

ANALYSIS OF THE APTITUDE OF THE ACCOUNTANT IN THE ELABORATION OF ADMINISTRATIVE DEFENSES

Franklin Feitosa Gramacho

Graduate in Accounting Science
STATE UNIVERSITY of SANTA CRUZ
Rua C n° 234, Parque Verde, Itabuna – Bahia – Brazil CEP: 45.601-110
E-mail: gramacho_90@hotmail.com

Prof. Msc. Almeciano Maia Junior

DEPARTMENT of ADMINISTRATION and ACCOUNTING SCIENCES
STATE UNIVERSITY of SANTA CRUZ Campus Soane Nazaré de Andrade, Rodovia Jorge Amado, Km 16,
Bairro Salobrinho CEP 45662-900. Ilhéus – Bahia – Brazil
E-mail: maiauesc@gmail.com

Prof. Msc. Lino Arnulfo Vieira Cintra

DEPARTMENT of ADMINISTRATION and ACCOUNTING SCIENCES
STATE UNIVERSITY of SANTA CRUZ Campus Soane Nazaré de Andrade, Rodovia Jorge Amado, Km 16,
Bairro Salobrinho CEP 45662-900. Ilhéus – Bahia – Brazil
E-mail: Cintra@uesc.br

Profa. Dra. Katianny Gomes Santana Estival

DEPARTMENT of ADMINISTRATION and ACCOUNTING SCIENCES
STATE UNIVERSITY of SANTA CRUZ Campus Soane Nazaré de Andrade, Rodovia Jorge Amado, Km 16,
Bairro Salobrinho CEP 45662-900. Ilhéus – Bahia – Brazil
E-mail: ksgestival@uesc.br

Profa. Dra. Solange Rodrigues Dos Santos Corrêa

DEPARTMENT of ADMINISTRATION and ACCOUNTING SCIENCES
STATE UNIVERSITY of SANTA CRUZ Campus Soane Nazaré de Andrade, Rodovia Jorge Amado, Km 16,
Bairro Salobrinho CEP 45662-900. Ilhéus – Bahia – Brazil
E-mail: srscorrea@uesc.br

ABSTRACT

The aptitude of the accountant for the development of any specific activity, is related, among other aspects, to their academic background. With the elaboration of administrative defenses, there are no legal restrictions that halt the execution of these services by economists, accountants, administrators and the tax payers themselves. This paper analyzes the aptitude of the accountant to assist the tax payer in the elaboration of administrative defenses in tax sanctions. The research is applied, bibliographical, exploratory, qualitative and guided by the deductive method. The study identifies the knowledge and procedures essential to the construction of an administrative defense, and analyzes the curricular structure of the course of Accounting Sciences. It is considered that graduates in accounting sciences receive enough subsidy to construct the administrative defense in tax sanctions, as according to the program proposed by the CFC.

Keywords: *academic formation; accounting sciences; tax sanctions*

1. INTRODUÇÃO

A priori, é impreterível mencionar que a Constituição Federal (CF) de 1988, Lei maior que rege todo o ordenamento jurídico do Estado, em seu artigo 5º, inciso LV, garante a todos os brasileiros o direito à ampla defesa e ao contraditório, independente da natureza do litígio em questão, processo judicial ou administrativo.

De modo adicional, o inciso IV, do artigo 3º, da Lei 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, estabelece o direito do administrado de “fazer-se assistir, facultativamente, por advogado, salvo quando obrigatória a representação, por força de lei.”

As brechas suscitadas pela referida lei permitem inferir que a elaboração de impugnações para as empresas, em nível administrativo, não necessita ser realizada, compulsoriamente, por advogado. Em outras palavras, qualquer profissional, inclusive o próprio contribuinte, pode construir uma defesa no âmbito administrativo.

Entretanto, cumpre salientar que em qualquer área do conhecimento, bem como em qualquer tipo de atividade, a capacidade de realização de determinado trabalho é proporcional ao conhecimento e empenho do profissional que o realiza.

A Receita Federal do Brasil, órgão controlador e fiscalizador do recolhimento de tributos de competência da União, informou que o valor das suas autuações no ano de 2012 foi o maior da história para um ano fechado, perfazendo um total de R\$115,8 bilhões. O último recorde ocorreu no ano anterior, com R\$ 109,6 bilhões.

A sonegação, evasão e falta de recolhimento de tributos são os principais alvos das autuações. Contudo, levando-se em conta a complexa legislação brasileira, associada à existência de vários benefícios concedidos ao contribuinte, não é anômalo o Fisco precisar de esclarecimentos, ou até mesmo, cometer alguns equívocos.

No exercício da prerrogativa do direito à ampla defesa e do contraditório, quando observada necessidade de esclarecimento ao Fisco, o contribuinte deve contratar um profissional que tenha poder de elucidação, conhecimento das atividades da empresa, de todos os tributos e da legislação vigente para elaborar a defesa. Caso o próprio contribuinte tenha conhecimento suficiente, ele mesmo pode desenvolver o trabalho.

Com respaldo nas indicações sugeridas e em observância às legislações supramencionadas, questiona-se: o conteúdo inerente ao curso de Ciências Contábeis, de acordo com a proposta elaborada pelo CFC, é suficiente para tornar apto o profissional graduado em ciências contábeis para a elaboração de defesas administrativas de contribuintes em autuações fiscais?

Assim sendo, o presente estudo almeja analisar a aptidão do contador para assistir o contribuinte com a elaboração de defesas administrativas em autuações fiscais, conforme a estrutura curricular do curso de ciências contábeis do Conselho Federal de Contabilidade. Especificamente, pretende: a) evidenciar o comportamento do Fisco durante a condução da fiscalização; b) apresentar procedimentos e conhecimentos minimamente necessários à elaboração de defesas administrativas dos contribuintes em autuações fiscais; e c) apresentar o conteúdo inerente ao curso de graduação em ciências contábeis, com base na proposta do CFC.

A análise da aptidão do profissional graduado em ciências contábeis para elaboração de defesas administrativas, abordagem deste trabalho, é relevante para o contador que pode, porventura, não explorar todo o conhecimento internalizado no decorrer do curso de ciências contábeis e, por conseguinte, limitar seu próprio mercado de trabalho.

Ademais, este trabalho acadêmico é de suma importância para o contribuinte que, muitas vezes, desconhece o direito de defesa, ou mesmo, restringe a oferta desse serviço aos profissionais de ciências jurídicas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Defesa administrativa de auto de infração

De modo simplório e objetivo a defesa administrativa de auto de infração pode ser entendida da seguinte forma:

A defesa (impugnação) administrativa de Auto de infração ou notificação fiscal é uma importante ferramenta que o Contribuinte possui a seu favor, desde que bem estudada e estrategicamente construída, no sentido de beneficiar a empresa. A impugnação ao auto de infração pode ser realizada pelo Contador, Administrador, Advogado ou outro profissional com conhecimento do assunto, não sendo obrigatório que a defesa, na esfera administrativa, seja efetuada por profissional de direito (TEIXEIRA, 2011).

Vale salientar que o ordenamento jurídico do Estado Brasileiro, em seu artigo 5º, inciso LV, garante a todos os brasileiros o direito à ampla defesa e ao contraditório, independente se o litígio corresponda a um processo judicial ou administrativo. A despeito do assunto, a Carta Magna estabelece assim:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade

do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. (BRASIL, Constituição Federal de 1988).

O inciso IV, do artigo 3º, da Lei 9.784/99, reguladora do processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, dispõe o direito do administrado de “fazer-se assistir, facultativamente¹, por advogado, salvo quando obrigatória a representação, por força de lei.”

Após ter conhecimento desses dois dispositivos legais, pode-se inferir que a impugnação administrativa em autuações fiscais consiste em um direito de todo contribuinte. Essa prerrogativa, oriunda da CF/88, deve ser exercida quando a empresa for submetida a qualquer tipo de fiscalização.

Com base no exposto anteriormente, nota-se que o contador tem respaldo legal para proceder à elaboração de defesas administrativas. Sendo assim, o êxito na elaboração da defesa, quando aplicável ao caso, dependerá apenas do conhecimento do profissional, adquirido ao longo da graduação em ciências contábeis.

2.2 A preocupação com a convergência dos conteúdos ensinados nos cursos de ciências contábeis no Brasil De acordo com Peleias (2006, p.183), as diretrizes curriculares nacionais “foram criadas para servirem de referência às instituições de ensino superior na elaboração de seus projetos pedagógicos e currículos de cursos, e para possibilitar a flexibilidade na formação profissional”. De modo complementar, o Parecer nº 76/2003 do Conselho Nacional de Educação evidencia que as diretrizes curriculares nacionais têm por finalidade:

[...] servir de referência para as instituições na organização de seus programas de formações, permitindo flexibilidade e priorizações de áreas de conhecimento na construção dos currículos plenos. Ademais, devem também induzir a criação de diferentes formações e habitações para cada área do conhecimento, possibilitando ainda definir múltiplos perfis profissionais, garantido uma maior diversidade de carreiras, promovendo a integração do ensino de graduação com a pós-graduação, privilegiando, no perfil de seus formandos, as competências intelectuais que reflitam a heterogeneidade das demandas sociais (Parecer nº 76, do CNE, 2003).

O CFC, órgão responsável pelo registro e fiscalização do exercício profissional dos contabilistas no Brasil, com o suporte da Fundação Brasileira de Contabilidade, elaborou um compêndio de proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação de ciências contábeis.

Esse compêndio é resultado do trabalho realizado pelos professores integrantes da Comissão criada por meio da Portaria CFC nº 13/06, de 03 de fevereiro de 2006. O objetivo principal do CFC consiste em indicar um modelo de currículo para os cursos superiores de ciências contábeis no Brasil, de modo a formar profissionais qualificados e com conhecimentos nivelados, independentemente da instituição de ensino de origem.

No Capítulo I da referida proposta, tem-se a seguinte redação:

A proposta contém: o ementário de cada disciplina; o conteúdo programático; a bibliografia básica; a carga horária e os objetivos gerais das disciplinas, contemplando também: modelos de regulamento e diretrizes de Trabalho de Conclusão de Curso (TCC); atividades complementares e estágio para o curso de bacharelado em Ciências Contábeis, com aplicabilidade tanto para a modalidade de educação presencial como a distância.

O documento apresenta as disciplinas do Curso de Ciências Contábeis organizadas em 3 (três) Eixos Temáticos, perfazendo um total de 3 mil horas. Os três Eixos Temáticos estão em consonância com a Resolução CNE/CES nº 10/04, de 16 de dezembro de 2004 (Anexo 1), que instituiu as Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de graduação em Ciências Contábeis [...] (Proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação de ciências contábeis, CFC, 2006).

¹ Grifo nosso.

O ensino da contabilidade continuou, e ainda continua, acompanhando a evolução da sociedade. Atualmente, a grande interatividade entre os continentes, denominada globalização e os avanços tecnológicos são exemplos de variáveis que estão influenciando, de modo expressivo, o conhecimento contábil. Essa afirmativa pode ser corroborada pela convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais, por meio da Lei nº 11.638/2007, da Lei nº 11.941/2009 e pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, que instituiu o SPED.

3. METODOLOGIA

Tendo em vista a proposta do estudo em questão, analisar a aptidão do contador à elaboração de defesas administrativas em autuações fiscais, a pesquisa foi desenvolvida em duas vertentes: o exame dos procedimentos necessários para a elaboração de uma defesa administrativa em autuações fiscais e a análise da estrutura curricular do curso de ciências contábeis.

Quanto a primeira vertente do trabalho, trata-se de uma pesquisa essencialmente bibliográfica, fundamentada em diversos dispositivos legais.

Quanto à segunda etapa, é feita uma seleção do conteúdo programático da grade curricular do curso de ciências contábeis relacionado com os procedimentos percorridos na primeira vertente do trabalho.

A ementa curricular utilizada está em congruência com a Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, elaborada pelo CFC.

Na abordagem do tema em questão, o método utilizado é o dedutivo. Marconi e Lakatos (2006) “ênfatizam que o método dedutivo caracteriza-se pela conexão descendente entre a teoria e a ocorrência dos fenômenos, ou seja, partindo das leis e teorias para as constatações empíricas, redundando assim na corroboração da teoria”.

Quanto à classificação, do ponto de vista da natureza, a pesquisa é aplicada, pois tem como característica principal gerar conhecimentos para aplicações práticas dirigidas à resposta de indagação específica.

Em relação à forma de abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa, pois é perceptível a existência de uma relação entre o mundo e o sujeito que não pode ser traduzida em números.

No que diz respeito ao objeto, o estudo é exploratório. Esse tipo de estudo permite uma maior familiaridade entre o pesquisador e o tema pesquisado, visto que a abordagem do trabalho é relativamente nova.

Do ponto de vista dos procedimentos técnicos, a pesquisa é, essencialmente, bibliográfica. No desenvolver da pesquisa, serão analisados dispositivos legais, material em meio eletrônico (internet), livros e artigos científicos.

De acordo com Marion et al. (2002, p. 62), “[...] a pesquisa bibliográfica objetiva explicar um problema com base em contribuições teóricas publicadas em documentos (livros, revistas, jornais, etc.) e não por intermédio de relato de pessoas ou experimentos”.

4. RESULTADOS E ANÁLISES

Todos os desdobramentos, apresentado a seguir, tratam-se de análises que emergiram com base nos aspectos conceituais e nas prerrogativas legais explanadas no decorrer da revisão literária deste trabalho.

Essas análises compreendem duas vertentes: o exame dos procedimentos e conhecimentos necessários para a elaboração de uma defesa administrativa e a verificação da estrutura curricular do curso de Ciências Contábeis com base no que propõe o CFC.

4.1 Exames dos procedimentos e conhecimentos necessários para a elaboração de defesas administrativas
É inquestionável o dever do Estado em relação à fiscalização das pessoas jurídicas. A intenção do Fisco é reprimir atitudes como sonegação, evasão fiscal, falta de recolhimento de tributos ou qualquer outra atitude que não esteja em congruência com a legislação vigente.

Contudo, a mesma legislação que embasa a prerrogativa do Estado em fiscalizar, também estabelece regras que disciplinam a sua atuação, de modo a coibir todo o tipo de abuso ou desvio de poder.

Um exemplo de limitação da atuação do Estado, referente à sua competência tributária, está contido no Código Tributário Nacional, artigos 9, 10 e 11.

É de suma importância ter a noção de que toda a ação do Estado deve refletir o interesse coletivo, em detrimento a qualquer satisfação individual ou de um grupo restrito. Essa afirmativa é evidenciada, legalmente, por meio do Artigo 1º, Parágrafo Único, da CF de 1988, quando afirma que “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

Qualquer comportamento inadequado do Fisco, durante processo de fiscalização, pode ser usado como uma espécie de subterfúgio na defesa administrativa. A depender do equívoco, pode ser exigida até mesmo a nulidade do auto de infração.

O artigo 37 da CF, lei maior que rege todo o ordenamento jurídico do Estado brasileiro, estabelece, entre outras coisas, que os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, e eficiência devem, impreterivelmente, ser obedecidos pela Administração Direta ou Indireta de qualquer um dos poderes: União, Estado ou Município.

Com isso, o contribuinte deve exigir do agente de fiscalização, representante do Estado, postura e atitudes de acordo com os princípios supracitados, a saber:

- Todos os procedimentos inerentes à fiscalização devem ser fundamentados em dispositivos legais (princípio da legalidade);
- O tratamento dado pelo representante do Fisco deve ser impessoal, ou seja, igualitário para todas as empresas e empresários. Tendo em vista que, o Estado se move pelo interesse público e não por interesses pessoais (princípio da impessoalidade);
- Ética, boa-fé e lealdade são fatores que devem sempre permear o relacionamento entre o Fisco e o contribuinte durante todo o processo e fiscalização (princípio da moralidade);
- Nenhum ato praticado pelo Fisco pode ter caráter sigiloso, via de regra. As exceções precisam constar na Lei. Todo o processo administrativo deve ser acessível ao público geral (princípio da publicidade);
- O representante do Fisco deve ser eficiente, de modo a executar suas atribuições com prontidão, idoneidade e economia (princípio da eficiência).

A Receita Federal do Brasil (RFB) e as Secretarias da Fazenda dos Estados são exemplos de órgãos públicos fiscalizadores, dentro de suas competências, que devem submeter-se aos princípios dispostos pela CF, detalhados anteriormente. Qualquer conduta dos agentes fiscalizadores que despreze o que dispõe os Princípios Constitucionais deverá ser arguida na elaboração da defesa administrativa.

4.1.1 Exigência do mandado de procedimento fiscal (MPF) e equivalente

O próprio sítio da Receita Federal do Brasil define Mandado de Procedimento Fiscal como uma “ordem específica que instaura o procedimento fiscal emitido exclusivamente em forma eletrônica”. Ainda nesse sítio, afirma-se que toda a fiscalização realizada pelo órgão, representados pelos seus auditores fiscais, devem ser executadas e instauradas mediante MPF.

Sendo assim, essa é mais uma exigência a ser observada pelo contribuinte. Um suposto não cumprimento por parte do Fisco, pode servir como um subterfúgio a ser explorado em uma futura impugnação. Em caso de dúvidas quanto à classificação, características, emissão, prazo de validade, extinção e não exigência do MPF, a própria RFB, em seu sítio, esclarece algumas situações.

No que diz respeito à verificação da autenticidade do Mandado de Procedimento Fiscal, a Receita Federal do Brasil dispõe que “a ciência do MPF pelo sujeito passivo dar-se-á no sítio da RFB na internet, no endereço <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal”.

Por fim, deve-se ressaltar que o MPF inicia a fiscalização na área Federal e Previdenciária. Em relação à área Estadual e Municipal, esse mandado pode ser substituído por uma ordem de fiscalização ou qualquer outro ato administrativo que permita formalmente a fiscalização.

4.1.2 Possíveis irregularidades do fisco que devem ser reprimidas

Assim como já esclarecido, é inquestionável o poder do Fisco em relação à fiscalização das pessoas jurídicas. Entrementes, existem limites legais que devem ser obedecidos. É necessário que o contribuinte e os seus representantes tenham conhecimento da legislação para evitar qualquer tipo de abuso ou desvio de poder por parte do Estado.

O artigo 78 do Código Tributário Nacional esclarece o conceito de poder de polícia e reprovava o abuso ou desvio de poder, assim como transcrito:

Art. 78. 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.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder (grifo nosso).

É inadmissível que o Estado induza o contribuinte ao erro, por meio da exigência de relatórios de controle interno, documentos ou Livros não obrigatórios legalmente. Qualquer tipo de ameaça, intimidação ou violação dos direitos individuais podem ser considerados comportamentos abusivos. Também não é correta a exigência de documentos, durante o processo de fiscalização, com prazo impossível de serem cumpridos.

Toda fiscalização deve destacar o que será examinado, bem como o período alvo. Logo, é irregular a exigência de documentos fora do período fiscalizado ou que não tenha ligação com a fiscalização. Ou seja, o contribuinte deve fornecer apenas os documentos que estejam em consonância com o MPF, referente às áreas federal e previdenciária, ou outro documento equivalente, referente às áreas estadual e municipal.

Outra atitude que deve ser repreendida é a apreensão de mercadorias ou a interdição do estabelecimento como meio coercitivo para a cobrança de tributos, exceto quando houver alguma disposição legal que fundamente essa atitude. O Parágrafo Único do artigo 170 da CF de 1988 estabelece que:

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. Todos são inocentes até que se prove o contrário, esse princípio deve ser obedecido em todos os ramos do direito, inclusive, no direito tributário. É por essa linha de raciocínio que devem ser conduzidas as fiscalizações.

Qualquer um desses comportamentos irregulares no processo de fiscalização, por parte do Fisco, pode ser uma potencial colocação a ser arguida em uma posterior defesa administrativa.

4.1.3 A importância do documento protocolado

O protocolo diz respeito a um registro formal de determinada ação. Pode ser um erro irremissível, por parte do contribuinte, entregar qualquer tipo de documentação ao Fisco sem o devido protocolo. A ação de protocolar a entrega de algum documento pode servir como prova, na impugnação administrativa, em uma série de situações.

Por exemplo, em caso de autuação, muitas vezes o contribuinte necessita dos Livros de Registro de Entrada, Saída, Inventário, ou qualquer outro para elaborar sua defesa. Caso a empresa tenha fornecido esses Livros durante a fiscalização, via protocolo, e ainda não tenha os recebido, pode alegar que o Fisco está limitando o seu direito constitucional de defesa e contraditório e requerer a nulidade de um provável Auto de Infração.

Outra situação é o pedido de prorrogação de prazo para fornecimento de alguma informação. Caso o agente de fiscalização conceda esse prazo informalmente, o contribuinte fica vulnerável a um possível auto de infração com valores arbitrados, sem contar as multas cabíveis. Porém, se o pedido for protocolado e o Fisco conceder o prazo, ou até mesmo não se pronunciar, não há o que se questionar em relação ao ilícito da não entrega dos documentos, dentro do prazo solicitado.

Vale salientar que é incumbência do órgão fiscalizador a emissão do termo de apreensão de mercadorias ou qualquer documento solicitado, bem como a emissão do Termo de Entrega. O Governo da Bahia, por meio dos parágrafos III e IV, artigo 28 do RPAF, estabelece o seguinte:

Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:

III - Termo de Arrecadação de livros de escrituração, documentos, papéis e outros elementos necessários ao desenvolvimento da ação fiscal;

IV - Termo de Apreensão, Termo de Liberação ou Termo de Depósito, para documentar a apreensão de mercadorias, bens, livros ou documentos que constituam prova material de infração, bem como sua liberação ou depósito em poder de terceiro, nos termos da legislação do ICMS.

4.1.4 Encerramento da fiscalização

Por fim, após concluir todos os exames, a fiscalização é encerrada e um relatório detalhado é elaborado pelo agente de fiscalização responsável. Nesse momento, existem dois resultados possíveis.

Caso não seja encontrado nenhum indício de irregularidade ou desobediência à legislação vigente, é lavrado um Termo de Encerramento de Ação Fiscal. Porém, quando detectado sonegação, evasão fiscal, falta de recolhimento de tributo, ou qualquer outro tipo de infração à legislação, é lavrado um Auto de Infração.

Em relação ao Auto de Infração, o artigo 9º do decreto nº 70.235 de 1972, alterado pelo artigo 25 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, estabelece que:

Art. 25. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 9 A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

§ 4 O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário...”

Vale sempre ratificar que qualquer tipo de conduta irregular do Fisco durante o processo de fiscalização pode servir como um excelente ponto de contestação nos casos em que forem emitidos o Auto de Infração.

4.2. Impugnação administrativa em autuação fiscal

Antes de discorrer a cerca dos procedimentos necessários para a elaboração de Defesa Administrativa de Auto de Infração Fiscal, deve-se ter ciência que esse meio somente deve ser utilizado nos casos onde se discorda do posicionamento do Fisco.

Caso contrário, o único procedimento a ser feito é acatar a decisão do Estado e arcar com as consequências de agir em desacordo com a legislação vigente.

Contudo, o Fisco não é absoluto em suas decisões. Uma vez que, levando-se em conta a complexa legislação brasileira, bem como a existência de vários benefícios concedidos ao contribuinte, não é anômalo o fato de o Estado precisar de esclarecimentos, durante o processo de fiscalização, ou até mesmo cometer alguns equívocos ao lavrar um determinado Auto de Infração.

A possibilidade da ampla defesa e do contraditório, em relação a uma decisão do Fisco, antes do âmbito judicial, é assegurada pela Constituição Federal de 1988. É inadmissível que os contribuintes abdicuem desse direito, de modo a submeterem-se às falhas de interpretação, abuso, ou desvio de poder do Estado. Essa atitude pode gerar prejuízo às empresas e, muitas vezes, comprometer sua continuidade.

A contestação de um Auto de Infração deve ser formalmente elaborada por alguém com competência suficiente no assunto. Por se tratar de defesa, a figura do profissional de direito, salvo raras exceções, é a primeira a emergir no pensamento do empresário como profissional mais adequado para analisar o Auto e elaborar a Impugnação.

Porém, a Legislação estabelece que a escolha do advogado para construção da contestação é facultativa, salvo os casos em que a própria Lei exigir. Sendo assim, é importante que outros profissionais despertem para esse

mercado, inclusive, o contador. Para isso, faz-se necessário saber os pré-requisitos necessários para a construção de uma Defesa Administrativa.

4.2.1 Pré-requisitos rudimentares para a elaboração de uma impugnação administrativa em autuação fiscal

Dentre alguns pré-requisitos para se construir uma Defesa coesa e coerente, no âmbito administrativo, em relação a uma autuação fiscal, existem aqueles mais elementares, como por exemplo: a faculdade de discernir e a qualidade dissertativa.

A respeito da faculdade de discernir, ressalta-se que é impossível arguir uma decisão sem entender plenamente o ponto de vista de quem decidiu. Essa afirmativa é inequívoca e na construção de uma Defesa não é diferente.

A decisão final de um agente fiscalizador, após uma fiscalização, não reflete puramente sua opinião com base nos seus conhecimentos. Toda autuação fiscal é fundamentada por Instruções Normativas, Regulamentos, Legislações Especiais, Código Tributário, Constituição Federal, entre outros dispositivos legais, observando sempre a hierarquia das Leis.

A compreensão total do Auto de Infração deve anteceder qualquer tipo de contestação, inclusive a ciência dos dispositivos legais que serviram como suporte para que a infração fosse estabelecida.

O entendimento detalhado de todos os relatórios emitidos pelo órgão fiscalizador, até a lavratura do Auto, pode gerar diversas razões para o contraditório. Por esse motivo, faz-se necessário que o profissional responsável pela Defesa possua capacidade suficiente para analisar e entender todos os pontos da autuação.

Após analisar todo o processo de fiscalização e entender a decisão do Fisco, bem como suas fundamentações, surge a necessidade de se expressar por escrito, de modo a se fazer entender. O Decreto 70.235 de 1972, em seu artigo 5º, estabelece o seguinte:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência (grifo nosso).

A exposição escrita do contraditório deve ser feita da forma mais clara possível e, assim como a decisão do Fisco, embasada em, no mínimo, um dispositivo legal. O ideal é que o texto desenvolvido respeite as Normas Cultas da Língua Portuguesa e sejam acompanhados por documentos anexos que o fundamente.

Para isso, de acordo com essas últimas considerações, o profissional responsável pela Defesa deve apresentar uma qualidade dissertativa mínima, de modo a explicar claramente seus argumentos contestativos, bem como a ligação desses argumentos com a Legislação vigente.

É de suma importância ressaltar que a ideia do texto de Impugnação é ratificar os pontos chaves do contraditório e enfatizar as leis, determinados comportamentos do Fisco, ou qualquer outra situação que seja favorável ao contribuinte.

4.2.2 A importância da educação continuada do profissional responsável pela elaboração de uma impugnação administrativa em autuação fiscal

A constante mudança na Legislação Tributária brasileira é algo notório e que pode influenciar significativamente, além das rotinas fiscais das empresas, o trabalho do profissional responsável pela elaboração de uma Defesa Administrativa.

Uma pesquisa realizada pela FISCOSOFT, Editora Ltda. - São Paulo, em março de 2011, esclarece algumas estatísticas relacionadas à necessidade de atualização profissional para as frequentes alterações das Leis, de maneira a analisar os impactos das mudanças na Legislação Tributária na rotina fiscal das empresas.

Tendo em vista essa realidade, torna-se explícita a premência do contador, ou qualquer outro profissional responsável pela realização da Defesa Administrativa, em relação à educação continuada.

Atualizar-se incessantemente em tudo que se relaciona aos direitos e deveres do contribuinte é essencial para quem almeja contestar qualquer tipo de autuação fiscal. IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS são exemplos

de tributos que podem ser interpretados e cobrados erroneamente pelo Fisco, devido a fatores como o regime de tributação da empresa ou até mesmo pela sua localização.

Todos os tributos supracitados podem sofrer alterações amparadas em dispositivos legais, alguns mais regularmente. Um dos levantamentos da pesquisa da FISCOSOFT - impactos das mudanças na Legislação tributária na rotina fiscal das empresas – demonstra os tributos com os maiores impactos em relação à necessidade de acompanhamento das mudanças da Lei.

O ICMS destaca-se como o tributo que mais sofre mudanças em suas Leis. Deve-se considerar o fato desse imposto ter Legislação específica em cada Estado brasileiro. A educação continuada pode acontecer por meio de workshops, seminários, palestras, conferências, cursos presenciais de curto prazo, cursos online à distância, entre outros.

A simples leitura e acompanhamento regular da Legislação vigente é uma forma de reciclagem profissional considerada obrigatória no exercício de certas atividades, dentre elas, a construção de impugnações administrativas em autuações fiscais.

4.2.3 Observância dos prazos legais para apresentação da defesa administrativa

O conhecimento dos prazos para a apresentação da Impugnação Administrativa é essencial para o profissional responsável pela elaboração da Defesa. O descumprimento do prazo pode significar a perda do direito de defesa e da oportunidade de apresentar o contraditório.

Sendo assim, o contador, ou qualquer outro profissional que for construir uma Defesa no âmbito Administrativo, deve estar atento para os dispositivos legais que tratem desse aspecto, bem como uma possível alteração do mesmo.

Em relação ao prazo para apresentação de Defesa Administrativa em uma Autuação Fiscal, o Decreto 70.235 de 1972, em seu artigo 5º, estabelece o seguinte:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Caso esse prazo não seja respeitado, o tributo contestado pelo Fisco será considerado como devido. Assim, esgotam-se os recursos na esfera administrativa, restando apenas o âmbito judicial, que por sua vez, compete apenas aos profissionais de ciências jurídicas.

4.2.4 Formalidades no julgamento de uma impugnação administrativa pela Receita Federal do Brasil (RFB)

É imprescindível que o profissional com a incumbência de construir uma Defesa Administrativa tenha conhecimento de algumas formalidades do órgão controlador e fiscalizador do recolhimento de tributos de competência da União, a Receita Federal do Brasil. É competência desse órgão a fiscalização de tributos como: IRPJ; CSLL; ITR; PIS; COFINS; FINSOCIAL; IPI; II; IE; Contribuições Previdenciárias; além das obrigações acessórias relativas a todos os tributos citados.

É devido a essa ampla atuação da RFB que o profissional que aspira fazer defesas administrativas necessita ter ciência das formalidades na fiscalização e no julgamento de uma impugnação administrativa por esse órgão. Existe a possibilidade do Julgamento em três instâncias diferentes, a depender da situação (Quadro 1).

A impugnação do Auto deverá ser encaminhada ao Delegado da Receita Federal do Brasil no domicílio da empresa dentro do prazo de trinta dias, contados a partir da ciência do Auto de Infração. Nesse momento, a Defesa Administrativa será submetida ao Julgamento de Primeira Instância.

Existe a possibilidade de recorrer a Segunda e Terceira Instância. Essa última designada Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O responsável pela elaboração de uma Defesa Administrativa deve manter-se atualizado em relação a todo esse formalismo proposto pela própria RFB. Tendo em vista que, todos os tributos de competência da União serão fiscalizados por esse órgão.

4.2.5 Competência tributária

O agente de fiscalização responsável pela emissão do Auto de Infração pode ser funcionário da União, Estado ou Município. Inclusive, a própria Constituição Federal de 1988, em seus artigos 153, 154, 155 e 156, estabelece a responsabilidade dos entes federativos em instituir alguns tipos de impostos.

Além dos tributos de competência da União, alguns já citados no último tópico, existem também aqueles que competem aos Estados e Municípios (Quadro 02).

No que tange aos conhecimentos necessários para realização de Defesas Administrativas, é relevante ter ciência da existência de limitações, postas legalmente, em relação a alguns entes federativos.

Sendo assim, a depender do tributo contestado que acarretou a autuação, os Autos de Infração serão emitidos por diferentes agentes fiscalizadores e, por conseguinte, as Defesas Administrativas tomarão destinos diferentes.

4.3. Verificação da estrutura curricular do curso de ciências contábeis

Essa segunda vertente do trabalho almeja evidenciar o conteúdo da grade curricular do curso de Ciências Contábeis no Brasil.

Tendo em vista o grande número de cursos por todo o país, bem como possíveis divergências de algumas disciplinas, levar-se-á em conta o compêndio de Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis.

Essa proposta foi elaborada pelo CFC, em 2008, com o objetivo de formar profissionais qualificados e com conhecimentos semelhantes, independente da sua Instituição de Ensino originária.

O intuito, de modo mais amplo, é ter ciência do que se aprende no curso, aliado a realidade do profissional, de modo a verificar a aptidão do contador relacionada à construção de uma Defesa Administrativa.

Diante de tal proposta, considera-se extremamente necessário considerar a seguinte conjectura: o fato de o discente ser aprovado em cada disciplina significa dizer que o mesmo apreendeu o conhecimento mínimo necessário das suas respectivas ementas.

A análise da grade curricular do Curso de Ciências Contábeis será dividida em três partes, a saber: Conteúdo de Formação Básica; Profissional e Técnico-Prática. A exposição e interpretação da ementa e do objetivo das disciplinas serão feitas de forma seletiva.

As disciplinas serão selecionadas com base no exame dos procedimentos e conhecimentos mínimos necessários para a elaboração de defesas administrativas, discorridos na primeira vertente do presente trabalho.

Ratifica-se que a proposta é verificar a aptidão do contador relacionada à construção de uma Defesa Administrativa.

Algumas disciplinas da formação básica do curso de Ciências Contábeis foram consideradas relevantes pela sua relação com o direito público, direito tributário ou pela necessidade de expressão textual escrita.

Ainda de acordo com a Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, o objetivo da disciplina Instituições de Direito Público e Privado é “conhecer e compreender ramos do Direito Público e Privado e a sua aplicabilidade no funcionamento das organizações”.

O conteúdo dessa matéria é de grande valia para o profissional que pretende elaborar Defesas Administrativas em Autuações Fiscais, uma vez que, aborda pontos imprescindíveis como: Fonte do Direito; Direito Constitucional; Direito Administrativo e Direito Tributário.

A simples ciência da hierarquia das leis pode, em algumas situações, anular um auto de infração. Essa situação não deve ser vista como uma anormalidade. Por exemplo, no caso de uma Instrução Normativa da RFB restringir ou limitar o direito garantido por algum dispositivo legal superior na cobrança de algum tributo ao contribuinte, o profissional certamente irá manifestar-se nessa vertente da obediência da hierarquia das leis e, por conseguinte, requer a nulidade do Auto de Infração.

Quanto ao objetivo da disciplina Direito e legislação tributária, a Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis afirma que a mesma almeja o seguinte:

Conhecer e compreender a relação entre o Fisco e o Contribuinte, os princípios básicos e as normas que regem o direito e a legislação tributária e complementar, o orçamento, os tributos, as obrigações, a estrutura e o funcionamento da administração pública fiscal, bem como o ilícito e o contencioso tributário.

Decerto, considerando a pretensão de avaliar a aptidão do contador para a elaboração de Impugnações Administrativas em Autos de Infração, pode-se afirmar que Direito e Legislação Tributária compreende uma das disciplinas mais importantes em toda a grade curricular do curso de Ciências Contábeis.

Não existe a mínima possibilidade de o profissional amparar um contribuinte por meio da construção de uma Defesa Administrativa coerente e coesa sem deter conhecimento a cerca da maior parte do conteúdo programático da disciplina em questão.

Ser aprovado nessa disciplina significa dizer que o discente, futuro contador, reteve conhecimento mínimo a cerca do conceito de tributo, bem como a diferença de impostos, taxas e contribuições.

Outro legado da matéria é o entendimento do que vem a ser competência tributária, bem como as limitações dos entes federativos. A importância desse conteúdo é tão grande que na primeira vertente do trabalho, Exame dos Procedimentos e Conhecimentos Necessários para a Elaboração de Defesas Administrativas, foi destacado em um tópico específico.

O estudo específico do Código Tributário, bem como toda a legislação tributária, do ilícito fiscal (evasão fiscal) do Conselho de Contribuintes e do Processo Administrativo propriamente dito enriquece descomedidamente a formação acadêmica do graduado em Ciências Contábeis, principalmente quando se pretende atuar na elaboração de Defesas Administrativas.

4.3.1 Metodologia do trabalho científico

Conforme a Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, o objetivo dessa disciplina consiste em “compreender os processos e os procedimentos metodológicos básicos necessários à produção de trabalhos técnicos e científicos de acordo com as normas vigentes”.

O grande legado dessa matéria para o profissional que visa atuar na elaboração de Impugnações Administrativas é a articulação na leitura, capacidade apurada de discernimento e facilidade na exposição textualmente das suas críticas e opiniões.

Assim como exposto detalhadamente na primeira vertente deste trabalho, a legislação impõe que a Defesa seja formalizada por escrito. Assim, quanto mais claro, coerente e conciso for o texto, maior é a possibilidade de um julgamento a favor do contribuinte.

Além disso, para contestar uma autuação do Fisco é necessário, implicitamente, que se entenda o posicionamento do agente de fiscalização, bem como a sua fundamentação legal.

Em suma, o profissional que vai elaborar a Defesa deve interpretar a autuação fiscal e se fazer entender com argumentos legais e convincentes, por meio da sua defesa escrita.

Todos esses pré-requisitos podem ser adquiridos na disciplina Metodologia do Trabalho Científico, que por sua vez, consta na proposta de ementa do curso de Ciências Contábeis.

4.3.2 Conteúdo de formação profissional

Em relação ao conteúdo de Formação Profissional do contador, diante do proposto pelo CRC para os componentes curriculares do curso de Ciências Contábeis, o Planejamento e Contabilidade Tributária destacam-se como mais relevantes no que tange a sua necessidade para elaboração de Defesas Administrativas.

Almejando o integral detalhamento a cerca do conteúdo programático dessa matéria, expõe-se a seguir sua ementa.

4.3.2.1 Planejamento e contabilidade tributária

Essa disciplina busca “proporcionar a compreensão do sistema tributário brasileiro; compreender o funcionamento dos tributos cumulativos e não cumulativos; distinguir os mecanismos de elisão da prática da evasão; entender os mecanismos de controle e a prática contábil”.

Após o devido entendimento a cerca do Direito e Legislação Tributária, faz-se necessário a assimilação dos conteúdos inerentes a disciplina Planejamento e Contabilidade Tributária pelo contador que pretende elaborar Impugnações Administrativas.

A diferenciação de elisão e evasão fiscal e a metodologia de cálculo dos tributos diretos e indiretos são alguns legados dessa matéria necessários na elaboração de uma Defesa.

Assim como visto na primeira vertente deste trabalho, os Autos de Infração podem questionar o pagamento do IRPJ, CSSL, ISS, PIS, COFINS, IPI, dentre outros.

Aprovar o discente na matéria Planejamento Tributário significa dizer que o mesmo possui conhecimento a cerca de todos esses tributos, bem como suas características. Ou seja, em caso de cobrança indevida do Estado, pode-se considerar que o contador tem os pré-requisitos necessários para arguir veementemente por meio de uma Defesa Administrativa.

O diferimento de crédito tributário, muitas vezes concedido pelo Estado, também é ensinado nessa parte do curso de Ciências Contábeis.

Considerando a complexa legislação tributária brasileira, não é anômalo imaginar a possibilidade de o Fisco cobrar tributo do contribuinte que goza do benefício do diferimento para determinado produto. Caso ocorra essa situação, o contador graduado terá subsídios informacionais suficientes para um embasado texto contraditório.

Enfim, esses são exemplos de alguns pré-requisitos necessários para elaboração de uma Defesa Administrativa e que são adquiridos na disciplina Planejamento e Contabilidade Tributária, que por sua vez, consta na proposta de ementa do curso de Ciências Contábeis.

4.3.3 Conteúdo de formação teórico-prática

No que tange a proposta de componentes curriculares estabelecido pelo CFC na formação teórico-prática do curso de Ciências Contábeis, destacam-se a Metodologia de Pesquisa e o Trabalho de Conclusão de Curso.

Em relação ao objetivo principal da matéria Metodologia da Pesquisa, a proposta do CRC dispõe que consiste em “desenvolver habilidades para iniciação à pesquisa científica, atendendo às disposições técnicas e às normas vigentes”.

Quanto aos objetivos do TCC no curso de Ciências Contábeis, o CFC estabelece o seguinte:

- a) Oportunizar o desenvolvimento de capacidades intelectuais, habilidades e atitudes imprescindíveis ao desenvolvimento profissional do aluno;
- b) Fornecer condições favoráveis à aplicação e a integração de conhecimento adquiridos em outras disciplinas do curso; e
- c) Favorecer o desenvolvimento de atitude crítica mediante processo de iniciação científica.

Nessa última etapa do curso, entende-se que o discente já apreendeu uma gama de aspectos contábeis conceituais, técnicos e legais.

Tendo em vista o desejo de atuar na elaboração de Defesas Administrativas, essas duas matérias são relevantes, pois exige do discente um alto grau de produção textual.

De acordo com a Proposta do CFC, esse exercício de produção de textos já foi imposto na primeira parte do curso, por meio da matéria Metodologia do Trabalho Científico, a diferença nessa última etapa do curso é a complexidade e a rigidez da avaliação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES

Ante as reflexões expostas nas análises e resultados deste trabalho, é legalmente incontestável a possibilidade dos profissionais graduados no curso de Ciências Contábeis desenvolverem atividades como a elaboração de Defesas Administrativas, desde que estejam devidamente habilitados.

Quanto à aptidão para desempenho dessa atividade, com fundamento na proposta curricular estabelecida pelo CFC em 2008, os contadores, de modo geral, recebem subsídios suficientes para construir esse tipo de Impugnação, a fim de garantir ao contribuinte o exercício do pleno direito de defesa e do contraditório, nos casos de autuações fiscais.

Diante dessa última e importante consideração, é prudente ratificar que este trabalho considera que o fato do discente ser aprovado em cada disciplina indica que o mesmo internalizou o conhecimento necessário de suas respectivas ementas.

Contudo, o nível individual de aprendizado do contador durante o curso, além da constante atualização do conhecimento, principalmente no âmbito legal, consiste em fatores relevantes que, certamente, diferenciam o trabalho do profissional, no que concerne a elaboração de Defesas Administrativas em Autuações Fiscais.

A proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em ciências contábeis elaborada pelo CFC é um modelo a ser seguido. Entrementes, este trabalho não tem a pretensão de avaliar sua aplicabilidade nos cursos ofertados pelo Brasil.

Com tais indicações, sugerem-se para futuros trabalhos acadêmicos a análise da grade curricular dos cursos de ciências contábeis ofertados pelas Instituições de Ensino Superior do país, selecionando-as por amostragem aleatória, a fim de impedir influência do pesquisador no processo de escolha, de forma a averiguar aderência em relação às exigências do CFC pelas IES.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. Constituição. Constituição da República Federativa do Brasil. 1988.
- BRASIL. Decreto-lei nº 1535. Altera a denominação do Curso de Perito-Contador e dá outras providências. 23 de agosto de 1939.
- BRASIL. Decreto nº 769. Autoriza o governo para reformar a aula do commercio desta Corte, e a elevar até a quantia de vinte mil réis a contribuição dos alunos. Coleção de Leis do império do Brasil. 09 de agosto de 1854.
- BRASIL. Decreto nº 1763. Dá novos estatutos à aula do commercio da Corte. Coleção de Leis do Império do Brasil. 14 de maio de 1856.
- BRASIL. Decreto-lei nº 7988. Dispõe sobre o ensino superior de Ciências Econômicas e de Ciências Contábeis e Atuariais. 22 de novembro de 1945.
- BRASIL. Decreto nº 6.022. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. 22 de janeiro de 2007.
- BRASIL. Decreto nº 456. Manda executar o regulamento da aula do commercio da Cidade do Rio de Janeiro. Coleção de Leis do império do Brasil. 06 de julho de 1846.
- BRASIL. Decreto nº 20158. Organiza o ensino comercial, regulamenta a profissão de contador e dá outras providências. 30 de junho de 1931.
- BRASIL. Decreto sem número. Estabelece uma aula de commercio na cidade do Maranhão. Coleção de Leis do Império do Brasil. 02 de agosto de 1831.
- BRASIL. Lei nº 1401.. Inclui, no curso de Ciências Econômicas, a cadeira de História Econômica Geral e do Brasil, e desdobra o curso de Ciências Contábeis e Atuariais. 31 de julho de 1951
- BRASIL. Lei nº 9.784. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. 1999
- BRASIL. Lei nº 11.638. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 07 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. 28 de dezembro de 2007.
- BRASIL. Ministério da Educação. Parecer CES/CNE nº 76/2003.
- BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. 25 de outubro de 1966.
- BRASIL. Lei nº 11.941. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica e institui regime tributário de transição, alterando uma série de dispositivos legais. 27 de maio de 2009
- BRASIL. Decreto nº 70.235. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. 06 de março de 1972.

- CAVALCANTE *et al.* Proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em ciências contábeis. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2008.
- CHIROTTO, A. R.; SEGRETI, J. B.; SILVA, G. P.; PELEIAS, I. R. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: Uma análise história. Revista Contabilidade e Finanças, São Paulo, Edição 30 anos de Doutorado, p. 19 – 32, Jun. 2007.
- GIL, Antônio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. São Paulo: Atlas, 1999.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. Fundamentos de metodologia científica. São Paulo: Atlas, 1993.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. Fundamentos de Metodologia Científica. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- MARION, J. C.; DIAS, R.; TRALDI, M. C. Monografia para os cursos de administração, contabilidade e economia. São Paulo: Atlas, 2002.
- PELEIAS, Ivan Ricardo; et. al. Didática do Ensino da Contabilidade. Aplicável a outros Cursos Superiores. São Paulo: Saraiva, 2006.
- SCHMIDT, P.. História do pensamento contábil. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- TEIXEIRA, Paulo Henrique. Defesa do Contribuinte em Autuações Fiscais. Portal Tributário e Maph Editora. 2011.
- Sítio da Globo.com. Valor de autuações do Fisco sobe 5,6% em 2012, para R\$115,8 bilhões, disponível em: <http://g1.globo.com/economia/noticia/2013/01/valor-deautuacoes-do-fisco-sobe-56-em-2012-para-r-1158-bilhoes.html>. Acesso em 20 de fevereiro de 2013.
- Sítio da Receita Federal do Brasil. Mandado de Procedimento Fiscal – Orientações ao Contribuinte, disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/guiacontribuinte/procfiscal.htm>. Acesso em 20 de agosto de 2013.
- Governo do Estado da Bahia. Decreto nº 7.629. Aprova o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF). 09 de julho de 1999.
- FISCOsoft Editora Ltda., São Paulo. Impacto das mudanças na Legislação tributária na rotina fiscal das empresas. Março de 2011.

Quadro 1 – Instâncias de julgamento da RFB

| JULGAMENTO | PRAZO | JULGADOR |
|--------------|--|---|
| 1ª Instância | 30 dias do recebimento do auto de infração | Delegado da Receita Federal do Brasil |
| 2ª Instância | 30 dias da ciência da decisão de 1ª instância | Conselho Administrativo de Recursos Fiscais |
| 3ª Instância | 15 dias da ciência do acórdão dado pela 2ª instância | Câmara Superior de Recursos Fiscais |

Fonte: elaborado a partir de informações do livro Defesa do Contribuinte em Autuações Fiscais. TEIXEIRA, 2011.

Quadro 2 – Competência Tributária

| TRIBUTOS | COMPETÊNCIA |
|----------|-------------|
| IRPJ | Federal |
| CSLL | Federal |
| PIS | Federal |
| ITCMD | Estadual |
| IPVA | Estadual |
| ICMS | Estadual |
| ITBI | Municipal |
| ISS | Municipal |
| IPTU | Municipal |

Fonte: elaborado pelo autor.