de Contas da União, no endereço: SAFS Anexo I – salas, CEP 70.042-900, Brasília-DF.

3. Outros esclarecimentos eventualmente necessários poderão ser obtidos por meio dos telefones (61) 3316-7329 / 3316-7357, fax (61) 3316-7542 ou e-mail secex-6@tcu.gov.br.

Atenciosamente,

FULANO(A) DE TAL
Secretário(a) de Controle Externo

CIENTE:

Em, ___/___/___ Assinatura: _____

Quando do atendimento da presente comunicação, favor referenciar, com o devido destaque, as informações sobre os números do processo e do ofício, respectivamente.



Anexo XVIII – Modelo de Diligência Juntas Comerciais e Cartórios de P.Jurídicas

	Tribunal de Contas da União 9ª. Secretaria de Controle Externo SAF Sul, Quadra 4, Lote 1, Anexo I, sala 225 70042-900 Brasília – DF Tel. (61) 3316-7349, Fax (61) 3316-7542 e e-mail: secex-6@tcu.gov.br	COMUNICAÇÕES PROCESSUAIS
---	---	-------------------------------------

NATUREZA DILIGÊNCIA	OFÍCIO N.º 99/AAAA-TCU/SECEX-9	DATA DD/MM/AAAA	PROCESSO N.º TC 999.999/9999-9
--------------------------------	--	---------------------------	--

DESTINATÁRIO

FULANO DE TAL

Tabelião do Cartório do Primeiro Ofício de Notas – Comarca de Cidade/UF

ENDEREÇO Rua das Flores	CIDADE / UF Município/UF	CEP 06401-120
-----------------------------------	------------------------------------	-------------------------

Senhor Tabelião,

Objetivando subsidiar trabalhos de fiscalização de recursos públicos federais, solicito a Vossa Senhoria verificar se os **cidadãos** e as **empresas** abaixo firmaram instrumento público de procuração nesse Cartório de Notas, **quer na qualidade de outorgantes, quer na qualidade de outorgados**. Em caso afirmativo, esta Secretaria de Controle Externo requisita que sejam encaminhadas, para o endereço supramencionado, cópias de **todas** as procurações firmadas pelas pessoas naturais e jurídicas abaixo:

Outorgantes e/ou outorgados

Pessoas Naturais:

- 1. Ismar Martins de Arruda**, CPF: 244.434.256-91. Endereço: Fazenda Tamanduá. Mesquita/MG. Procurador da CCR - Construtora e Conservadora Rosseti. Tio de Zeula, sócia da Martins e Carvalho e residente da sede da Conservadora Aguiar. Trabalha para a Construtora Lima.
- 2. Arciana Chaves Vieira**. CPF: 053.071.816-20. Sócia da Conservadora Aguiar. Endereço: Faz. Pompéu, Zona Rural, Açucena/MG.

Pessoas Jurídicas:

- 2. Construtora e Conservadora Aguiar Ltda.** CNPJ: 02.673.884/0001-70. Endereço: Av. Milton Campos, 23 – Perpétuo Socorro – Belo Oriente/MG.

2. Considerando a urgência que o caso requer, rogo a V. Sa. que a resposta a essa diligência seja encaminhada no prazo de 15 (quinze) dias, à 9ª. Secretaria de Controle Externo do Tribunal de Contas da União, no endereço: SAFS Anexo I – salas, CEP 70.042-900, Brasília-DF.

3. Outros esclarecimentos eventualmente necessários poderão ser obtidos por meio dos telefones (61) 3316-7329 / 3316-7357, fax (61) 3316-7542 ou e-mail secex-6@tcu.gov.br.

Atenciosamente,

FULANO(A) DE TAL
Secretário(a) de Controle Externo

CIENTE:

Em, ___/___/___ Assinatura: _____

Quando do atendimento da presente comunicação, favor referenciar, com o devido destaque, as informações sobre os números do processo e do ofício, respectivamente.



Anexo XIX – Modelo de Diligência Juntas Comerciais e Cartórios de P. Jurídicas

	Tribunal de Contas da União 9ª. Secretaria de Controle Externo SAF Sul, Quadra 4, Lote 1, Anexo I, sala 225 70042-900 Brasília – DF Tel. (61) 3316-7349, Fax (61) 3316-7542 e e-mail: secex-6@tcu.gov.br	COMUNICAÇÕES PROCESSUAIS

NATUREZA DILIGÊNCIA	OFÍCIO N.º 99/AAAA-TCU/SECEX-9	DATA DD/MM/AAAA	PROCESSO N.º TC 999.999/9999-9
--------------------------------	--	---------------------------	--

DESTINATÁRIO

FULANO DE TAL

Diretor da Junta Comercial do Estado de ... (ou do Cartório do Registro Civil de PJ)

ENDEREÇO Rua das Flores	CIDADE / UF Município/UF	CEP 06401-120
-----------------------------------	------------------------------------	-------------------------

Prezado Senhor,

Com o objetivo de subsidiar trabalho de fiscalização no âmbito do TC 999.999/9999-9, solicito a Vossa Senhoria disponibilizar Certidão Simplificada ou Extrato dos Atos arquivados em relação às empresas abaixo relacionadas (ou relacionadas em anexo):

2. Considerando a urgência que o caso requer, rogo a V. Sa. que a resposta a essa diligência seja encaminhada no prazo de 5 (cinco) dias, à 9ª Secretaria de Controle Externo do Tribunal de Contas da União, no endereço: SAFS QD. 4 – Lote 1 – Anexo 1 – salas 226/230, CEP 70.042-900, Brasília-DF.

3. Ademais, solicito que, se possível, a resposta a essa diligência seja também enviada para o e-mail secex-6@tcu.gov.br, no intuito de facilitar o tratamento dos dados.

4. Outros esclarecimentos eventualmente necessários poderão ser obtidos por meio dos telefones (61) 3316-7329 / 3316-7357, fax (61) 3316-7542 ou e-mail secex-6@tcu.gov.br.

Atenciosamente,

FULANO(A) DE TAL

Secretário(a) de Controle Externo

CIENTE:

Em, ___/___/___ Assinatura: _____

Quando do atendimento da presente comunicação, favor referenciar, com o devido destaque, as informações sobre os números do processo e do ofício, respectivamente.



Anexo XX – Modelo de Diligência Cheques/Contas específicas de Convênios

	Tribunal de Contas da União	COMUNICAÇÕES PROCESSUAIS
	9ª. Secretaria de Controle Externo SAF Sul, Quadra 4, Lote 1, Anexo I, sala 225 70042-900 Brasília – DF Tel. (61) 3316-7349, Fax (61) 3316-7542 e e-mail: secex-6@tcu.gov.br	

NATUREZA DILIGÊNCIA	OFÍCIO N.º	DATA	PROCESSO N.º
	99/AAAA-TCU/SECEX-9	DD/MM/AAAA	TC 999.999/9999-9

DESTINATÁRIO

FULANO DE TAL
Gerente Banco do Brasil S/A

ENDEREÇO	CIDADE / UF	CEP
Rua das Flores	Município/UF	06401-120

Senhor Gerente,

Ref. Conta específica de convênio Ag.1531-8 / Conta 4081-9

Visando ao saneamento do processo de fiscalização TC 011.892/2005-5, com fulcro no art. 10, § 1º, da Lei n.º 8.443/92, e tendo em vista delegação de competência do Ministro-Relator, solicito a V.Sa. que, **no prazo de 7 (sete) dias**, a contar do recebimento da presente comunicação, forneça cópia, frente e verso, dos cheques abaixo relacionados, da conta específica do convênio em referência, identificada nesta agência pela denominação INCRAB CONCRAB TEC RURAL:

N.º	DATA		N.º	DATA	
CHEQUE	APRESENT.	VALOR R\$	CHEQUE	APRESENT.	VALOR R\$
850070	05/01/2004	56.180,26	850071	05/01/2004	16.798,28
850077	02/02/2004	56.180,26	850078	02/02/2004	16.798,28

2. Observe-se que as informações contidas nos cheques em comento não estão protegidas pelo sigilo bancário, vez que os títulos não foram emitidos por pessoa física com o intuito de atender a interesse particular, senão que se trata de conta que movimentava recursos públicos provenientes do Orçamento da União, repassados à entidade Confederação das Cooperativas de Reforma Agrária do Brasil – Concrab, com finalidade específica devidamente avençada em convênio com a União, por intermédio do Inbra.

3. Esclareço que o não atendimento à diligência, no prazo fixado, sem causa justificada, sujeita o responsável à multa prevista no art. 58, inciso IV, da Lei n.º 8.443/92.

4. Por fim, solicito a devolução imediata da 2ª via deste Ofício, com o “ciente” de V.Sa.

Atenciosamente,

FULANO(A) DE TAL
Secretário(a) de Controle Externo

CIENTE: Em, ___/___/___ Assinatura: _____
--

Quando do atendimento da presente comunicação, favor referenciar, com o devido destaque, as informações sobre os números do processo e do ofício, respectivamente.



APÊNDICES:

Apêndice I – Sistema Tributário Nacional na Constituição Federal

TÍTULO VI

DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO

CAPÍTULO I

DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

SEÇÃO I

DOS PRINCÍPIOS GERAIS

Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Art. 146 - Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Art. 147 - Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Art. 148 - A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no **art. 150, III, b**.

Parágrafo único - A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Art. 149 - Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos **arts. 146, III, e 150, I e III**, e sem prejuízo do previsto no **art. 195, § 6º**, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Parágrafo único - Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

SEÇÃO II

DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

§ 1º - A vedação do **inciso III, b**, não se aplica aos impostos previstos nos **arts. 153, I, II, IV e V**, e **154, II**.

§ 2º - A vedação do **inciso VI, a**, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do **inciso VI, a**, e do **parágrafo anterior** não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no **inciso VI, alíneas b e c**, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.



§ 6º - Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativo a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no **art. 155, § 2º, XII, g**.

§ 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Art. 151 - É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152 - É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

SEÇÃO III

DOS IMPOSTOS DA UNIÃO

Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos **incisos I, II, IV e V**.

§ 2º - O imposto previsto no **inciso III**:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

II - não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho.

* **Inciso II revogado pelo art. 17 da Emenda Constitucional nº 20 de 15 de Dezembro de 1998.**

§ 3º - O imposto previsto no **inciso IV**:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;



II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

§ 4º - O imposto previsto no **inciso VI** terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

§ 5º - O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o **inciso V do caput deste artigo**, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

I - trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

II - setenta por cento para o Município de origem.

Art. 154 - A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no **artigo anterior**, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

SEÇÃO IV

DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - propriedade de veículos automotores;

§ 1º - O imposto previsto no **inciso I**:

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III - terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.

§ 2º - O imposto previsto no **inciso II** atenderá ao seguinte:

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

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;



b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

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

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no **inciso XII, g**, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da **alínea a do inciso anterior**, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar;

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no **art. 153, § 5º**;

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no **inciso X, a**;



f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

§ 3º - À exceção dos impostos de que tratam o **inciso II, do caput deste artigo** e o **art. 153, I e II**, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

SEÇÃO V

DOS IMPOSTOS DOS MUNICÍPIOS

Art. 156 - Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no **art. 155, II**, definidos em lei complementar;

IV - (Revogado pela Emenda Constitucional n.º 3, de 17-03-1993).

115§ 1º - Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

116I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

117II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

§ 2º - O imposto previsto no **inciso II**:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

II - compete ao Município da situação do bem.

§ 3º - Em relação ao imposto previsto no **inciso III**, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

§ 4º - (Revogado pela Emenda Constitucional n.º 3, de 17-03-1993).

SEÇÃO VI

DA REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Art. 157 - Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo **art. 154, I**.

Art. 158 - Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados;

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único - As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no **inciso IV**, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Art. 159 - A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, quarenta e sete por cento na seguinte forma:

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

§ 1º - Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no **inciso I**, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos **arts. 157, I, e 158, I**.

§ 2º - A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o **inciso II**, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

§ 3º - Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do **inciso II**, observados os critérios estabelecidos no **art. 158, parágrafo único, I e II**.

Art. 160 - É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

118 Parágrafo único - A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos:

119 I - ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias;

120 II - ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III.

Art. 161 - Cabe à lei complementar:

I - definir valor adicionado para fins do disposto no **art. 158, parágrafo único, I**;

II - estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o **art. 159**, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu **inciso I**, objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios;

III - dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos **arts. 157, 158 e 159**.

Parágrafo único - O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação a que alude o **inciso II**.

Art. 162 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios divulgarão, até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio.

Parágrafo único - Os dados divulgados pela União serão discriminados por Estado e por Município; os dos Estados, por Município.

[...]

Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

125II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

§ 1º - As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 2º - A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§ 3º - A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no **art. 150, III, b**.

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

126§ 8º - O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.



Apêndice II – Lei Complementar 116/2003

LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003

Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a Seguinte Lei Complementar:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;



VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII – do florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

§ 2º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

§ 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto



de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

II - (VETADO)

§ 3º (VETADO)

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 9º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 10. Ficam revogados os arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-Lei nº 834, de 8 de setembro de 1969; a Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974; a Lei nº 7.192, de 5 de junho de 1984; a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987; e a Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999.

Brasília, 31 de julho de 2003.

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

1 – Serviços de informática e congêneres.

1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.

1.02 – Programação.

1.03 – Processamento de dados e congêneres.



- 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.
- 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.
- 1.06 – Assessoria e consultoria em informática.
- 1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.
- 1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.
- 2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.
- 2.01 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.
- 3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.
- 3.01 – (VETADO)
- 3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.
- 3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.
- 3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.
- 3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.
- 4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.
- 4.01 – Medicina e biomedicina.
- 4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultrasonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.
- 4.03 – Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres.
- 4.04 – Instrumentação cirúrgica.
- 4.05 – Acupuntura.
- 4.06 – Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.
- 4.07 – Serviços farmacêuticos.
- 4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.
- 4.09 – Terapias de qualquer espécie destinadas ao tratamento físico, orgânico e mental.
- 4.10 – Nutrição.
- 4.11 – Obstetrícia.
- 4.12 – Odontologia.
- 4.13 – Ortóptica.
- 4.14 – Próteses sob encomenda.
- 4.15 – Psicanálise.
- 4.16 – Psicologia.
- 4.17 – Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres.
- 4.18 – Inseminação artificial, fertilização in vitro e congêneres.
- 4.19 – Bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres.
- 4.20 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.

- 4.21 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.
- 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.
- 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.
- 5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.
- 5.01 – Medicina veterinária e zootecnia.
- 5.02 – Hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros e congêneres, na área veterinária.
- 5.03 – Laboratórios de análise na área veterinária.
- 5.04 – Inseminação artificial, fertilização in vitro e congêneres.
- 5.05 – Bancos de sangue e de órgãos e congêneres.
- 5.06 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.
- 5.07 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.
- 5.08 – Guarda, tratamento, amestramento, embelezamento, alojamento e congêneres.
- 5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.
- 6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.
- 6.01 – Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.
- 6.02 – Esteticistas, tratamento de pele, depilação e congêneres.
- 6.03 – Banhos, duchas, sauna, massagens e congêneres.
- 6.04 – Ginástica, dança, esportes, natação, artes marciais e demais atividades físicas.
- 6.05 – Centros de emagrecimento, spa e congêneres.
- 7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.
- 7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.
- 7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
- 7.03 – Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.
- 7.04 – Demolição.
- 7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
- 7.06 – Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.
- 7.07 – Recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres.
- 7.08 – Calafetação.



7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.

7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.

7.11 – Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores.

7.12 – Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.

7.13 – Dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres.

7.14 – (VETADO)

7.15 – (VETADO)

7.16 – Florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação e congêneres.

7.17 – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.

7.18 – Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres.

7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.

7.20 – Aerofotogrametria (inclusive interpretação), cartografia, mapeamento, levantamentos topográficos, batimétricos, geográficos, geodésicos, geológicos, geofísicos e congêneres.

7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.

7.22 – Nucleação e bombardeamento de nuvens e congêneres.

8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.

8.01 – Ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior.

8.02 – Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.

9 – Serviços relativos a hospedagem, turismo, viagens e congêneres.

9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, apart-service condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis residência, residence-service, suite service, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).

9.02 – Agenciamento, organização, promoção, intermediação e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, hospedagens e congêneres.

9.03 – Guias de turismo.

10 – Serviços de intermediação e congêneres.

10.01 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio, de seguros, de cartões de crédito, de planos de saúde e de planos de previdência privada.

10.02 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.

10.03 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária.



10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (leasing), de franquia (franchising) e de faturização (factoring).

10.05 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios.

10.06 – Agenciamento marítimo.

10.07 – Agenciamento de notícias.

10.08 – Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.

10.09 – Representação de qualquer natureza, inclusive comercial.

10.10 – Distribuição de bens de terceiros.

11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.

11.01 – Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.

11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.

11.03 – Escolta, inclusive de veículos e cargas.

11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.

12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.

12.01 – Espetáculos teatrais.

12.02 – Exibições cinematográficas.

12.03 – Espetáculos circenses.

12.04 – Programas de auditório.

12.05 – Parques de diversões, centros de lazer e congêneres.

12.06 – Boates, taxi-dancing e congêneres.

12.07 – Shows, ballet, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.

12.08 – Feiras, exposições, congressos e congêneres.

12.09 – Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não.

12.10 – Corridas e competições de animais.

12.11 – Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador.

12.12 – Execução de música.

12.13 – Produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, shows, ballet, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.

12.14 – Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo.

12.15 – Desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos, trios elétricos e congêneres.

12.16 – Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, shows, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres.

12.17 – Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza.

13 – Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.



13.01 – (VETADO)

13.02 – Fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres.

13.03 – Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres.

13.04 – Reprografia, microfilmagem e digitalização.

13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia.

14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.02 – Assistência técnica.

14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.

14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.

14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.

14.07 – Colocação de molduras e congêneres.

14.08 – Encadernação, gravação e douração de livros, revistas e congêneres.

14.09 – Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento.

14.10 – Tinturaria e lavanderia.

14.11 – Tapeçaria e reforma de estofamentos em geral.

14.12 – Funilaria e lanternagem.

14.13 – Carpintaria e serralheria.

15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.

15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.

15.02 – Abertura de contas em geral, inclusive conta-corrente, conta de investimentos e aplicação e caderneta de poupança, no País e no exterior, bem como a manutenção das referidas contas ativas e inativas.

15.03 – Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral.

15.04 – Fornecimento ou emissão de atestados em geral, inclusive atestado de idoneidade, atestado de capacidade financeira e congêneres.

15.05 – Cadastro, elaboração de ficha cadastral, renovação cadastral e congêneres, inclusão ou exclusão no Cadastro de Emitentes de Cheques sem Fundos – CCF ou em quaisquer outros bancos cadastrais.

15.06 – Emissão, reemissão e fornecimento de avisos, comprovantes e documentos em geral; abono de firmas; coleta e entrega de documentos, bens e valores; comunicação com outra

agência ou com a administração central; licenciamento eletrônico de veículos; transferência de veículos; agenciamento fiduciário ou depositário; devolução de bens em custódia.

15.07 – Acesso, movimentação, atendimento e consulta a contas em geral, por qualquer meio ou processo, inclusive por telefone, fac-símile, internet e telex, acesso a terminais de atendimento, inclusive vinte e quatro horas; acesso a outro banco e a rede compartilhada; fornecimento de saldo, extrato e demais informações relativas a contas em geral, por qualquer meio ou processo.

15.08 – Emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito; estudo, análise e avaliação de operações de crédito; emissão, concessão, alteração ou contratação de aval, fiança, anuência e congêneres; serviços relativos a abertura de crédito, para quaisquer fins.

15.09 – Arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing).

15.10 – Serviços relacionados a cobranças, recebimentos ou pagamentos em geral, de títulos quaisquer, de contas ou carnês, de câmbio, de tributos e por conta de terceiros, inclusive os efetuados por meio eletrônico, automático ou por máquinas de atendimento; fornecimento de posição de cobrança, recebimento ou pagamento; emissão de carnês, fichas de compensação, impressos e documentos em geral.

15.11 – Devolução de títulos, protesto de títulos, sustação de protesto, manutenção de títulos, reapresentação de títulos, e demais serviços a eles relacionados.

15.12 – Custódia em geral, inclusive de títulos e valores mobiliários.

15.13 – Serviços relacionados a operações de câmbio em geral, edição, alteração, prorrogação, cancelamento e baixa de contrato de câmbio; emissão de registro de exportação ou de crédito; cobrança ou depósito no exterior; emissão, fornecimento e cancelamento de cheques de viagem; fornecimento, transferência, cancelamento e demais serviços relativos a carta de crédito de importação, exportação e garantias recebidas; envio e recebimento de mensagens em geral relacionadas a operações de câmbio.

15.14 – Fornecimento, emissão, reemissão, renovação e manutenção de cartão magnético, cartão de crédito, cartão de débito, cartão salário e congêneres.

15.15 – Compensação de cheques e títulos quaisquer; serviços relacionados a depósito, inclusive depósito identificado, a saque de contas quaisquer, por qualquer meio ou processo, inclusive em terminais eletrônicos e de atendimento.

15.16 – Emissão, reemissão, liquidação, alteração, cancelamento e baixa de ordens de pagamento, ordens de crédito e similares, por qualquer meio ou processo; serviços relacionados à transferência de valores, dados, fundos, pagamentos e similares, inclusive entre contas em geral.

15.17 – Emissão, fornecimento, devolução, sustação, cancelamento e oposição de cheques quaisquer, avulso ou por talão.

15.18 – Serviços relacionados a crédito imobiliário, avaliação e vistoria de imóvel ou obra, análise técnica e jurídica, emissão, reemissão, alteração, transferência e renegociação de contrato, emissão e reemissão do termo de quitação e demais serviços relacionados a crédito imobiliário.

16 – Serviços de transporte de natureza municipal.

16.01 – Serviços de transporte de natureza municipal.

17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

17.01 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.



17.02 – Datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infra-estrutura administrativa e congêneres.

17.03 – Planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa.

17.04 – Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra.

17.05 – Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.

17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.

17.07 – (VETADO)

17.08 – Franquia (franchising).

17.09 – Perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas.

17.10 – Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.

17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).

17.12 – Administração em geral, inclusive de bens e negócios de terceiros.

17.13 – Leilão e congêneres.

17.14 – Advocacia.

17.15 – Arbitragem de qualquer espécie, inclusive jurídica.

17.16 – Auditoria.

17.17 – Análise de Organização e Métodos.

17.18 – Atuária e cálculos técnicos de qualquer natureza.

17.19 – Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.

17.20 – Consultoria e assessoria econômica ou financeira.

17.21 – Estatística.

17.22 – Cobrança em geral.

17.23 – Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (factoring).

17.24 – Apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres.

18 – Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.

18.01 - Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.

19 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

19.01 - Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.



20 – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.

20.01 – Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.

20.02 – Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.

20.03 – Serviços de terminais rodoviários, ferroviários, metroviários, movimentação de passageiros, mercadorias, inclusive suas operações, logística e congêneres.

21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

22 – Serviços de exploração de rodovia.

22.01 – Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais.

23 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.

23.01 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.

24 – Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres.

24.01 - Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres.

25 - Serviços funerários.

25.01 – Funerais, inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroas e outros paramentos; desembaraço de certidão de óbito; fornecimento de véu, essa e outros adornos; embalsamento, embelezamento, conservação ou restauração de cadáveres.

25.02 – Cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.

25.03 – Planos ou convênio funerários.

25.04 – Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.

26 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; courier e congêneres.

26.01 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; courier e congêneres.

27 – Serviços de assistência social.

27.01 – Serviços de assistência social.

28 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.

28.01 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.

29 – Serviços de biblioteconomia.

29.01 – Serviços de biblioteconomia.

30 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.



- 30.01 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.
- 31 – Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.
- 31.01 - Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.
- 32 – Serviços de desenhos técnicos.
- 32.01 - Serviços de desenhos técnicos.
- 33 – Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.
- 33.01 - Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.
- 34 – Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.
- 34.01 - Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.
- 35 – Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.
- 35.01 - Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.
- 36 – Serviços de meteorologia.
- 36.01 – Serviços de meteorologia.
- 37 – Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.
- 37.01 - Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.
- 38 – Serviços de museologia.
- 38.01 – Serviços de museologia.
- 39 – Serviços de ourivesaria e lapidação.
- 39.01 - Serviços de ourivesaria e lapidação (quando o material for fornecido pelo tomador do serviço).
- 40 – Serviços relativos a obras de arte sob encomenda.
- 40.01 - Obras de arte sob encomenda.

MENSAGEM DE VETO Nº 362, DE 31 DE JULHO DE 2003.

Senhor Presidente do Senado Federal,

Comunico a Vossa Excelência que, nos termos do § 1º do art. 66 da Constituição, decidi vetar parcialmente, por contrariedade ao interesse público e por inconstitucionalidade, o Projeto de Lei nº 161, de 1989 - Complementar (nº 1/91 - Complementar na Câmara dos Deputados), que "Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências".

O Ministério das Cidades propôs veto aos seguintes dispositivos:

Art. 3º, incisos X e XI

"Art. 3º

X – da execução dos serviços de saneamento ambiental, purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.14 da lista anexa;

XI – do tratamento e purificação de água, no caso dos serviços descritos no subitem 7.15 da lista anexa;

....."

Itens 7.14 e 7.15 da Lista de serviços

"7.14 – Saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres."

"7.15 – Tratamento e purificação de água."

Razões do veto

"A incidência do imposto sobre serviços de saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitários e congêneres, bem como sobre serviços de tratamento e purificação de água, não atende ao interesse público. A tributação poderia comprometer o objetivo do Governo em universalizar o acesso a tais serviços básicos. O desincentivo que a tributação acarretaria ao setor teria como conseqüência de longo prazo aumento nas despesas no atendimento da população atingida pela falta de acesso a saneamento básico e água tratada. Ademais, o Projeto de Lei nº 161 – Complementar revogou expressamente o art. 11 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com redação dada pela Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974. Dessa forma, as obras hidráulicas e de construção civil contratadas pela União, Estados, Distrito Federal Municípios, autarquias e concessionárias, antes isentas do tributo, passariam ser taxadas, com reflexos nos gastos com investimentos do Poder Público. Dessa forma, a incidência do imposto sobre os referidos serviços não atende o interesse público, recomendando-se o veto aos itens 7.14 e 7.15, constantes da Lista de Serviços do presente Projeto de lei Complementar. Em decorrência, por razões de técnica legislativa, também deverão ser vetados os inciso X e XI do art. 3º do Projeto de Lei."

Inciso II do § 2º do art. 7º

"Art. 7º

§ 2º

II - o valor de subempreitadas sujeitas ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Razões do veto

"A norma contida no inciso II do § 2º do art. 7º do projeto de lei complementar ampliou a possibilidade de dedução das despesas com subempreitada da base de cálculo do tributo. Na legislação anterior, tal dedução somente era permitida para as subempreitadas de obras civis. Dessa forma, a sanção do dispositivo implicaria perda significativa de base tributável. Agregue-se a isso o fato de a redação dada ao dispositivo ser imperfeita. Na vigência do § 2º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, somente se permitia a dedução de subempreitadas *já tributadas pelo imposto*. A redação do Projeto de Lei Complementar permitiria a dedução de subempreitadas *sujeitas* ao imposto. A nova regra não exige que haja pagamento efetivo do ISS por parte da subempreiteira, bastando para tanto que o referido serviço esteja sujeito ao imposto. Assim, por contrariedade ao interesse público, propõe-se o veto ao dispositivo.

§ 3º do art. 7º

"Art. 7º

§ 3º Na prestação dos serviços a que se referem os subitens 4.22 e 4.23 da lista anexa, quando operados por cooperativas, deduzir-se-ão da base de cálculo os valores despendidos com terceiros pela prestação de serviços de hospitais, laboratórios, clínicas, medicamentos, médicos, odontólogos e demais profissionais de saúde."

Razões do veto

"A sanção do dispositivo teria como conseqüência a introdução de grave distorção tributária no setor de planos de saúde. Ao conceder a dedução da base tributável de valores gastos com hospitais, laboratórios, clínicas, medicamentos, médicos, odontólogos e demais profissionais da saúde apenas aos planos operados por cooperativas, a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza caracterizar-se-ia como elemento de concorrência desleal em relação aos demais planos de saúde. Junte-se a isso o fato de que a redação do dispositivo é imperfeita, pois não separa o ato cooperativo das demais operações mercantis não-cooperativas, tratando a unidade de negócio como um todo. Assim, a redação do dispositivo não atende a alínea "c" do inciso III do art. 146 da Constituição, que reserva o adequado tratamento tributário apenas ao ato cooperativo."

O Ministério do Turismo propôs veto ao seguinte dispositivo:

Inciso I do art. 8º

"Art. 8º

I – jogos e diversões públicas, exceto cinema, 10% (dez por cento);

....."
Razões do veto

"Esta medida visa preservar a viabilidade econômico-financeira dos empreendimentos turísticos que poderão ser afetados pela permissividade dada aos entes federados de disporem da alíquota máxima de até 10% sobre o segmento de diversões públicas nos quais se incluem Parques de Diversões, Centros de Lazer e congêneres, bem como Feiras, Exposições, Congressos e congêneres, elencados nos itens 12.05 e 12.08, respectivamente, da Lista de serviços anexa à lei proposta, uma vez que são estas atividades instrumentos vitais para a geração de emprego e renda como pólos de atração e de desenvolvimento do turismo de lazer e de negócios em suas regiões. Ademais, pela sua natureza, não têm capacidade econômica de absorver alíquota elevada, que pode chegar a 10%, sobre seu faturamento. Vale também ressaltar que investimentos intensivos em capital, estratégicos para o desenvolvimento regional através do turismo, têm um prazo de maturação longo e são extremamente sensíveis às oscilações tributárias. Impõe-se o veto, portanto, pela contrariedade ao interesse público."

Já o Ministério da Fazenda optou pelo veto aos seguintes dispositivos:

Itens 3.01 e 13.01 da Lista de serviços

"3.01 – Locação de bens móveis."

"13.01 – Produção, gravação, edição, legendagem e distribuição de filmes, **video-tapes**, discos, fitas cassete, **compact disc**, **digital video disc** e congêneres."

Razões do veto

"Verifica-se que alguns itens da relação de serviços sujeitos à incidência do imposto merecem reparo, tendo em vista decisões recentes do Supremo Tribunal Federal. São eles:

O STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão "locação de bens móveis" constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no Informativo do STF nº 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a "terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável." Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis.

O item 13.01 da mesma Lista de serviços mencionada no item anterior coloca no campo de incidência do imposto gravação e distribuição de filmes. Ocorre que o STF, no julgamento dos RREE 179.560-SP, 194.705-SP e 196.856-SP, cujo relator foi o Ministro Ilmar Galvão, decidiu que é legítima a incidência do ICMS sobre comercialização de filmes para videocassete, porquanto, nessa hipótese, a operação se qualifica como de circulação de mercadoria. Como consequência dessa decisão foram reformados acórdãos do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que consideraram a operação de gravação de videoteipes como sujeita tão-somente ao ISS. Deve-se esclarecer que, na espécie, tratava-se de empresas que se dedicam à comercialização de fitas por elas próprias gravadas, com a finalidade de entrega ao comércio em geral, operação que se distingue da hipótese de prestação individualizada do serviço de gravação de filmes com o fornecimento de mercadorias, isto é, quando feita por solicitação de outrem ou por encomenda, prevalecendo, nesse caso a incidência do ISS (retirado do Informativo do STF nº 144).

Assim, pelas razões expostas, entendemos indevida a inclusão destes itens na Lista de serviços."

O Ministério da Justiça propôs veto ao seguinte dispositivo:

Item 17.07 da Lista de serviços

"17.07 – Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio."

Razões do veto



"O dispositivo em causa, por sua generalidade, permite, no limite, a incidência do ISS sobre, por exemplo, mídia impressa, que goza de imunidade constitucional (cf. alínea "d" do inciso VI do art. 150 da Constituição de 1988). Vale destacar que a legislação vigente excepciona - da incidência do ISS - a veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade por meio de jornais, periódicos, rádio e televisão (cf. item 86 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987), o que sugere ser vontade do projeto permitir uma hipótese de incidência inconstitucional. Assim, ter-se-ia, **in casu**, hipótese de incidência tributária inconstitucional. Ademais, o ISS incidente sobre serviços de comunicação colhe serviços que, em geral, perpassam as fronteiras de um único município. Surge, então, competência tributária da União, a teor da jurisprudência do STF, RE nº 90.749-1/BA, Primeira Turma, Rel.: Min. Cunha Peixoto, DJ de 03.07.1979, ainda aplicável a teor do inciso II do art. 155 da Constituição de 1988, com a redação da Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993."

Em razão dos vetos lançados, determinei à equipe de Governo empreender estudos com vistas à elaboração de projeto de lei complementar cumprindo eventuais adequações. Em breve espaço de tempo, encaminharei proposição neste sentido ao elevado crivo dos Senhores Congressistas. Estas, Senhor Presidente, as razões que me levaram a vetar os dispositivos acima mencionados do projeto em causa, as quais ora submeto à elevada apreciação dos Senhores Membros do Congresso Nacional.

Brasília, 31 de julho de 2003

Apêndice III – Pesquisa Eletrônica de Indícios de Irregularidades e Fraudes

Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais
Superintendência de Recursos Humanos
Superintendência de Fiscalização

PESQUISA ELETRÔNICA DE INDÍCIOS DE IRREGULARIDADES E FRAUDES EM DOCUMENTOS FISCAIS

Versão adaptada ao TCU

Elaboração:

Marcos Rogério Baeta Pereira - AFTE: 457.422-1

Danilo Militão da Silva - AFTE: 346.418-7

Colaboração:

Paulo Roberto Medeiros Wanderlei – AFTE: 386.849-4

Belo Horizonte
Agosto/2005

I - SISTEMAS E SITES COM ACESSOS PÚBLICOS

1 – SINTEGRA

Acesso pelo Site: www.sintegra.gov.br

Consulta:

Dados cadastrais de contribuintes e situação cadastral (habilitada ou não habilitada) por UF

Acesso ao sites dos estados

Os dados cadastrais no SINTEGRA são atualizados semanalmente.

2 – AUXÍLIO À LISTA TELEFÔNICA

Acesso pelos Sites: www.auxilio-a-lista.com.br

www.telelistas.net

www.telemar.com.br

www.brasiltelecom.com.br

www.telefonica.com.br

Consultas:

Pesquisa de número de telefones e endereços de empresas e sócios.

SP:

pelo nome/endereço/telefone anterior

MG/RJ/ES/BA:

Pelo nome/telefone comercial/serviço/produto

PR/SC/RS/MT/MS/TO:

Pelo nome

GO:

Pelo nome/telefone comercial/serviço/produto

3 – TRIBUNAL SUPERIOR ELEITORAL / LOCAL DE VOTAÇÃO

Acesso pelo Site: www.tse.gov.br

Consultas:

Pesquisa do local de votação de sócios de empresas a partir do número do Título de Eleitor (obtido através de consulta ao SERPRO).

4 – ÓRGÃOS AMBIENTAIS

- Fundação Estadual De Meio Ambiente - **FEAM**

- Conselho Estadual de Política Ambiental - **COPAM**

Acesso pelo Site: www.feam.br

- Instituto Brasileiro do Meio ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis

IBAMA:

Acesso pelo Site: www.ibama.gov.br

- **AGÊNCIA AMBIENTAL DE GOIÁS:**

Acesso pelo Site: www.agenciaambiental.go.gov.br

Consultas:

Normas ambientais, autorizações e processos de desmatamentos, ATPF - Autorização de Transporte de Produtos Florestais.

5 – AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO – ANP

Endereço: Av. Rio Branco, 65/12º ao 22 º andar - CEP: 20.090-004, Rio de Janeiro/RJ

Telefone: :(21) 3804-0000 - Fax:(21) 3804-0102/03/04

Fax.: 21.3804.1101 – Para envio de documentos de fiscalização

Acesso pelo Site: www.anp.gov.br

Consultas:

Posto Revendedor;
Boletim de Qualidade;
Volumes Comercializados no Estado;

Legislação;

Guia do Posto Revendedor;
Consultas Públicas;
Preços praticados;

Postos Autuados/Interditados;
Outras.

6 – AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA - ANVISA

Acesso pelo Site: www.anvisa.gov.br

Consultas:

Produtos proibidos/suspensos.

7 – AGÊNCIA NACIONAL DE TRANSPORTES TERRESTRES - ANTT

Acesso pelo Site: www.antt.gov.br

Consultas:

Veículos ou empresas cadastradas para fretamento de passageiros

8 – PREFEITURAS MUNICIPAIS

Acessos pelo Sites: www.municipionline.com.br

www.cidades.com.br

www.sebrae.com.br

Consultas:

Registro de empresas no município.

9 – PODER JUDICIÁRIO

Acessos pelos Sites: www.tjmg.gov.br

www.stf.gov.br

www.stj.gov.br

Consultas:

Confirmar existência de processos em andamento, Mandados de Segurança e outros, através do nome das empresas ou das pessoas físicas.

10 – AGÊNCIAS BANCÁRIAS

Acessos pelos Sites: específicos dos bancos

Consulta:

Permite confirmar através dos códigos das agências existentes nas autenticações, a sua localidade.

11 – PROCON ESTADUAL

Endereço: Av. Raja Gabaglia, 615, Bairro Cidade Jardim, CEP.:30.380-090, BH/MG
Telefone: (31) 33359182/ Fax.: (31) 3335.9134
e-mail: procon@mp.mg.gov.br

Acesso pelo Site: www.procon.mg.gov.br
Consultas:

Procedimentos administrativos
Fiscalização de Postos revendedores

12 – BUSCA GERAL

Acesso pelo Site: www.google.com.br
Consultas:
Busca geral de informações

13 – RECEITA FEDERAL

Acesso pelo Site: www.receita.fazenda.gov.br
Consultas:
Situação Cadastral Pessoa Física ou Jurídica
Legislação

14 – POLÍCIA FEDERAL

Acessos pelos Sites: <http://siproquim.dpf.gov.br>
<https://servicos.dpf.gov.br/sinpq/licenca>
Consulta:
Produtos Químicos = Solventes

15 – MINISTÉRIO DOS TRANSPORTES

Acesso pelo Site: www.transportes.gov.br
Consultas:
Autorização para transporte de produtos perigosos
Habilitação do condutor de transporte de produtos perigosos
Códigos dos produtos

16 – PETROBRÁS

Acesso pelo Site: www.petrobras.com.br
Consultas:
Dados do setor
Produtos

17 – SINDICATOS

Acessos pelos Sites: www.sindicom.com.br
www.minaspetro.com.br
Consultas:
Dados do setor
Legislação

18 – ESCOLA SUPERIOR DE AGRICULTURA LUIZ DE QUEIROZ/SP

Acesso pelo Site: www.cepea.esalq.usp.br

Consultas:

Preços atuais e série histórica do AEHC, AEAC e outros fins.

19 – SUFRAMA

Acesso pelo Site: www.suframa.gov.br

Acesso também via link no site Sintegra ou Sintegra restrito

Consultas:

Ingresso de mercadorias na Zona Franca de Manaus

20 – CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA – CONFAZ

Acesso pelo Site: www.fazenda.gov.br/confaz

Consultas:

Convênios;

Ajustes SINIEF;

Protocolos;

21 – CONSELHOS REGIONAIS DE PROFISSIONAIS

Acessos pelos Sites: www.crq4.org.br

www.crcmg.org.br

Consultas:

Registro de engenheiro químicos constantes de laudos;

Registro de contabilista;

22 – SITES OFICIAIS DAS SECRETARIAS DE FAZENDA

Pesquisa nos sites dos Fiscos estaduais da legislação, atos de inidoneidade, AIDF, confirmação de pagamentos, notas fiscais avulsas, etc

22.1- MINAS GERAIS

Acesso pelo Site: www.fazenda.mg.gov.br

- Disponibiliza consulta à pauta fiscal de produtos e à legislação tributária;
- Disponibiliza a relação das unidades fazendárias (inclusive postos fiscais) endereços e telefones;
- Disponibiliza consultas a acordãos do Conselho de Contribuintes;

22.2- RIO DE JANEIRO

Acesso pelo Site: www.receita.rj.gov.br

- Permite a consulta ao comprovante de inscrição e situação cadastral do contribuinte, informando a situação atual no cadastro de contribuintes com mais observações em relação ao sintegra. <http://p-webapp.sef.rj.gov.br/app/cisc/index.jsp>
- Disponibiliza consultas de contribuintes omissos de entrega de GIA-ST. http://p-ebapp.sef.rj.gov.br/app/def/consulta_GIAST_omissos.jsp

- Disponibiliza consultas de contribuintes omissos de entrega de GIA-ICMS.
http://p-webapp.sef.rj.gov.br/app/def/consulta_GIA_omissos.jsp
- Disponibiliza a relação das repartições fiscais (inclusive postos fiscais) com nomes, endereços, telefones e responsáveis.
http://www.receita.rj.gov.br/sub_adj_trib/sefis/inspetorias/
- Disponibiliza a publicação de atos de inidoneidade de contribuintes por Portarias.
<http://www.receita.rj.gov.br/legislacao/tributaria/portarias/>
- Disponibiliza consulta à legislação tributária
<http://www.receita.rj.gov.br/legislacao/tributaria/decretos/2004/35418.shtml>

22.3 – ESPÍRITO SANTO

Acesso pelo Site: www.sefa.es.gov.br

Agência on line

- Disponibiliza a consulta de entrega de DIA/DS (DAPI em MG), informando se há omissão e a situação de documentos entregues.
- Disponibiliza a emissão de Certidão Negativa de Débitos.
- Disponibiliza a consulta de entrega de GIA/ST de contribuintes externos.
- Disponibiliza a relação das unidades fazendárias (inclusive postos fiscais), responsáveis, telefones e endereços.
- Disponibiliza consulta on line à legislação tributária;
- Disponibiliza as pautas de produtos no ES;

22.4 – BAHIA

Acesso pelo Site: www.sefaz.ba.gov.br

Inspetoria eletrônica

- Disponibiliza a emissão de CND;
- Disponibiliza consulta á AIDF específica;
- Disponibiliza consulta de todas as empresas ligadas ao mesmo sócio;
- Disponibiliza consulta de todas as filiais da empresa na Bahia;
- Disponibiliza consulta resumo cadastral (um pouco mais amplo que o sintegra);
- Disponibiliza consulta a habilitação de diferimento;
- Disponibiliza a pauta de produtos na BA;
- Disponibiliza a relação das unidades fazendárias (inclusive postos fiscais com fotos e mapas), responsáveis e telefones;
- Disponibiliza consulta á legislação tributária;

22.5 – GOIÁS

Acesso pelo Site: www.sefaz.go.gov.br disponibiliza:

- consulta à validade de notas fiscais avulsas emitidas pela SEFAZ/GO;
- consulta a contribuintes enquadrados no regime de ME;
- consulta ao cadastro de produtores rurais no Estado;
- consultas a empresas goianas, através de sua atividade e localização, relacionando todas as empresas;
- emissão de CND;
- consulta de omissos de entrega de declaração periódica de contribuinte – DPI;
- pauta de produtos em GO;
- consulta a passes fiscais internos emitidos;
- consulta a processos em julgamento de contribuintes autuados;
- acesso à legislação tributária.

22.6 – PARANÁ

Acesso pelo Site www.fazenda.pr.gov.br

- Disponibiliza consulta a confirmação dos dados de AIDF específica. https://www.arinternet.pr.gov.br/d_confaidf1.asp;
- Disponibiliza consulta a pauta fiscal de produtos e à legislação tributária;
- Disponibiliza a emissão de Certidão Negativa de Débitos;
- Disponibiliza a consulta de autenticação de Guia de Recolhimento do Paraná (GR-PR) emitida, confirmando sua validade.(caminho: Receita Estadual/Guias)
- Disponibiliza a autenticação de nota fiscal avulsa Estadual e Interestadual emitida pela repartição fazendária;
- Disponibiliza a relação das unidades fazendárias (inclusive postos fiscais com fotos e mapas), responsáveis e telefones;

22.7 – SANTA CATARINA

Acesso pelo Site: www.sef.sc.gov.br

- Disponibiliza consulta à pauta fiscal de produtos e à legislação tributária;
- Disponibiliza a relação das unidades fazendárias (inclusive postos fiscais com fotos e mapas), endereços e telefones;
- Disponibiliza consulta de GIA (DAPI) e GIA-ST enviadas por contribuintes deste Estado;

22.8 – RIO GRANDE DO SUL

Acesso pelo Site: www.sefaz.rs.gov.br

- Disponibiliza consulta à pauta fiscal de produtos e download da legislação tributária;
- Disponibiliza a relação das unidades fazendárias (inclusive postos fiscais com mapas), endereços e telefones;
- Disponibiliza consulta a uma AIDF específica confirmando sua validade. https://www.sefaz.rs.gov.br/AAE_ROOT/SAT/SAT-WEB-ADF-CON-PUB_1.htm ;
- Disponibiliza consulta a situação de documento fiscal (se houve extravio ou não);

22.9 – DISTRITO FEDERAL

Acesso pelo Site: <http://www.sefp.df.gov.br>

- Disponibiliza a relação das unidades fazendárias (inclusive postos fiscais), endereços e telefones;
- Disponibiliza consulta de débitos de contribuintes já inscritos em dívida ativa;
- Disponibiliza consulta a legislação tributária e a regimes especiais concedidos;
- Disponibiliza consultas cadastrais a contribuintes de ISS;
- Disponibiliza a emissão de Certidão Negativa de Débitos;
- Disponibiliza o relatório de declarações (Tipo DAPI e GIA/ST) enviadas pelos contribuintes;
- Disponibiliza a emissão de 2ª via do IPTU;

22.10 – MATO GROSSO

Acesso pelo Site: <http://www.sefaz.mt.gov.br>

- Disponibiliza consulta a pauta fiscal de produtos e à legislação tributária;
- Disponibiliza a relação das unidades fazendárias (inclusive postos fiscais), endereços e telefones;

22.11- MATO GROSSO DO SUL

Acesso pelo Site: <http://www.sefaz.ms.gov.br>

- Disponibiliza consulta a cadastro de contribuintes inscritos no Comércio/Indústria e Agropecuária;
- Disponibiliza a emissão de Certidão Negativa de Débitos;
- Disponibiliza consulta à pauta fiscal de produtos e à legislação tributária;
- Disponibiliza a consulta de Documentos de Arrecadação emitidos e pagos (DAEMS), confirmando sua validade;
- Disponibiliza a consulta de Notas Fiscais Avulsas emitidas, confirmando sua validade;
- Disponibiliza a consulta de GIA (DAPI) entregues;
- Disponibiliza a relação das unidades fazendárias (inclusive postos fiscais), endereços, responsáveis e telefones;

22.12- TOCANTINS

Acesso pelo Site: www.sefaz.to.gov.br

- Disponibiliza consulta a contribuintes omissos de GIAM (DAPI) e DIF;
- Disponibiliza consulta à pauta fiscal de produtos e à legislação;
- Disponibiliza consulta de validador de nota fiscal avulsa modelo A4;
- Disponibiliza a relação das unidades fazendárias com mapas (inclusive postos fiscais), endereços.

22.13 – PERNAMBUCO

Acesso pelo Site: www.sefaz.pe.gov.br

- Disponibiliza a emissão de certidão de regularidade fiscal e certidão negativa de débitos;
- Disponibiliza consulta à pauta fiscal de produtos e à legislação;
- Disponibiliza consulta de autenticidade de AIDF;
- Disponibiliza consulta de autenticidade de DAE emitido;
- Disponibiliza consulta validade de nota fiscal;
- Disponibiliza consulta de autenticidade de selos fiscais;
- Disponibiliza a relação das unidades fazendárias com mapas (inclusive postos fiscais), endereços e telefones;

22.14 – SERGIPE

Acesso pelo Site: www.sefaz.se.gov.br

- Disponibiliza a relação das unidades fazendárias com mapas (inclusive postos fiscais), endereços e telefones;
- Disponibiliza a emissão de certidão negativa de débitos;
- Disponibiliza consulta à legislação.

22.15 - CEARÁ

Acesso pelo Site: www.sefaz.ce.gov.br

- Disponibiliza a emissão de certidão negativa de débitos;
- Disponibiliza consulta à pauta fiscal de produtos e à legislação;
- Disponibiliza a relação das unidades fazendárias (inclusive postos fiscais com mapas), endereços e telefones;
- Disponibiliza certidão de recolhimento da receita através do DAE;

22.16 - ALAGOAS

Acesso pelo Site: www.sefaz.al.gov.br

- Disponibiliza consulta à pauta fiscal de produtos e à legislação;
- Disponibiliza a emissão de certidão negativa de débitos;

22.17 – RIO GRANDE DO NORTE

Acesso pelo Site: <http://www.set.rn.gov.br>

- Disponibiliza consulta à pauta fiscal de produtos e à legislação;
- Disponibiliza a relação das unidades fazendárias (inclusive postos fiscais com mapas) endereços e telefones;

22.18 - PARAÍBA

Acesso pelo Site: <http://www.sefin.pb.gov.br>

- Disponibiliza consulta à pauta fiscal de produtos e à legislação;
- Disponibiliza a relação das unidades fazendárias (inclusive postos fiscais) endereços e telefones;

22.19- PIAUÍ

Acesso pelo Site: <http://www.sefaz.pi.gov.br>

- Disponibiliza consulta à legislação;
- Disponibiliza a relação das unidades fazendárias (inclusive postos fiscais);

22.20 - PARÁ

Acesso pelo Site: <http://www.sefa.pa.gov.br>

(portal de Serviços)

- Disponibiliza consultas a sócios das empresas;
- Disponibiliza consultas a todos os estabelecimentos ligados à empresa (filiais);
- Disponibiliza os dados cadastrais do contador e as empresas a ele vinculadas;
- Disponibiliza a validade de uma determinada nota fiscal emitida por contribuinte deste estado;
- Disponibiliza consulta a notas fiscais avulsas extraviadas;
- Disponibiliza consulta a dados de uma AIDF;
- Disponibiliza consulta a notas fiscais avulsas emitidas;
- Disponibiliza a relação das unidades fazendárias (inclusive postos fiscais) endereços e telefones;
- Disponibiliza consulta à legislação;
- Possibilita o cálculo da Inscrição Estadual do Estado do Pará.

22.21 - MARANHÃO

Acesso pelo Site: www.sefaz.ma.gov.br

- Disponibiliza consulta a notas fiscais avulsas emitidas;
- Disponibiliza a emissão de certidão negativa de débitos e da certidão negativa de débitos da dívida ativa;
- Disponibiliza a relação das unidades fazendárias (inclusive postos fiscais) endereços e telefones;
- Disponibiliza consulta à legislação;
- Disponibiliza: 0800 981522 para consulta sobre documentos fiscais com indícios de falsidade ou inidoneidade;

22.22 - AMAZONAS

Acesso pelo Site: www.sefaz.am.gov.br

- Disponibiliza a emissão de certidão negativa de débitos para não contribuintes;
- Disponibiliza consulta a validação de notas fiscais de entrada;
- Disponibiliza consulta a validação de notas fiscais de saída;

- Disponibiliza consulta a validação de DI's desembaraçadas;
- Disponibiliza empresas credenciadas e incentivadas ao desembaraço no Amazonas;
- Disponibiliza fotos das unidades fazendárias;
- Disponibiliza consulta à pauta fiscal de produtos;

22.23 - AMAPÁ

Acesso pelo Site: www.sefaz.ap.gov.br

- Disponibiliza consulta à legislação;

22.24 – RORAIMA

Acesso pelo Site: www.sefin.ro.gov.br

- Disponibiliza consulta à legislação;
- Disponibiliza a relação das unidades fazendárias (inclusive postos fiscais) endereços e telefones;

22.25 – RONDÔNIA

Acesso pelo Site: www.sefaz.rr.gov.br

- Disponibiliza consulta à legislação;
- Disponibiliza a relação das unidades fazendárias (inclusive postos fiscais) com telefones;
- Disponibiliza telefone do plantão fiscal

22.26- ACRE

Acesso pelo Site: www.ac.gov.br/sefaz/index.html

- Disponibiliza consulta à legislação.

22.27 – SÃO PAULO

Acesso pelo Site: www.fazenda.sp.gov.br

- Permite o download da legislação tributária e a identificação dos responsáveis pelas unidades administrativas;

23 – PAUTAS

Conhecer as pautas utilizadas em outras UF, facilita a caracterização de subfaturamento ou a simulação de operação

24 – GUIAS OU ROTAS

Acessos pelos Sites: www.terra.com.br , em "serviços" - "Mapas"

www.bancoreal.com.br , em "serviços e Informações"

- "Mapas Rodoviários"

Consultas:

Mapas de cidades e ruas;

Distâncias entre cidades, rotas, mapas por trechos e gastos com combustíveis (veículo com consumo médio de 10 Km/Litro).

II- QUADRO RESUMO

INFORMAÇÕES DE SITES DE OUTROS ESTADOS													
Estado	Endereço/ Contato DF/PF	GIADAPI	OMISSOS	ATO DE INIDONIED ADE	CONSULTA A LEGISLAÇÃO	PAUTA FISCAL	PLANTÃO FISCAL	AIDF	FILIAIS/OUTRAS EMPRESAS LIGADAS	CND	DAE RECOHLIMENTO	NF AVULSAS	CADASTRO PROD. RURAL
Acre					ok								
Alagoas					ok	ok				ok			
Amapá					ok								
Amazonas						ok				ok			
Bahia	ok				ok	ok	ok	ok	ok	ok			
Ceará	ok					ok				ok	ok		
Distrito Federal	ok	ok			ok					ok			
Espírito Santo	ok	ok	ok		ok	ok	ok			ok			
Goiás			ok		ok	ok				ok		ok	ok
Maranhão	ok			ok	ok			ok		ok		ok	
Mato Grosso	ok				ok	ok							
Mato Grosso do Sul	ok	ok			ok	ok				ok	ok	ok	
Minas Gerais	ok				ok	ok							
Pará	ok				ok			ok	ok			ok	
Paraíba	ok				ok	ok							
Paraná	ok				ok	ok		ok		ok		ok	
Pernambuco	ok				ok	ok		ok		ok	ok		
Piauí	ok				ok								
Rio de Janeiro	ok	ok		ok	ok								
Rio Grande do Norte					ok	ok				ok			
Rio Grande do Sul	ok				ok	ok		ok				ok	
Rondônia	ok				ok								
Roraima	ok				ok		ok						
Santa Catarina	ok	ok			ok	ok							
São Paulo	ok				ok								
Sergipe	ok				ok					ok			
Tocantins	ok		ok			ok						ok	

III – EXEMPLOS

1 – SICAF - ATOS DE INIDONEIDADE

Os atos declaratórios publicados no Minas Gerais constam no SICAF. É importante certificar a existência de antecedentes de inidoneidade documental.

SRE/II - AF 2º NÍVEL - PARÁ DE MINAS
COMUNICADO Nº. 04/2004

Comunicamos às Repartições Fazendárias e aos contribuintes em geral que foram declaradas inidôneas/falsas pela chefia desta Administração Fazendária, as Notas Fiscais das empresas relacionadas em anexo.

Pará de Minas, 08 de novembro de 2004.

(a) Ana Amélia V. M. Garcia - Chefe da AF/Pará de Minas.

Anexo ao Comunicado

Cumpre-se este Anexo dos seguintes elementos: número de ordem, nome, número da inscrição estadual, CNPJ/CPF, endereço completo, ocorrência, documentos fiscais declarados inidôneos/falsos, número do Ato expedido por esta Administração Fazendária.

01-Contribuinte LAGOFER Comércio e Representações Ltda
Insc. Estadual 85.166.131
CNPJ/CPF 03.643.607/0001-88
Endereço Estrada União Indústria, 619-Sobreloja-04-KM
133-Centro-Comendador Levy Gasparian-RJ.
Ocorrência Notas Fiscais Paralelas.
Documentos Notas Fiscais Modelo 1 de numeração 000001 a 005000; AIDF nº 0551/2000 com data de 24/02/2000, com data limite para emissão de 24/02/2002, tendo como diferenças marcantes entre a NF modelo aprovada para as notas fiscais paralelas: 1 - A razão social na NF modelo aprovada está impressa com mais volume e em negrito e nas notas fiscais paralelas somente LAGOFER está em negrito, 2 - A expressão "N" na frente da numeração da nota fiscal modelo aprovada está impressa reta e nas notas fiscais paralelas está em curva no início e no fim da letra, além de um traço abaixo da bolinha. 3 - A expressão "1ª VIA" na nota fiscal modelo aprovada está sem ponto após o número e sem traço debaixo da letra após o número, além de estar menor que nas notas fiscais paralelas.

Ato Declaratório 0347106000523 de 08/11/2004

02-Contribuinte Giovanni Venuto Barbosa.
Insc. Estadual 469.794026.00-98
CNPJ/CPF 41.802.919/0001-86
Endereço Rua Cornélio Gonçalves dos Reis, 526 - Bairro N. Sra. Aparecida - Papagaio - MG
Ocorrência Extravio de Documentos Fiscais.
Documentos Notas Fiscais modelo 1, numeração 004.387 a 004.400 e notas fiscais modelo 1 série 1 de numeração 000.404 a 000.450, em branco.

Ato Declaratório 0347106000524, de 08/11/2004

