

Coleção
Preparando
para concursos



Questões
discursivas
comentadas

Organizadores: **Leonardo Garcia e Roberval Rocha**

Coordenador
Leonardo Naves Sousa

por carreira

TRIBUNAL DE CONTAS

TCE • TCM • TCU
Analista • Auditor • Procurador

4ª edição

2023

 EDITORA
*Jus*PODIVM

www.editorajuspodivm.com.br

AUDITORIA

MARCELO CHAVES ARAGÃO

1. AUDITORIA

(Cespe/TCE/PR/Auditor/2016) Tendo em vista que as responsabilidades do auditor incluem a emissão de relatórios sobre demonstrações contábeis por eles auditadas, responda aos seguintes questionamentos: (a) Que situações motivam a emissão de relatório com modificação de opinião? (b) Em que situações é apropriada a emissão de opinião com ressalva ou a emissão de opinião adversa? (c) Em que situações é apropriada a abstenção de opinião?

DIRECIONAMENTO DA RESPOSTA

A questão aborda as situações em que o auditor, ao formar sua opinião sobre as demonstrações financeiras auditadas, conclui que é necessário emitir um relatório diferente do padrão, incluindo modificações, seja por meio de ressalvas ou outras modificações.

Pede-se que o candidato, em apenas 20 linhas, responda a três questionamentos acerca das circunstâncias ou situações que levam o auditor a modificar a sua opinião.

A norma de auditoria independente das demonstrações financeiras que trata das modificações na opinião do auditor é a NBC TA 705 e estabelece três tipos de opinião modificada no relatório do auditor: opinião com ressalva, opinião adversa ou abstenção de opinião.

O item A1 da NBC TA 705 traz a tabela a seguir apresentada, que facilita a compreensão dos parâmetros de julgamento do auditor para os assuntos que geram modificação:

| | | |
|---|--|--------------------------|
| Natureza do assunto que gerou a modificação | Julgamento do auditor sobre a disseminação de forma generalizada dos efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis | |
| | Relevante, mas não generalizado | Relevante e generalizado |

| | | |
|---|-----------------------------|-----------------------------|
| As demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes | OPINIÃO COM RESSALVA | OPINIÃO ADVERSA |
| Impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente | OPINIÃO COM RESSALVA | ABSTENÇÃO DE OPINIÃO |

De acordo com a referida norma, o candidato deveria apresentar as seguintes respostas para cada uma das questões, como segue:

Questão “a”: Que situações motivam a emissão de relatório com modificação de opinião?

O auditor deve modificar a opinião no seu relatório quando concluir, apoiado em evidência de auditoria, que as demonstrações contábeis como um todo apresentam distorções relevantes, ou quando não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis como um todo não apresentam distorções relevantes.

Questão “b”: Em que situações é apropriada a emissão de opinião com ressalva ou a emissão de opinião adversa?

O auditor deve emitir uma opinião com ressalva quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, concluir que há distorções relevantes, mas não generalizadas, nas demonstrações contábeis; ou quando, não tendo conseguido obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião, concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis seriam relevantes, mas não generalizados.

Uma opinião adversa deve ser emitida quando, após obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, o auditor concluir que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis.

Questão “c”: Em que situações é apropriada a abstenção de opinião?

A abstenção de opinião é justificável quando o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião e conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes e generalizados, ou ainda quando ele conclui que não é possível expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis devido à possível interação entre diversas incertezas e seu possível efeito cumulativo sobre essas demonstrações contábeis.

SUGESTÃO DE RESPOSTA

De acordo com as normas de auditoria, o auditor modifica a opinião no seu relatório padrão, quando conclui, apoiado em evidência de auditoria, que as

demonstrações contábeis como um todo apresentam distorções relevantes, ou quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações não apresentam distorções relevantes.

O auditor emite uma opinião com ressalva quando obtém evidência e conclui que há distorções relevantes, mas não generalizadas, nas demonstrações contábeis; ou quando, não tendo conseguido obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações seriam relevantes, mas não generalizados.

Uma opinião adversa deve ser emitida quando o auditor conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis.

Cabe a abstenção de opinião no relatório, quando o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião e conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações poderiam ser relevantes e generalizados, ou ainda quando ele não consegue expressar sua opinião devido à possível interação entre diversas incertezas e seu possível efeito cumulativo sobre essas demonstrações contábeis.

(Cespe/TC/DF/Auditor/2014) “Accountability”, um termo largamente empregado na esfera das organizações públicas, vincula-se com as áreas de controladoria e auditoria. A implementação do “accountability” deve ser uma preocupação dos gestores em todos os níveis no âmbito de um regime democrático, haja vista a necessidade de responsabilização demandada a partir da redefinição do papel do Estado na atualidade, alinhado com um modelo gerencial da gestão pública. Considerando que o fragmento de texto acima tem caráter unicamente motivador, faça, necessariamente, o que se pede a seguir: (i) apresente o conceito de “accountability”; (ii) discorra acerca da importância do “accountability” para o regime democrático como instrumento de responsabilização do gestor público; (iii) descreva os tipos clássicos de “accountability”.

DIRECIONAMENTO DA RESPOSTA

A questão solicita que o candidato aborde, em apenas vinte linhas, três aspectos envolvendo a accountability pública. O primeiro diz respeito ao próprio conceito de *accountability*. O termo não tem tradução precisa para o nosso idioma, mas de acordo com a literatura especializada, corresponde à obrigação de alguém responder por uma responsabilidade outorgada, com o compromisso de prestar contas. Portanto, *accountability* pressupõe prestação de contas e responsabilização. O segundo refere-se à sua importância para o regime democrático. O próprio enunciado da questão destaca a responsabilização do gestor público. Nesse sentido, o candidato deve mencionar que a prestação de contas, a transparência e a

responsabilização visam a assegurar os interesses dos cidadãos e o bom desempenho dos serviços públicos. Por fim, ao tratar do terceiro aspecto, deve descrever a *accountability* vertical e a horizontal.

SUGESTÃO DE RESPOSTA

Accountability representa a obrigação que alguém tem de responder por uma responsabilidade outorgada, assumindo o compromisso de prestar contas sobre como esta responsabilidade foi cumprida.

Accountability é importante no contexto da gestão pública e para o regime democrático, pois significa a preservação dos interesses dos cidadãos por meio da transparência, responsabilização e prestação de contas pela administração pública. Logo, possibilita o controle social e a responsabilização pelo desempenho dos gestores e serviços públicos.

Os tipos clássicos de *accountability* são a vertical e a horizontal. Na vertical, o controle sobre os governantes e gestores se dá pelos cidadãos, mediante instrumentos democráticos. Na horizontal, o controle ocorre por meio de mecanismos institucionalizados de fiscalização mútua entre os Poderes.

(Cespe/TCU/Auditor/2013) *Em auditoria realizada pelo Tribunal de Contas do Estado X para avaliar a qualidade do serviço de transporte público coletivo prestado na capital bem como a atuação do órgão gestor na promoção da qualidade desse serviço, foram visitados todos os terminais de ônibus e estações de metrô e foi estabelecida uma amostra aleatória estratificada por eixo populacional, compreendendo 335 paradas de ônibus, o que representa uma margem de erro de 5% e intervalo de confiança de 95%. No relatório da auditoria, constam as seguintes constatações: (1) baixa qualidade do serviço prestado pelas empresas permissionárias – serviço inferior ao do metrô; (2) baixo índice de informação do serviço de transporte rodoviário quanto a horários e itinerários; (3) período de utilização de mais da metade dos ônibus superior ao máximo legalmente permitido; (4) graves falhas no processo de vistoria, o que compromete a segurança dos veículos; (5) baixa efetividade da fiscalização do governo, no que se refere à falta de pagamento das multas lavradas. Além dessas constatações, há indícios de esquema de formação de cartel entre empresas para superfaturar obras e serviços na rede de transporte; de combinação para direcionamento de licitações; de subcontratações irregulares; e de pagamento de propinas a políticos, diretores de empresas públicas e a responsáveis pelo sistema de transporte dessa capital. Os documentos da investigação, juntamente com o relatório de auditoria, fazem parte da prestação de contas do órgão em análise. Com base na situação*

hipotética apresentada, elabore, com as devidas fundamentações, um parecer conclusivo a partir do relatório de auditoria, atendendo ao que se especifica a seguir. (i) Tipo de auditoria adequada à identificação das constatações citadas e às correções dos desvios. (ii) Principais tipos de amostragens utilizadas em auditorias, suas características e o tipo utilizado no caso concreto. (iii) Tipos de decisões definitivas de contas perante o TCU e opinião sobre as contas dos responsáveis pelo sistema de transporte da capital em epígrafe.

DIRECIONAMENTO DA RESPOSTA

Quanto ao primeiro item solicitado – tipo de auditoria adequada à identificação das constatações citadas e às correções dos desvios –, verifica-se que todas as constatações apontadas no relatório de auditoria são de natureza operacional, ou seja, envolvem aspectos de qualidade do serviço, deficiências nos controles, falhas operacionais, baixa efetividade da fiscalização etc. Logo, o candidato deve afirmar em seu parecer que a auditoria é do tipo operacional, abordando o seu conceito de acordo com o Manual do Controle Interno (IN SFC nº 01, de 2001) ou com as Normas de Auditoria do TCU – NAT (Portaria TCU nº 280, de 2010).

Com relação ao segundo item – principais tipos de amostragens utilizadas em auditorias, suas características e o tipo utilizado no caso concreto –, o candidato deve indicar que pode ser utilizada a amostragem estatística, que é aquela em que o auditor utiliza a seleção aleatória dos itens da amostra e a teoria das probabilidades para avaliar os resultados das amostras, incluindo a mensuração do risco de amostragem, e a amostragem não estatística, na qual o auditor não utiliza a teoria das probabilidades e seleciona a amostra a seu critério. No caso em comento, o auditor utilizou a amostragem estatística por estratificação, que é aquela em que o auditor organiza a população em conjuntos denominados de estratos, contendo cada qual um conjunto de elementos com características homogêneas.

O último item era o mais difícil, sobretudo quanto à opinião sobre as contas dos responsáveis pelo sistema de transporte da capital. Inicialmente, o candidato deve indicar que as decisões definitivas em contas são as decisões, de mérito, pelas quais o Tribunal julga as contas dos gestores públicos e demais responsáveis como regulares, regulares com ressalva ou irregulares, de acordo com a sua Lei Orgânica. Quanto à opinião sobre as contas, repare que as constatações do relatório eram de natureza operacional, portanto, não constituíram infração à norma legal e/ou não resultaram em dano ao Erário. Por outro lado, trata-se de falhas, na sua maioria, cometidas pelas empresas permissionárias, não tendo o condão de alcançar os gestores públicos. Outro aspecto a ser considerado é que a auditoria realizada foi de natureza operacional, cujo relatório foi juntado às contas. Portanto, além de não constar do relatório de auditoria do controle interno, peça fundamental para subsidiar o julgamento do TCU, as constatações do relatório de auditoria operacional servem para outras verificações adicionais, com base no que

seria possível emitir opinião sobre as contas. O relatório de auditoria operacional, por si só, não tem por objetivo emitir opinião de regularidade/irregularidade das contas. O enunciado da questão fala ainda em indícios de fraudes. Cabe ressaltar que indícios não são suficientes para que o Tribunal de Contas julgue as contas dos gestores públicos irregulares. Diante de indícios, o TCU deveria aprofundar os exames, no sentido de transformar os indícios em evidências ou provas incontestas das irregularidades. Somente após uma apuração específica e aprofundada, e com base em provas e não em indícios, assegurado o contraditório e a ampla defesa, poderia o tribunal julgar as contas dos gestores irregulares. Pelo exposto, o candidato deve indicar que a opinião do Tribunal sobre as contas será pela regularidade com ressalvas, determinando que a secretaria de transporte e/ou eventual órgão regulador do transporte público local adote os procedimentos no sentido de correção das impropriedades identificadas.

SUGESTÃO DE RESPOSTA

Trata-se de parecer acerca das contas dos responsáveis pelo sistema de transporte público da cidade X, em vista dos documentos de investigação, juntamente com relatório de auditoria realizada pelo tribunal de contas, que fazem parte da prestação de contas do órgão em análise.

Quanto ao relatório de auditoria que faz parte do processo de contas, verifica-se que todas as constatações apontadas no relatório são de natureza operacional, pois envolvem aspectos de qualidade do serviço, deficiências nos controles, falhas operacionais, baixa efetividade da fiscalização etc. Assim, o tipo de auditoria é a operacional, previsto na Constituição Federal e no Regimento Interno do tribunal, pelo qual o auditor governamental apresenta a sua avaliação acerca da economia, eficiência e eficácia dos órgãos e entidades auditados, programas de governo, projetos, atividades, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações.

Em auditoria, podem ser utilizadas a amostragem estatística, que é aquela em que o auditor utiliza a seleção aleatória dos itens da amostra e a teoria das probabilidades para avaliar os resultados das amostras, e a amostragem não estatística, na qual o auditor não utiliza a teoria das probabilidades e seleciona a amostra a seu critério. No caso em análise, o auditor utilizou a amostragem estatística denominada de estratificada, que é o tipo de amostragem em que o auditor organiza a população em subconjuntos denominados de estratos, contendo cada qual um conjunto de elementos com características homogêneas.

No que concerne aos tipos de decisões definitivas de contas perante o TCU, são aquelas em que o tribunal, com base em sua lei orgânica, julga o mérito das contas pela regularidade, regularidade com ressalva ou irregularidade.

Quanto às contas em exame, cabe considerar que a auditoria realizada foi de natureza operacional, cujo relatório foi juntado às contas. As constatações do

relatório de auditoria operacional servem para outras verificações adicionais, com base no que seria possível emitir opinião sobre as contas. O relatório de auditoria operacional, por si só, não tem por objetivo emitir opinião de regularidade/irregularidade das contas. Com relação aos indícios de fraudes, não são suficientes para que o Tribunal de Contas julgue as contas dos gestores públicos irregulares. Diante de indícios, o TCU deveria aprofundar os exames, no sentido de transformar os indícios em evidências ou provas incontestes das irregularidades.

Pelo exposto, cabe concluir que as constatações e os indícios não comprovam quaisquer das ocorrências capituladas na Lei Orgânica do TCU como motivadoras para o julgamento das contas como irregulares, razão pela qual somos pela opinião quanto à regularidade com ressalva das contas e pela determinação à secretaria de transporte no sentido de correção das impropriedades identificadas, melhorando a qualidade do serviço público e dos mecanismos de controle e fiscalização das empresas permissionárias.

////////////////////////////////////
(Cespe/TCE/RO/Auditor/2013) Redija um texto dissertativo acerca da eficácia da auditoria no âmbito do setor público, abordando, necessariamente, os seguintes aspectos: (i) modelo institucional de controle externo no Brasil; (ii) relacionamento entre o corpo técnico de auditores e os membros dos tribunais de contas; (iii) impacto da imposição de sanções administrativas e financeiras.

DIRECIONAMENTO DA RESPOSTA

Nessa questão, o candidato deve abordar três aspectos relevantes da atuação do controle externo e dos Tribunais de Contas. Quanto ao modelo institucional de controle externo, deve destacar que o controle externo é exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas, tendo o cuidado de apontar que a Constituição atribuiu competência exclusiva ao TC de realizar auditorias e inspeções, por iniciativa própria ou por solicitação do órgão legislativo. Quanto ao relacionamento entre o corpo técnico e os membros dos tribunais de contas, deve ressaltar a independência necessária nessa relação, já que o corpo técnico realiza as fiscalizações e instrui os processos, para subsidiar o julgamento por parte dos membros dos tribunais de contas. Por fim, no que concerne ao impacto das sanções administrativas e financeiras, o examinador não foi preciso, deixando dúvidas quanto a que aspectos deveriam ser abordados pelo candidato. De todo modo, além de apontar a natureza administrativa das sanções aplicadas pelo TCU, com base na lei, deve o candidato destacar as sanções financeiras, ou seja, as multas pecuniárias, asseverando que a sua cominação torna a dívida líquida e certa e tem caráter de título executivo. A meu ver, a palavra “impacto” obriga o candidato a falar ainda do caráter personalíssimo da multa; caso o responsável venha a falecer, a multa a ele culminada deve ser extinta.

SUGESTÃO DE RESPOSTA

O controle externo da gestão pública refere-se à fiscalização orçamentária, financeira, patrimonial, contábil e operacional da administração pública e está previsto nos artigos 70 e 71 da CF/88, cujo titular é o Congresso Nacional, que o exerce com o auxílio do Tribunal de Contas, sem que isso signifique subordinação da Corte de Contas federal ao Congresso Nacional, mas um regime de colaboração entre esses órgãos, conforme modelo constitucional. A CF atribui exclusivamente ao TCU a competência de realizar auditorias nas unidades administrativas de todos os Poderes, por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional.

No âmbito do Tribunal de Contas, o corpo técnico tem a incumbência de realizar as auditorias e demais ações de controle externo, visando a instruir os processos a serem submetidos aos membros, ministros no TCU e conselheiros nos demais tribunais de contas, para a sua apreciação e o seu julgamento. Deve haver independência entre o corpo de auditores e os membros dos Tribunais de Contas, para assegurar que os julgamentos sejam formulados de forma objetiva e imparcial.

A Constituição confere ao tribunal de contas poder de aplicar sanções, nos termos da lei. As sanções são de natureza administrativa, por não ser o Tribunal de Contas um tribunal do Poder Judiciário, mas podem ser de caráter não financeiro, como, por exemplo, a inabilitação temporária para o exercício de cargo em comissão e a declaração de inidoneidade de licitante, e financeiro, como a multa pecuniária, que torna a dívida líquida e certa e tem caráter de título executivo, a ser executada pelo Erário credor via judicial. As sanções são personalíssimas, portanto, caso o responsável infrator venha a falecer, a pena a ele culminada será extinta.

(Cespe/TCE/ES/Auditor Substituto/2012) De acordo com as Normas de Auditoria Governamental (NAGs), o Tribunal de Contas deve, periodicamente, aprovar, com base em proposta de grupo de trabalho próprio, programa de garantia de qualidade a ser aplicado às auditorias concluídas, isto é, trabalhos cujos relatórios tenham sido julgados ou apreciados pelo tribunal de contas, a fim de garantir o aprimoramento das novas auditorias em conformidade com a legislação, bem como com as políticas e normas do tribunal. Considerando que o texto acima tem caráter unicamente motivador, descreva as fases do programa de controle de qualidade dos trabalhos de auditoria governamental.

DIRECIONAMENTO DA RESPOSTA

Nesta questão, o candidato deve descrever as fases do programa de controle de qualidade dos trabalhos de auditoria governamental definidas nas Normas de Auditoria Governamental aplicáveis ao Controle Externo Brasileiro (NAGs). Segundo a NAG 4601, o programa de garantia de qualidade a ser aplicado às auditorias deve conter as seguintes fases: supervisão, revisões internas e revisões externas.

SUGESTÃO DE RESPOSTA

Segundo as NAGs, no programa de garantia de qualidade a ser aplicado às auditorias concluídas devem constar as seguintes fases de controle de qualidade: supervisão, revisões internas e revisões externas.

Quanto à supervisão, os trabalhos dos auditores devem ser supervisionados de forma contínua, para assegurar sua conformidade com as NAGs e os seus respectivos métodos e programas de auditoria.

No que se refere às revisões internas, os trabalhos de auditoria governamental devem ser analisados periodicamente, por comissões compostas de membros escolhidos dentre o pessoal mais experiente na área de auditoria, capaz de avaliar a qualidade global das atividades de controle externo.

Por fim, as revisões externas devem ser efetuadas periodicamente, por comissões compostas de profissionais experientes em auditoria, pertencentes ao sistema de controle externo, alheios aos quadros do TC cujos trabalhos estão sendo revisados.

(AOCP/TCE/PA/Auditor Substituto/2012) Discorra sobre o que o auditor independente deve tratar, especificamente, a respeito das normas referentes à execução dos trabalhos de auditoria.

DIRECIONAMENTO DA RESPOSTA

Nesta questão, o candidato deve discorrer sobre os aspectos tratados pelo auditor independente durante a etapa de execução dos trabalhos de auditoria, à luz das normas de auditoria. Considerando que são muitos os aspectos que o auditor deve tratar quando planeja e executa a auditoria, o candidato deve descrever os aspectos mais relevantes, evitando mencionar os procedimentos em áreas específicas das demonstrações contábeis. Logo, no mínimo, o candidato deve abordar os seguintes assuntos que são tratados de acordo com as normas de execução da auditoria: planejamento e plano de auditoria, controles internos, risco de auditoria, materialidade ou relevância, procedimentos de auditoria, evidência de auditoria e fraudes e erros.

SUGESTÃO DE RESPOSTA

O auditor independente das demonstrações financeiras, ao executar a auditoria, deve cumprir as normas relevantes e aplicar os procedimentos de auditoria necessários de acordo com as circunstâncias e obter evidência de auditoria suficiente para expressar a sua opinião sobre a adequação das demonstrações.

As normas de execução da auditoria estabelecem que, ao planejar a auditoria, o auditor deve obter adequado conhecimento sobre as atividades e o negócio da entidade auditada, para elaborar o plano ou programa de auditoria. O auditor deve ainda avaliar os controles internos contábeis da entidade para determinar o risco de auditoria.

Outro aspecto a ser tratado especificamente é a materialidade ou relevância, para que o auditor defina a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados e conclua sobre a relevância das distorções encontradas nas demonstrações contábeis.

O auditor deve tratar sobre os procedimentos ou técnicas de auditoria, definindo a natureza das mesmas, como, por exemplo, a inspeção, a observação e a confirmação externa. Conforme os objetivos, os procedimentos são classificados como testes de controles ou testes substantivos.

O auditor planeja e executa a auditoria para avaliar os riscos de erros e fraudes relevantes e diante de um risco maior, amplia os procedimentos para evidenciar a sua ocorrência e comunica à administração da entidade auditada para que esta promova os ajustes necessários.

(Cespe/TCU/Auditor/2011) *“Um documento, compilado por um auditor do banco, revela, em novos e espantosos detalhes, de que maneira o Lehman Brothers utilizou prestidigitações contábeis a fim de ocultar os maus investimentos que resultaram em sua quebra. Segundo o autor, a empresa quebrou por múltiplas causas. Entre elas, estavam maus investimentos hipotecários e, mais indiretamente, a demanda de dois rivais para que o banco apresentasse caução se desejasse receber empréstimos dos quais necessitava desesperadamente. O Lehman Brothers usou uma forma de engenharia financeira a fim de remover temporariamente US\$ 50 bilhões de suas contas, nos meses que precederam o colapso de setembro de 2008, a fim de ocultar sua dependência de capital emprestado. Importantes executivos da instituição, bem como os auditores oficiais do banco, estavam informados sobre a manobra, e o presidente-executivo da instituição certificou as contas enganosas. Sem que o público investidor, as agências de classificação de crédito, as autoridades regulatórias do governo e o conselho do Lehman soubessem, o banco praticou engenharia reversa em seu nível líquido de alavancagem, para fins de consumo público.” (Edson P. B. Leal. Quebra do Lehman Brothers. 2008, com adaptações). Considerando que o fragmento de texto acima tem caráter unicamente motivador, redija um texto dissertativo acerca do seguinte tema: “Auditoria como instrumento de prevenção de desastres financeiros”. Ao elaborar seu texto, aborde, necessariamente, os seguintes aspectos: (i) eficácia dos relatórios de auditoria; (ii) necessidade de independência do auditor; (iii) responsabilidades das entidades de auditoria.*

DIRECIONAMENTO DA RESPOSTA

Interessante questão que trata da eficácia dos relatórios de auditoria sobre as demonstrações financeiras e das responsabilidades das entidades de auditoria. Quanto ao item “i”, de acordo com as normas de auditoria e a literatura especializada, a eficácia do relatório do auditor está vinculada com a opinião adequada que o auditor expressa em seu relatório. Na auditoria independente das demonstrações contábeis, o objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários e isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. Essa eficácia será alcançada quando o auditor cumpre as normas de auditoria e atinge segurança razoável para opinar sobre as demonstrações. Essa segurança está associada às evidências obtidas pelo auditor mediante a aplicação de procedimentos de auditoria. O item “ii” diz respeito à independência, principal requisito ético-profissional dos auditores. O candidato deve ressaltar que a independência é condição primordial do trabalho de auditoria, para a obtenção dos elementos de prova e exercício de seu julgamento. O auditor independente orienta o trabalho no sentido da verdade, evitando conflitos de interesses e baseia suas conclusões em evidências, de forma objetiva e imparcial. Quanto ao item “iii”, o candidato deve apontar que a responsabilidade do auditor independente é de ordem pública, posto que os usuários de uma forma geral, incluindo os acionistas, os investidores, o Fisco e a sociedade, são interessados e usuários do relatório do auditor. Contudo, deve-se asseverar que esta responsabilidade se limita ao relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis. O auditor não é responsável e também não pode ser responsabilizado pela prevenção de fraudes ou erros. Entretanto, deve planejar seu trabalho avaliando o risco de sua ocorrência, de forma a ter grande probabilidade de detectar aqueles que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.

SUGESTÃO DE RESPOSTA

Quando realizada de acordo com as normas de auditoria e de forma independente, a auditoria constitui importante instrumento de prevenção de fraudes financeiras.

A eficácia dos relatórios de auditoria será alcançada quando o auditor obtém evidência de auditoria suficiente e adequada de que as demonstrações financeiras estão livres de erros e fraudes relevantes. Assim, a opinião que os auditores expressam no relatório de auditoria será segura, atestando a adequação das demonstrações financeiras.

A independência do auditor é assegurada quando os seus interesses são isentos dos interesses da entidade auditada. Quando há independência, os

DIREITO TRIBUTÁRIO

FÁBIO DUTRA

1. TRIBUTOS

(AOCF/TCE/PA/Analista/2012) Conceitue Taxa e Preço Público e estabeleça as suas diferenças?

DIRECIONAMENTO DA RESPOSTA

O candidato deve sempre se ater ao que lhe está sendo solicitado. Nesta questão, deve-se redigir um texto que contemple o disposto a seguir:

- Conceito de taxa;
- Conceito de preço público;
- Diferenças entre taxas e preços públicos.

Portanto, a revisão teórica será realizada nesta ordem.

1) Conceito de taxa

Inicialmente, deve-se saber que a taxa é reconhecida tanto pela Constituição Federal (art. 145, II) quanto pelo Código Tributário Nacional (art. 5º) como uma das espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico pátrio.

Com efeito, aplica-se às taxas o disposto no art. 3º, do CTN, isto é, a taxa é uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei, devendo ser cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Nessa linha, **as taxas estão submetidas ao regime jurídico de direito público**, devendo ser observados seus princípios característicos, não havendo que se falar em autonomia de vontade do particular quanto à contratação do serviço público.

Dada, então, a compulsoriedade desta exação, a receita decorrente da arrecadação das taxas é denominada receita derivada, pois o Estado exerce o seu poder de império para retirar os recursos do patrimônio particular, em benefício do interesse público.

Acrescente-se que, tendo natureza tributária, é relevante conhecer os seus respectivos fatos geradores, discriminados no art. 77, do CTN:

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

Duas observações importantes podem ser extraídas da redação do dispositivo supracitado:

a) As taxas são tributos que podem ser instituídos/cobrados por qualquer ente federativo, isto é, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições.

b) O fato gerador da taxa está vinculado a uma contraprestação estatal direcionada ao contribuinte do referido tributo, que pode se referir ao exercício regular do poder de polícia¹ ou à utilização de serviço público (específico e divisível), prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Ainda como consequência de sua natureza tributária, **a sua arrecadação e fiscalização fica a cargo de pessoa jurídica de direito público**, em conformidade com o disposto no art. 7º, *caput*, do CTN.

2) Conceito de preço público

Preços públicos são prestações pecuniárias com o objetivo de suprir o Estado de recursos, em contraprestação aos serviços por este prestados aos particulares.

Tais serviços públicos, no entanto, não se confundem com aqueles passíveis de cobrança mediante taxa, já que neste caso o serviço público possui caráter facultativo, prevalecendo a autonomia de vontade do particular em contratar ou não o referido serviço. Portanto, pode-se afirmar que **os preços públicos são regidos pelo regime jurídico de direito privado**, prevalecendo o regime contratual.

Por não se tratar de prestação tributária, **nada obsta sua cobrança por meio de pessoas jurídicas de direito privado**, como é o caso dos serviços públicos prestados por concessionárias e permissionárias.

¹ Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos (Lei 5.172/1.966, art. 78, *caput*).

Por conseguinte, resta claro que os preços públicos caracterizam-se não como receita derivada, mas como receita pública originária, pelo fato de ingressarem nos cofres públicos sem que o Estado exerça seus poderes de autoridade.

3) Distinção entre taxa e preço público

Diante das considerações realizadas nos tópicos anteriores, é possível resumir as distinções entre tais institutos por meio do quadro que se segue:

| TAXA | PREÇO PÚBLICO |
|--|--|
| Possui natureza tributária | Não possui natureza tributária |
| Decorre de lei | Decorre de contrato administrativo |
| Não há manifestação de vontade | Há manifestação de vontade |
| Caráter compulsório | Caráter facultativo |
| Regime jurídico de direito público | Regime jurídico de direito privado |
| Cobrada por pessoa jurídica de direito público | Cobrada por pessoa jurídica de direito público e privado |
| Receita derivada | Receita originária |

Acrescente-se que a caracterização da natureza de tais prestações, se taxa ou preço público, é tema recorrentemente levado aos tribunais, os quais são instados a se posicionar quanto à classificação dos mais diversos serviços públicos prestados à sociedade.

SUGESTÃO DE RESPOSTA

A Constituição Federal e o Código Tributário Nacional reconhecem a natureza tributária das taxas, sendo estas legalmente exigidas em contrapartida a uma atividade estatal relativa ao particular, que pode consistir no exercício regular do poder de polícia ou na utilização de serviço público (específico e divisível), prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Destaque-se que nem todo serviço público prestado pelos entes públicos ensejam a cobrança de taxa, já que as contraprestações podem se dar por meio de preços públicos, também destinados a suprir os cofres públicos de recursos, embora guardem distinções significativas, se comparados às taxas, a começar pelo fato de não possuírem natureza tributária.

Nesse contexto, os preços públicos estão submetidos ao regime jurídico de direito privado, prevalecendo a manifestação de vontade do particular na contratação do serviço público a que se refere, gozando assim de caráter facultativo. Diferentemente, as taxas são prestações compulsórias, regidas pelo regime jurídico

de direito público. Assim sendo, são exigidas com base em lei, em razão do princípio da legalidade tributária, não havendo que se falar em autonomia de vontade do particular.

Deve-se ressaltar, ainda, que as taxas, em conformidade com as disposições do Código Tributário Nacional, somente podem ter no polo ativo da relação obrigacional pessoa jurídica de direito público, restrição esta não aplicável aos preços públicos.

Na esteira desse entendimento, as taxas constituem receitas derivadas, por conta da sua obtenção mediante a prerrogativa do poder de império do Estado. Diferentemente, os preços públicos são típicas receitas originárias, pois ingressam nos cofres públicos sem a imposição da referida autoridade.

Acrescente-se, por fim, que a caracterização da natureza de tais prestações, se taxa ou preço público, é tema recorrentemente levado aos tribunais, os quais são instados a se posicionar quanto à classificação dos mais diversos serviços públicos prestados à sociedade.

2. CRÉDITO TRIBUTÁRIO

(Cespe/TCU/Procurador/2015) “A falência da empresa SportCar S.A. foi decretada em julho de 2015. O juiz autorizou o prosseguimento das atividades dessa empresa, montadora de carros esportivos, levando em conta a grande quantidade de carros prestes a deixarem o estabelecimento industrial, localizado em Goiânia – GO, no dia 26 de agosto de 2015. O estoque de carros prontos para comercialização era grande e alta a probabilidade de sua venda na Feira Internacional do Automóvel Esportivo, que viria a realizar-se em São Paulo – SP, no dia 1º de setembro de 2015. Para a saída dos produtos, o administrador da massa falida alugou, com autorização judicial, diversos caminhões de uma transportadora, por R\$ 70.000,00 de aluguel. Com a saída dos carros do estabelecimento industrial, foram gerados novos créditos tributários de IPI, cuja alíquota então aplicável era de 25%”. Tendo como referência a situação hipotética acima apresentada e aspectos a ela correlacionados, responda, de modo fundamentado, aos seguintes questionamentos: (a) Qual a natureza jurídica de direito falimentar dos tributos relativos a fatos geradores ocorridos após a decretação da falência da SportCar S.A.? (b) Os créditos tributários oriundos do prosseguimento da atividade da SportCar S.A. terão preferência sobre as despesas decorrentes do aluguel dos caminhões da transportadora contratada pela SportCar S.A.? (c) O que é Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT)? Identifique seus elementos abstratamente. Esclareça qual é a RMIT do IPI, enunciando cada um de seus elementos abstratamente, com base na respectiva hipótese de incidência. Aponte, à luz do fato imponível delineado na

situação hipotética em questão, quais dados do problema concretizam cada um dos elementos da RMIT do IPI.

ESPELHO DA PROVA

1. Conforme o inciso V do art. 84 da Lei nº 11.101/2005, os tributos relativos a fatos geradores ocorridos após a decretação da falência ostentam natureza jurídica de créditos extraconcursais.

2. Conforme o art. 84 da referida lei, os créditos extraconcursais não se sujeitam ao concurso de créditos falimentares previsto no art. 83 dessa mesma lei. Os tributos relativos a fatos geradores ocorridos após a decretação da falência deverão ser pagos antes de qualquer crédito de natureza concursal. Entretanto, havendo mais de um crédito extraconcursal, o pagamento será realizado de acordo com a ordem estabelecida no art. 84 da citada lei. Logo, as despesas com arrecadação, administração, realização do ativo e distribuição do seu produto (inciso III do referido art. 84) terão preferência sobre os tributos relativos a fatos geradores ocorridos após a decretação de falência (inciso V desse mesmo artigo). O aluguel dos caminhões refere-se à administração do produto da massa falida e à realização do seu ativo. Logo, o valor devido a título de aluguel deverá ser pago antes do IPI devido pela saída dos carros do estabelecimento industrial.

3. A Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) é a estrutura normativa geral e abstrata que pauta a atividade do ente tributante. Refere-se, pois, à hipótese de incidência; e não ao fato imponível. A RMIT é obtida a partir da norma tributária que institui um dado tributo e inclui os critérios material (o que será tributado? ou seja, hipótese de incidência), espacial (onde; local onde pode ocorrer a hipótese de incidência), temporal (quando; momento em que se considera ocorrida a hipótese de incidência), pessoal (quem; sujeitos ativo e passivo) e quantitativo (quanto; alíquota e base de cálculo).

A RMIT do IPI compõe-se dos aspectos material (na operação interna, a saída de produto de estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial; na importação: o desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira); espacial (qualquer parte do território nacional); temporal (na operação interna, instante de saída da mercadoria do estabelecimento industrial ou equiparado; na importação, instante do desembaraço aduaneiro); pessoal (sujeito passivo: pessoa física ou jurídica responsável pela saída de produto de estabelecimento industrial; sujeito ativo: União); quantitativo (base de cálculo e alíquota). À luz do caso narrado, os elementos da RMIT são concretizados da seguinte forma: saída dos veículos do estabelecimento da SportCar S.A. (concretiza aspecto material); Goiânia - GO (concretiza aspecto espacial); 26 de agosto de 2015 (concretiza aspecto temporal); sujeitos passivo e ativo: SportCar S.A. e União (concretiza aspecto pessoal); valor dos veículos e 25% (concretizam aspecto quantitativo).

DIRECIONAMENTO DA RESPOSTA

Trata-se de uma questão que envolve, ao mesmo tempo, o conhecimento do tema “privilégios do crédito tributário” (CTN, art. 186, e Lei 11.101/2005, art. 84), Regra-Matriz de Incidência Tributária e o imposto de competência da União incidente sobre produtos industrializados.

Como o enunciado apresenta um estudo de caso, é essencial que o aluno evidencie ao longo do texto que está respondendo todos os itens solicitados. É um cuidado a ser tomado a fim de evitar qualquer penalização por parte da banca examinadora, por omissão.

Faremos comentários sucintos em relação aos itens solicitados no enunciado da questão, tendo em vista o detalhamento já inserido pela banca examinadora no espelho.

(a) Qual a natureza jurídica de direito falimentar dos tributos relativos a fatos geradores ocorridos após a decretação da falência da SportCar S.A.?

A natureza jurídica é de créditos extraconcursais, conforme previsão no art. 84, V, da Lei 11.101/2005, bem como no art. 188, caput, do Código Tributário Nacional (CTN).

(b) Os créditos tributários oriundos do prosseguimento da atividade da SportCar S.A. terão preferência sobre as despesas decorrentes do aluguel dos caminhões da transportadora contratada pela SportCar S.A.?

Existem regras de preferência entre os próprios créditos extraconcursais, conforme a ordem dos incisos do art. 84, da aludida norma. Isso significa que, havendo mais de um crédito extraconcursal, o pagamento será feito nessa ordem. Portanto, as despesas decorrentes do aluguel dos caminhões referem-se à administração do produto da massa falida e à realização do seu ativo. Por conseguinte, deverão ser pagas antes do imposto sobre produtos industrializados (IPI) devido por ocasião da saída dos carros do estabelecimento industrial.

(c) O que é Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT)? Identifique seus elementos abstratamente. Esclareça qual é a RMIT do IPI, enunciando cada um de seus elementos abstratamente, com base na respectiva hipótese de incidência. Aponte, à luz do fato imponible delineado na situação hipotética em questão, quais dados do problema concretizam cada um dos elementos da RMIT do IPI.

A Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) representa a estrutura da hipótese de incidência tributária, prevista na norma instituidora do tributo. A RMIT possui 5 elementos, os quais podem se subdividir, segundo a doutrina, em antecedente (elementos material, espacial e temporal) e consequente (elemento pessoal e quantitativo).

A Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) do IPI é a seguinte:

| Elemento | Descrição do Elemento na RMIT do IPI |
|---------------------|---|
| Material | Saída de produto de estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, em se tratando de operação interna, ou, o desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira, na importação |
| Espacial | Território nacional |
| Temporal | Saída da mercadoria do estabelecimento industrial ou equiparado, no caso de operação interna, ou no instante do desembaraço aduaneiro, no caso de importação |
| Pessoal | sujeito passivo (estabelecimento industrial ou equiparado, via de regra) e sujeito ativo (União) |
| Quantitativo | Base de cálculo e alíquota |

No caso em comento, os elementos da RMIT são os seguintes: a saída dos veículos do estabelecimento da SportCar S.A. caracteriza o aspecto material; o Município de Goiânia – GO, por estar situado no território nacional, corresponde ao aspecto espacial; a data de 26 de agosto de 2015 representa o aspecto temporal; os sujeitos passivo e ativo são respectivamente a empresa SportCar S.A. e a União, traduzindo o aspecto pessoal; a base de cálculo (valor total da operação de venda dos veículos) e a alíquota de 25% representam o aspecto quantitativo.

SUGESTÃO DE RESPOSTA

Após a decretação da falência da empresa SportCar S.A, a natureza jurídica dos tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido a partir de então é a de créditos extraconcursais, conforme previsão no art. 84, V, da Lei 11.101/2005, bem como no art. 188, caput, do Código Tributário Nacional (CTN). Os créditos extraconcursais possuem prioridade sobre os demais créditos relacionados na Lei 11.101/2005, como os créditos trabalhistas, créditos com garantia real, outros créditos tributários etc.

Porém, a prioridade não é absoluta sobre todo e qualquer crédito, haja vista que existem regras de preferência entre os próprios créditos extraconcursais, conforme a ordem dos incisos do art. 84, da aludida norma. Isso significa que, havendo mais de um crédito extraconcursal, o pagamento será feito nessa ordem. Desse modo, as despesas com arrecadação, administração, realização do ativo e distribuição do seu produto (inciso III do referido art. 84) terão preferência sobre os tributos relativos a fatos geradores ocorridos após a decretação de falência (inciso V do mesmo artigo). No caso da falência da empresa SportCar S.A., as despesas decorrentes do aluguel dos caminhões referem-se à administração do produto da massa falida e à realização do seu ativo. Por conseguinte, deverão ser pagas antes do

imposto sobre produtos industrializados (IPI) devido por ocasião da saída dos carros do estabelecimento industrial.

No tocante à Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT), deve-se destacar que representa a estrutura da hipótese de incidência tributária, prevista na norma instituidora do tributo. A RMIT possui 5 elementos, os quais podem se subdividir, segundo a doutrina, em antecedente (elementos material, espacial e temporal) e consequente (elemento pessoal e quantitativo).

Relativamente ao IPI, em consonância com a legislação em vigor, o aspecto material da sua RMIT é representado pela saída de produto de estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, em se tratando de operação interna, ou, o desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira, na importação. Quanto ao aspecto espacial, por se tratar de tributo federal, deve ser considerado todo o território nacional. Já o aspecto temporal, que representa o momento em que surge a obrigação tributária relativa ao IPI, consiste no instante de saída da mercadoria do estabelecimento industrial ou equiparado, no caso de operação interna, ou no instante do desembaraço aduaneiro, no caso de importação. Tais aspectos representam a hipótese ou antecedente, que uma vez ocorridas implicarão uma consequência jurídica, representada pelos elementos pessoal e quantitativo.

O elemento pessoal da RMIT do IPI comporta dois polos na relação jurídico-tributária, isto é, o sujeito passivo (estabelecimento industrial ou equiparado, via de regra) e sujeito ativo (União). Já o elemento quantitativo representa o quantum debeatur, isto é, o valor devido de IPI, que é resultante da multiplicação da base de cálculo pela respectiva alíquota.

Por último, no caso em comento, os elementos da RMIT são os seguintes: a saída dos veículos do estabelecimento da SportCar S.A. caracteriza o aspecto material; o Município de Goiânia – GO, por estar situado no território nacional, corresponde ao aspecto espacial; a data de 26 de agosto de 2015 representa o aspecto temporal; os sujeitos passivo e ativo são respectivamente a empresa SportCar S.A. e a União, traduzindo o aspecto pessoal; a base de cálculo (valor total da operação de venda dos veículos) e a alíquota de 25% representam o aspecto quantitativo.

(Cespe/TCE/PR/Auditor/2017) João Amorim Calçados Ltda. é microempresa contribuinte de impostos federais, estaduais e municipais. Mensalmente, ela declara, por intermédio de guias tributárias, o valor dos referidos tributos. Em janeiro de 2015, essa empresa declarou os tributos por intermédio do documento de arrecadação, mas não os recolheu, devido a dificuldades financeiras advindas de acentuado decréscimo em suas vendas. Em fevereiro do ano em questão, ela informou parcialmente os fatos geradores e, em março, abril e maio, não declarou nenhum dos fatos geradores. Após tal período, as vendas da João Amorim Calçados

retomaram o nível anterior e sua situação financeira voltou à normalidade. Em julho, o sócio-gerente foi informado por outros empresários conhecidos de que haveria em breve uma ação fiscal para aferir a regularidade tributária dos contribuintes da região. Ante a iminência dessa ação fiscalizatória, a empresa, na pessoa do seu sócio-gerente, resolveu procurar a Receita Federal do Brasil (RFB) para regularizar sua situação fiscal. Com relação aos fatos objeto da situação hipotética acima narrada, responda, de forma fundamentada, aos seguintes questionamentos: (a) Os créditos tributários de janeiro, fevereiro e março estão constituídos? (b) Que providência administrativa a RFB deve adotar para proceder à cobrança dos créditos de janeiro, fevereiro e março? (c) A pessoa jurídica João Amorim Calçados Ltda. pode beneficiar-se do reconhecimento da espontaneidade para fins de aplicação do instituto da denúncia espontânea? Qual a natureza da denúncia espontânea e a consequência do seu reconhecimento para a pessoa jurídica?

ESPELHO DA PROVA

As declarações tributárias constituem para todos os efeitos o crédito tributário, nos termos da Súmula nº 436 do STJ: A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco (Súmula nº 436, Primeira Seção, julgado em 14/4/2010, DJe 13/5/2010).

Na situação hipotética em apreço, o crédito de janeiro e parte do crédito de fevereiro já se encontram constituídos, pois já houve o lançamento deles. A parte do crédito de fevereiro que não foi objeto de declaração e a totalidade do crédito de março devem ser objeto de lançamento, nos termos dos arts. 142, 149 e 173 do CTN.

Em parte, a pessoa jurídica João Amorim Calçados Ltda. pode beneficiar-se do reconhecimento da espontaneidade para fins de aplicação do instituto da denúncia espontânea. Segundo o STJ, a entrega das declarações impede o reconhecimento da espontaneidade, nos termos da Súmula nº 360: "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo" (Súmula nº 360, Primeira Seção, julgado em 27/8/2008, DJe 8/9/2008).

Assim, a pessoa jurídica encontra-se em situação de espontaneidade para os créditos de fevereiro (parte não declarada) e março. Relativamente à parte não declarada de fevereiro, cita-se a seguinte ementa do STJ:

"1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente. 2. Deveras, a

denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do fisco (Súmula nº 360/STJ) (...). 3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, relator ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28/11/2007, DJ 7/2/2008). 4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no art. 138, do CTN. 5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem: "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do imposto de renda pessoa jurídica e contribuição social sobre o lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no art. 138, do Código Tributário Nacional." 6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine. 7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte". (REsp 1149022 SP, relator ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 9/6/2010, DJe 24/6/2010).

Por fim, a denúncia espontânea tem natureza de sanção premial e a conseqüência do reconhecimento da espontaneidade (arts. 138 e 196, parágrafo único, do CTN) é a exclusão das multas tributárias, devendo o contribuinte recolher o gravame e os juros.

DIRECIONAMENTO DA RESPOSTA

Para facilitar a sua resposta, iremos pontuar o que deve ser respondido em cada tópico, uma vez que o espelho da prova foi omissivo quanto a alguns detalhes exigidos no enunciado.

(a) Os créditos tributários de janeiro, fevereiro e março estão constituídos?

O candidato deve analisar se houve declaração (total ou parcial) em cada um desses meses, para verificar se houve constituição do crédito tributário, nos termos da Súmula 436, do STJ.

Pelo fato de a empresa ter declarado os seus débitos de janeiro, o crédito tributário desse mês já foi constituído, Essa jurisprudência faz-nos concluir que o crédito tributário de fevereiro foi parcialmente constituído, quanto aos valores declarados pelo sujeito passivo. Porém, não havendo qualquer declaração no mês de março, não há que se falar na constituição do crédito tributário nesse período de apuração.

(b) Que providência administrativa a RFB deve adotar para proceder à cobrança dos créditos de janeiro, fevereiro e março?

Para proceder à cobrança desses tributos, a providência administrativa a ser adotada pela Receita Federal do Brasil (RFB) dependerá de cada situação. Em relação aos créditos já constituídos, isto é, referente ao mês de janeiro e a parcela já declarada do mês fevereiro, haverá encaminhamento para inscrição em dívida ativa pelo órgão competente, com vistas ao ajuizamento da ação de execução fiscal. Quanto à parcela não declarada do mês de fevereiro e ao débito do mês de março, deverá ocorrer lançamento de ofício, nos termos do art. 149, do Código Tributário Nacional (CTN), para viabilizar sua cobrança.

(c) A pessoa jurídica João Amorim Calçados Ltda. pode beneficiar-se do reconhecimento da espontaneidade para fins de aplicação do instituto da denúncia espontânea? Qual a natureza da denúncia espontânea e a consequência do seu reconhecimento para a pessoa jurídica?

A empresa pode se beneficiar do reconhecimento da espontaneidade para fins de aplicação do instituto da denúncia espontânea em relação à parcela não declarada do mês de fevereiro e o débito do mês de março (não declarado).

A natureza da denúncia espontânea é de direito potestativo, exercido de forma unilateral pelo sujeito passivo, não dependendo de aquiescência por parte da Fazenda Pública.

A consequência da denúncia espontânea é a exclusão da responsabilidade pela infração, que seria a aplicação de penalidade pecuniária (multas tributárias).

SUGESTÃO DE RESPOSTA

O caso apresentado referente à empresa João Amorim Calçados Ltda. exige análise à luz da legislação em vigor bem como da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), quanto à declaração, pagamento ou omissão por parte da empresa nos períodos de apuração do ano 2015.

Pelo fato de a empresa ter declarado os seus débitos de janeiro, o crédito tributário desse mês já foi constituído, em virtude da Súmula nº 436 do STJ, cuja redação é a seguinte: “a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência