



**UFSM**

**Trabalho de Graduação**

**AUDITORIA NO SETOR DE DÍVIDA ATIVA DA  
PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTA MARIA – UM  
ESTUDO DE CASO**

---

**Antônio José Hennies da Fonseca**

**Curso de Ciências Contábeis**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2004**

**AUDITORIA NO SETOR DE DÍVIDA ATIVA DA  
PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTA MARIA – UM  
ESTUDO DE CASO**

---

**Por**

**Antônio José Hennies da Fonseca**

Trabalho de Graduação apresentado ao Curso de Ciências Contábeis  
da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito  
parcial para a obtenção do grau de

**Bacharel em Ciências Contábeis**

**Curso de Ciências Contábeis**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2004**

**Universidade Federal de Santa Maria  
Centro de Ciências Sociais e Humanas  
Curso de Ciências Contábeis**

A orientadora, abaixo assinada,  
Aprova o Trabalho de Graduação

**AUDITORIA NO SETOR DE DÍVIDA ATIVA DA  
PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTA MARIA – UM  
ESTUDO DE CASO**

Elaborada por  
**Antônio José Hennies da Fonseca**

Como requisito parcial para a obtenção do grau de  
**Bacharel em Ciências Contábeis**

---

**Marilda Barichello Scalcon**  
(Professor orientador)

Santa Maria, Janeiro de 2004

## **AGRADECIMENTOS**

A minha mãe, por tudo o que ela representa e representou para mim, por todos os ensinamentos, as virtudes e bons princípios que me foram passados por ela.

Ao meu irmão Felipe, a minha cunhada Cláudia, a minha tia Carmem, ao meu amigo Clóvis e demais familiares e amigos pelo carinho e apoio.

A minha orientadora, professora Marilda e a professora Tânia Moura da Silva, coordenadora do curso de Ciências Contábeis, pelo brilhantismo e dedicação demonstrados em transmitir-nos o esclarecimento e apoio necessários.

Ao coordenador do setor de Dívida Ativa, Rogério Severo Goulart, pela disponibilidade e apoio prestado em conceder a oportunidade da realização deste trabalho.

Ao corpo docente do Curso de Ciências Contábeis pelo conhecimento transmitido e desenvolvido do saber ao longo do Curso.

Aos colegas de curso, por toda a amizade e companheirismo compartilhado durante os anos da faculdade.

## SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS.....	iii
LISTA DE ANEXOS .....	vi
1. INTRODUÇÃO .....	1
1.1 OBJETIVO GERAL .....	4
1.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS .....	4
2 REFERENCIAL TEÓRICO .....	5
2.1 DÍVIDA ATIVA.....	5
2.2 CONTROLE INTERNO.....	10
2.3 AUDITORIA .....	12
2.4.1 Histórico .....	13
2.4.2 Classificações da Auditoria.....	17
2.4.2.1 Auditoria Interna .....	17
2.4.2.2 Auditoria Externa.....	18
2.4.3 Auditoria do Ativo Permanente .....	19
2.4.3 Procedimentos de Auditoria.....	22
2.4.3.1 Exame e Contagem Física .....	23
2.4.3.2 Confirmação.....	24
2.4.3.3 Exame dos documentos originais .....	24
2.4.3.4 Conferência de cálculos .....	25
2.4.3.5 Exame da Escrituração .....	25
2.4.3.6 Exame dos registros auxiliares .....	26
2.4.3.7 Inquérito.....	26
2.4.4 Ética.....	26

2.5 ERRO .....	28
2.6 CONTROLE INTERNO E AUDITORIA.....	29
3 METODOLOGIA .....	31
4 ESTUDO DE CASO.....	32
4.1 ERROS CADASTRAIS VERIFICADOS .....	33
4.1.1 Créditos Indevidos .....	33
4.1.1.1 Baixa Retroativa .....	33
4.1.1.2 Duplicidade de Cadastro.....	34
4.1.1.3 Imóvel em dívida fora do perímetro urbano do município .....	34
4.1.1.4 Óbito do contribuinte.....	35
4.1.1.5 Comprovação de pagamento do imposto .....	35
4.1.1.6 Imunidade de Imposto .....	36
4.1.1.7 Isenção do Imposto.....	37
4.1.1.8 Remissão do Crédito.....	38
4.1.2 Erros de cálculos .....	39
4.1.2.1 Cálculos incorretos .....	39
4.1.2.2 Erros percentuais .....	40
4.2 OUTRAS ANÁLISES .....	40
4.2.1 Comparativos .....	40
4.2.2 Integração Dívida Ativa – Contabilidade .....	42
5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES .....	43
5.1 CONCLUSÕES .....	43
5.2 RECOMENDAÇÕES .....	45
6 BIBLIOGRAFIA.....	47
7 ANEXOS.....	49

## **LISTA DE ANEXOS**

ANEXO 1 - Balanço Patrimonial da Prefeitura de Santa Maria – 2002. .....	50
ANEXO 2 - Parecer do controle interno sobre as demonstrações orçamentárias e contábeis de 2002 .....	51

## **1 INTRODUÇÃO**

Os municípios têm a função primordial de oferecer condições básicas instituídas em lei para a sua população, tais como saúde, habitação, higiene, saneamento básico dentre outras funções. Para atender essas funções, as prefeituras necessitam de recursos os quais são obtidos através das receitas provenientes de impostos de sua competência como Iptu, Issqn dentre outros.

Os contribuintes que não pagam seus impostos são inscritos na Dívida Ativa, ficando o município responsável pela devida cobrança dos seus créditos.

Dívida Ativa é a importância relativa a tributos, multas e créditos da Fazenda Pública, lançados, mas não cobrados ou não recebidos no prazo de vencimento, a partir da data de sua inscrição.

A Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas e a dívida ativa não tributária são os demais empréstimos compulsórios, as contribuições estabelecidas em lei, as multas de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, os foros, os laudêmios, os aluguéis ou as taxas de ocupação, as custas processuais, os preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, as indenizações, as reposições, as restituições e outras obrigações legais.



Os créditos mencionados, exigíveis pelo transcurso do prazo de pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza. Assim, a respectiva receita será escriturada a esse título somente, no exercício em que foram arrecadados.

A receita da dívida ativa abrange os créditos mencionados, bem como os valores correspondentes à respectiva atualização monetária, a multa, os juros de mora e os encargos devidos.

A Dívida ativa da Prefeitura Municipal de Santa Maria abrange todos os créditos de natureza Tributária e não Tributária de sua competência no município de Santa Maria, efetuando-se a devida cobrança dos mesmos. Ela corresponde a uma das principais receitas da Prefeitura Municipal de Santa Maria.

O presente trabalho justificou-se pelo interesse demonstrado pela Diretoria do Controle Interno do Município em analisar a consistência dos dados apresentados tanto pelos serviços de contabilidade como pelo setor de dívida ativa.

A Dívida Ativa da Prefeitura Municipal apresentou nos seus balanços e relatórios relativo ao exercício de 2002, a importância total de R\$ 103.405.332,63 (Cento e três milhões, quatrocentos e cinco mil e trezentos, trinta e dois reais e sessenta e três centavos), desdobrada em Dívida Ativa Tributária e Dívida Ativa não tributária, valores estes muito elevados se compararmos ao orçamento respectivo aprovado para 2002, no valor total de R\$ 120.000.000,00 ( cento e vinte milhões de reais ).

A Dívida Ativa são valores devidos por inúmeros contribuintes e refere-se há diversos anos, estando estes valores atualizados e acrescidos de multas e juros, de acordo com a legislação municipal.

A necessidade é de que se apresente dados próximos a realidade, com vistas a uma cobrança mais justa e eficaz junto aos seus contribuintes e aos devedores e buscando a transparência das contas públicas.

## 1.1 OBJETIVO GERAL

Fazer uma auditoria na Conta Dívida Ativa, demonstrado no último Balanço Patrimonial da Entidade.

## 1.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- a) Analisar a composição destes valores;
- b) Apontar possíveis falhas do tipo créditos indevidos;
- c) Fazer comparativos com os dados gerais obtidos e analisar o sistema de informações entre Dívida Ativa – Contabilidade.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

A revisão bibliográfica desta monografia deu ênfase aos conceitos de dívida ativa, controle interno da administração pública, auditoria e legislação pertinente, procurando auxiliar na definição e estabelecendo, de uma forma mais correta, os conceitos de dívida ativa e auditoria pública.

### 2.1 DÍVIDA ATIVA

Constituem Dívida Ativa as importâncias relativas a tributos, multas e créditos da Fazenda Pública, lançados mas não cobrados ou não recebidos no prazo de vencimento, a partir da data de sua inscrição.

A Lei Federal nº 4320/64 apresenta a seguinte definição sobre Dívida Ativa:

“Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias “(Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.735, de 20.12.79)”.

“§ 1º Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título” (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.735, de 20.12.79, em substituição ao parágrafo único).”

“§ 2º Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa Não-Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multas de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais” (Parágrafo incluído pelo Decreto-lei nº 1.735, de 20.12.79).

“§ 3º O valor do crédito da Fazenda Nacional em moeda estrangeira será convertido ao correspondente valor na moeda nacional à taxa cambial oficial, para compra, na data da notificação ou intimação do devedor, pela autoridade administrativa, ou, à sua falta, na data da inscrição da Dívida Ativa, incidindo, a partir da conversão, a atualização monetária e os juros de mora, de acordo com preceitos legais pertinentes aos débitos tributários” (Parágrafo incluído pelo Decreto-lei nº 1.735, de 20.12.79).”

“§ 4º A receita da Dívida Ativa abrange os créditos mencionados nos parágrafos anteriores, bem como os valores correspondentes à respectiva atualização monetária, à multa e juros de mora e ao encargo de que tratam o artigo 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, e o artigo 3º do Decreto-lei nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978” (Parágrafo incluído pelo Decreto-lei nº 1.735, de 20.12.79).

“§ 5º A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional” (Parágrafo incluído pelo Decreto-lei nº 1.735, de 20.12.79).

Na Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional, conceitua:

“Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Parágrafo único, A fluência de juros de mora não exclui, para efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.”

A Lei Complementar nº 101/2000, no campo da receita pública, traz inovações no que diz respeito a responsabilidade na gestão fiscal.

“Artº 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.”

Também na Lei Complementar nº 101/2000, na seção II, Da Renúncia da Receita, em que é comum nas Administrações Públicas a não cobrança, a não arrecadação da dívida ativa, culminando com a prescrição após 05 ( cinco ) anos. Hoje é considerado crime contra as finanças públicas.

“Artº 14. A concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deve iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

Parágrafo 1º. A renúncia compreende anistia, remissão, subsídios, créditos presumidos, concessão de isenção em caráter não geral, alteração da alíquota ou modificação da base de

cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.”

Na Lei Complementar nº 002/01 de 28-12-2001, estabelece, altera e consolida o Código Tributário do Município, consolidando a legislação Tributária e dá outras providências, no capítulo que trata da Dívida Ativa, conceitua e normatiza:

Art. 209. Constitui Dívida Ativa tributária a proveniente do crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento pela Lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Parágrafo único - Considera-se regularmente inscrita a dívida registrada no órgão administrativo competente, na forma estabelecida pela organização da Fazenda do Município.

Art. 210. Encerrado o exercício financeiro, será providenciada, imediatamente, a inscrição da Dívida Ativa dos débitos fiscais existentes.

Parágrafo único - Independente do encerramento do exercício, poderão os débitos fiscais serem inscritos na Dívida Ativa, desde que não sejam pagos no prazo legal.

Art. 211. O termo de inscrição da Dívida Ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo o caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um ou de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros e as multas de mora e acréscimos legais;

III - a origem e a natureza do crédito, mencionando especificamente a disposição da Lei em que esteja fundamentada;

IV - a data em que foi inscrita;

V - o número do processo administrativo ou do auto de infração de que se originar o crédito, se for o caso.

Parágrafo único - A certidão conterà, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha ou ficha de inscrição e poderá ser extraída através de processamento eletrônico.

Khair e Vignoli (2000, p. 16) em “Manual de Orientação para Crescimento da Receita Própria Municipal” diz:

“É muito comum no Brasil haver prefeituras que acumularam ao longo do tempo valores que superam até 1 ano de receita no estoque da sua Dívida Ativa. Todos os tipos de dívida aparecem lá, desde as pequenas, que não convém ter o custo da cobrança, até outras que são interessantes cobrar. É importante que a prefeitura tenha atualizado em ordem decrescente os valores dos débitos para fazer uma gestão específica sobre os processos de maior importância e oferecer aos contribuintes, a oportunidade de pagar esses atrasados com uma multa reduzida, porém sempre com cobrança de correção monetária e juros correspondentes.

Os débitos cujo valor for inferior ao custo da cobrança não devem ser mantidos, buscando-se eliminá-los por meio da aprovação de lei de remissão.

Um programa permanente de parcelamento das dívidas, também proporciona ingressos significativos de recursos.

Além disso, é comum o Fórum local estar sobrecarregado com a tramitação de um volume muito grande de processos de execução fiscal. A Prefeitura poderá então, auxiliar, com pessoal e equipamentos, nas tarefas burocráticas da cobrança judicial. Vários municípios têm feito isso com bastante sucesso”.

Existem, além do mencionado acima, dois problemas importantes na gestão da dívida ativa:

- 1) ter cadastro desatualizado que gera lançamentos e notificações incorretos como, por exemplo, endereço desatualizado;
- 2) registro de pagamentos da dívida desatualizado que gera atrasos no andamento dos processos judiciais e administrativos com custos e desgaste na imagem da administração.”

Kohama (2001, p. 106 a 107) em “Contabilidade Pública” diz que:



“A escrituração contábil da Dívida Ativa, de início, é feita pela inscrição, através do registro no livro próprio e do qual emite-se uma Certidão da Dívida Ativa com a finalidade de viabilizar a cobrança por via judicial. A Dívida Ativa é um crédito de origem tributária ou não tributária, porém de liquidez e certeza.”

## 2.2 CONTROLE INTERNO

As normas de auditoria geralmente aceitas, referentes ao trabalho no campo, estabelecem que o auditor deve avaliar o sistema de controle interno da empresa auditada, a fim de determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria.

CREPALDI, (2000, p. 204) com o objetivo de conceituá-lo, afirma que o controle interno representa em uma organização os procedimentos, métodos ou rotinas cujos objetivos são proteger os ativos, produzir os dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

O objetivo principal do auditor externo ou independente é emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras auditadas. Logo, deve somente avaliar os controles relacionados com estas demonstrações, que são, no caso, os controles contábeis.

Evidentemente, se algum controle administrativo tiver influência nos relatórios da contabilidade, o auditor deve considerar também a possibilidade de avaliá-lo.

SPINELLI, (2003, p. 16) em “A Organização do Sistema de Controle Interno dos Municípios” diz que o controle interno também é

conhecido pelos doutrinadores como Controle Administrativo, o que verifica o cumprimento das próprias atividades exercidas pelos seus órgãos, objetivando mantê-las dentro da lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas e econômicas de sua realização, pelo que é um controle de legalidade e de mérito.

Sob ambos aspectos, pode-se e deve-se operar o controle administrativo para que a atividade pública em geral se realize com legitimidade e eficiência, atingindo a sua finalidade plena que é a satisfação das necessidades coletivas e atendimento dos direitos individuais dos administrados.

Mediante o controle administrativo, a Administração pode anular, revogar ou alterar os seus próprios atos, e punir os seus agentes com as penalidades estatutárias. A administração só anula o ato ilegal e revoga ou altera o ato legal mas ineficiente, inoportuno ou inconveniente, se ainda passível de supressão ou modificação.

Nesse compasso, a função auditoria tem passado por expressivos avanços em seus propósitos, posturas e concepções. Identificada inicialmente como uma atividade típica do setor privado, esse posicionamento contamina e emerge obrigatória e positivamente como uma função de auditoria no setor público, pelas seguintes razões”:

- A função Controle é parte integrante do processo administrativo;

- A função Auditoria é parte indissociável do Controle.

A auditoria modernamente compartilha responsabilidades sobre os resultados de uma gestão.

Na gestão pública, essas responsabilidades sobrelevam-se, considerando-se a natureza e a abrangência de sua repercussão – a alocação ótima dos bens públicos sociais.

### 2.3 AUDITORIA

O termo auditoria tem origem latina, vem de *audire*, e apesar de significado da palavra ser vinculado a audição, foi adaptado pelos ingleses para *audit*, como rótulo para a atividade contábil da revisão, e, posteriormente foi incorporado ao inglês também o sentido latino da palavra. Portanto, hoje, o termo em português, auditoria aproxima-se mais de *audit* do que de *audire*.

Apesar de não expressarem a totalidade da abrangência da palavra, pois restringem o seu significado, é importante acrescentar que os léxicos definem a auditoria como o exame de operações contábeis.

Já, os estudiosos e profissionais da área conseguem expressar definições mais abrangentes e próximas da real função da atividade.

Franco & Marra (2001, p. 28), com o objetivo de conceituá-la, afirmam:

“A auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações,

internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.”

Sá (1986, p. 20), afirma:

“Auditoria é a técnica contábil do sistemático exame dos registros, visando apresentar conclusões, críticas e opiniões sobre as situações patrimoniais e aquelas dos resultados, quer formadas, quer em processo de formação.”

### **2.4.1 Histórico**

Cruz (1997, p. 21) afirma que mesmo antes da exploração mercantil de nosso continente, a auditoria já existia. Notícias sobre práticas de técnicas da auditoria a posicionam como originária da Inglaterra. Essa versão, centrada em pesquisa limitada ao progresso da continente europeu, não é aceita pela unanimidade dos pesquisadores das ciências contábeis. Além disso, ela vincula o surgimento da auditoria a sua aplicação na fiscalização das receitas públicas e do tesouro que teria ocorrido nos primeiros anos do século XVI. A característica central da prática usualmente descrita era, portanto, a conferência dos valores monetários arrecadados, a verificação da capacidade financeira dos cidadãos e o apetite elevado do detentor do trono pelos gastos da corte.

Mais tarde, quando das expedições marítimas empreendidas por companhias européias nos outros continentes, essas necessidades se ampliaram consideravelmente. Os empreendedores tiveram que

responder por um volume elevado de capital, se considerado o hábito das transações daquela época.

Uma das soluções encontradas foi, então, a parceria de capitais e o surgimento dos financiadores de expedições. Inglaterra e Holanda, principalmente, foram as fontes desta forma de empresariamento. Embora tenhamos os espanhóis e os portugueses como os realizadores deste tipo de empreendimento, é importante perceber a estrutura de capitais envolvida nestas expedições.

Ao auditor cabe, em seu trabalho: (1) verificar a viabilidade dos planos do empreendimento; (2) estabelecer controle sobre a origem e o retorno do capital financeiro; (3) realizar o rateio preciso dos resultados segundo critérios contratuais e diferentes maneiras de participação; (4) verificar o controle à distância ou mediante prepostos de diversificada formação cultural; (5) examinar a diversidade e dificuldade de precisão no valor agregado ao resultado do negócio.

No conjunto, essas características formam um complexo sobre o qual as técnicas de auditoria têm sido exercidas. Com algumas adaptações e atualizações circunstanciais, tem sido este, até hoje, o ambiente para a aplicação da auditoria.

O exame documental e a escrituração contábil sempre foram o ponto de referência para legitimar a auditoria. Desde que o homem conheceu a escrita, como veremos mais tarde, os registros contábeis passaram a ser praticados. No Brasil, as mais antigas práticas de auditoria aconteciam, em um estágio rudimentar e não convencional, no seio das civilizações indígenas e com todas as limitações e

concepções de valor agregado para as pessoas e para os grupos e em outra dimensão. Os povos indígenas também adotavam, a seu modo, o controle do resultado das operações. O enfoque da auditoria como controle em função de um padrão de riqueza econômica tem subestimado a contribuição dos povos ameríndios, africanos, asiáticos e oceânicos.

Felizmente alguns pesquisadores estão adotando a busca das manifestações contábeis genuínas, independentemente do continente envolvido.

Conforme ficou demonstrado, a auditoria, numa visão histórica mais compromissada com a pesquisa, não deve ser referenciada como originária da Inglaterra e do século XVI.

Sá (1986, p. 15) afirma que o termo auditor, evidenciando o título de quem pratica essa técnica, tenha aparecido nos fins do Século XIII, na Inglaterra, durante o reinado de Eduardo I.

Na idade média muitos foram, nos diversos países da Europa, as associações profissionais que se incumbiam de executar as funções de auditoria, destacando-se, entre elas, os conselhos londrinos, em 1310; o Tribunal de Contas, em 1640, em Paris (ao tempo de Colbert, notabilizado por Bertrand François Barêne), o Collegio dei Raxonatti, em 1581, na cidade de Veneza; e a Academia dei Ragionieri, em 1658, nas cidades de Milão e Bolonha.

A Revolução Industrial, operada na segunda metade do Século XVIII, imprimiu novas diretrizes às técnicas contábeis e especialmente às de auditoria, visando atender às necessidades criadas

com o aparecimento de grandes empresas (em que tal natureza de serviço é praticamente obrigatória).

A confiança que na Inglaterra se depositava nos auditores era muito grande e haveria mesmo de seguir um brilhante futuro, não fossem a displicência e a incapacidade de muitos profissionais surgidos na época, que influíram desastrosamente na carreira extraordinária traçada para tal ramo.

A fim de proteger a integridade profissional criaram-se associações; assim, por exemplo, em 1850, na Escócia, surgia a primeira entidade que se destinava a moralizar o exercício de tão importante função, seguindo-a logo depois algumas outras na Inglaterra e em outros países da Europa.

A medida surtiu os seus efeitos e voltaram os auditores a viver a sua grande carreira de prosperidade, protegidos como se achavam pela instituição de classe, que controlava o exercício da profissão e titulava seus associados.

A Inglaterra possui atualmente (partindo de seu trabalho pioneiro) uma associação valorosa de profissionais de tal fim, ou seja, o “Institute of Chartered Accountants in England and Wales”.

No Brasil o movimento de arregimentação dos auditores iniciou-se em São Paulo, há cerca de 20 anos, através do Instituto de Contadores Públicos do Brasil; mais tarde surgiram outras instituições, como o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes na Guanabara, assim como instituições de Contadores no Rio Grande do Sul (ICARGS).

Em fins de 1971 algumas associações se uniram e formaram o atual Instituto de Auditores Independentes do Brasil, entidade que foi reconhecida pela Resolução 317 do Conselho Federal de Contabilidade, em 1972, e pela Resolução 220, do Banco Central do Brasil, no mesmo ano.

A auditoria passou a ser obrigatória para todas as empresas que, em nosso país, achavam-se com as suas ações colocadas no mercado de capitais e, por conseguinte, com registro de emissão no Banco Central do Brasil.

#### **2.4.2 Classificações da Auditoria**

A auditoria possui classes diversas, cada uma delas com características peculiares, que variam de acordo com o tratamento que se dá ao objeto da auditoria.

Segundo Crepaldi (2000, p. 40), “As classes de auditoria variam de acordo com o tratamento que se dá ao objeto de auditoria. A classificação dos serviços de auditoria relativa a forma de intervenção, pode ser interna ou externa.”

##### **2.4.2.1 Auditoria Interna**

Constitui o conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade.



A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado à administração. Constitui um controle gerencial que funciona por meio da análise e avaliação da eficiência de outros controles. É executada por um profissional ligado à empresa, ou por uma seção própria para tal fim, sempre em linha de dependência da direção empresarial. O auditor interno é pessoa de confiança dos dirigentes; está vinculado à empresa por contrato trabalhista continuado e sua intervenção é permanente. Sua área de atuação envolve todas as atividades; predominam a verificação constante dos controles internos, a manipulação de valores e a execução de rotinas administrativas. O objetivo da auditoria interna é auxiliar todos os membros da administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, fornecendo-lhes análises, apreciações, recomendações e comentários às atividades examinadas.

#### 2.4.2.2 Auditoria Externa

Segundo Crepaldi (2000, p 49) a auditoria externa é aquela que “executada por profissional independente, sem ligação com o quadro da empresa”.

Constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação com que estes representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do Patrimônio Líquido e as origens e

aplicações de recursos da entidade auditada consoante as normas brasileiras de contabilidade.

A auditoria externa é executada por profissional independente, sem ligação com o quadro da empresa. Sua intervenção é ajustada em contrato de serviços. Os testes e indagações se espalham por onde haja necessidade de levantar questões elucidativas para conclusão do trabalho ajustado. Por não ter vínculo empregatício com a empresa auditada, o auditor externo possui maior grau de independência.

Para os órgãos públicos a auditoria externa é executada pelo poder legislativo com o auxílio dos Tribunais de Conta, onde o Controle Interno (auditoria interna) tem laços muito estreitos com a auditoria externa através de Informações, relatórios e pareceres.

### **2.4.3 Auditoria do Ativo Permanente**

Segundo Cruz (1997, p. 130), o Ativo Permanente é composto pelos bens de longa duração, comumente conhecidos como ativo fixo. No setor governamental, os bens de uso comum do povo não integram oficialmente os balanços e os registros no sistema patrimonial. Nestes, figuram apenas os bens de uso dominiais e os bens de uso especial.

Além dos bens, também integram o ativo permanente os valores e os créditos.

Nos valores devem figurar as ações de sociedades anônimas mistas, debêntures, apólices, moedas, metais, bens existentes em

almoxarifados e itens materiais dos fundos especiais e outros valores pertencentes à instituição.

Os Créditos são compostos pela dívida ativa (receita lançada e não arrecadada dentro do exercício), devedores por aquisição de bens (em geral e dos fundos rotativos), devedores por parcelamento de dívidas fiscais, ações integralizadas e não recolhidas à caixa de valores e outros créditos pertencentes à instituição.

Dentro de um roteiro para a Auditoria Operacional do Ativo Permanente, a primeira etapa seria a obtenção de informações básicas sobre o conteúdo e a dinâmica habitual dos bens patrimoniais, com base no plano de contas analítico da entidade e detectar indicativos de deficiência e virtudes publicados pela imprensa, listados por órgãos sindicais e associativos, detectados em auditorias anteriores, mapeados por entidades de defesa não governamentais, utilizando procedimentos como entrevistas com os que executam atividades, empresas ou entidades que terceirizam ou gerenciam a conservação dos bens, a cobrança da dívida ativa e a guarda de valores e solicitar relatórios do Conselho Fiscal ou equivalente e da auditoria interna.

Dentro de uma segunda etapa, objetiva-se estudar a legislação e outros documentos básicos que regulam todos os estágios da movimentação e gerenciamento de bens, créditos e valores e procurar entender, num grau elevado e suficiente, a missão, a natureza e o âmbito da ação da entidade no que diz respeito ao processo de guarda e aplicação dos bens, créditos e valores, por meio de procedimentos como atualizar e recapitular a legislação e outros documentos básicos que regulam os processos de guarda/movimentação e manutenção e

reposição dos ativos permanentes e indagar e aperfeiçoar os entendimentos pessoais acerca da missão da entidade, com a finalidade de entender a funcionalidade e os limites mínimos e máximos dos bens de uso comum do povo, dos bens dominiais e dos valores e créditos.

Uma terceira etapa seria do exame detalhado das áreas críticas, com os objetivos de avaliar com profundidade os assuntos identificados nas etapas anteriores de acordo com a profundidade requerida e aplicar procedimentos de revisão e obter provas evidentes de falhas, virtudes, sucessos, erros e fraudes localizados.

Em uma última etapa que corresponderia à comunicação dos resultados, seria objetivo primordial externar para a direção da entidade auditada, através de comunicação escrita e conversação aberta, os resultados do estudo, sem, contudo, exteriorizar o que sente e usar técnicas de comunicação moderna e horário apropriado, dentro da visão cultural da entidade.

A auditoria operacional tem como objetivos, entre outros, analisar a economicidade, a eficiência e a eficácia que a instituição vem obtendo em seu desempenho e contribuir para sua melhoria futura.

### **2.4.3 Procedimentos de Auditoria**

Procedimentos ou técnicas de auditoria são as investigações técnicas que, tomadas em conjunto, permitem a formação fundamentada da opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras ou sobre o trabalho realizado.

A utilização adequada das técnicas auditoriais e sua conjugação aos objetivos a serem atingidos formularão os programas de trabalho de auditoria, a serem utilizados de acordo com os objetivos traçados e a segurança fornecida pelo controle interno. Poderão existir casos em que, com a utilização de um só procedimento de auditoria, o objetivo terá sido cumprido, e casos em que se fará necessária a conjugação de todos os possíveis procedimentos.

Os procedimentos de auditoria comumente utilizados são:

1. Exame e contagem física;
2. Confirmação externa (circularização);
3. Exame dos documentos originais e comparação com os registros;
4. Conferência e cálculos;
5. Exame da escrituração
6. Exame dos registros auxiliares;
7. Obtenção de informações de várias fontes (inquérito);
8. Estabelecimento da correlação entre as informações obtidas;
9. Estudos dos métodos operacionais;

## 10.Observação.

### 2.4.3.1 Exame e Contagem Física

Este procedimento refere-se a inspeção dos bens examinados. Não podendo restringir-se à simples contagem dos itens, pois ela por si só não garante que o bem pertença a empresa.

Attie (1998, p. 133) afirma que o exame físico deve conter as seguintes características básicas:

- identidade: comprovação através do exame visual do item específico a ser examinado.

- existência física: comprovação, através da constatação visual, de que o objeto ou item examinado existe realmente.

- autenticidade: poder de discernimento de que o item ou objeto examinado é fidedigno.

- quantidade: a apuração das quantidades reais existentes fisicamente, somente se dando por satisfeito após apuração adequada.

- qualidade: exame visual de que o objeto examinado permanece em uso, não está deteriorado e merece fé.

O exame físico não existe por si só. Ele é um procedimento complementar para o auditor certificar-se de que há uma correspondência contábil. Assim a existência física serve para determinar que os registros contábeis estão corretos e seus valores adequados, em função da qualidade do item examinado.

#### 2.4.3.2 Confirmação

A confirmação, como procedimento de auditoria, implica a obtenção de declaração formal e imparcial de pessoas independentes à empresa e que estejam habilitados a confirmar.

Para ser competente, a prova deve ser tanto válida quanto relevante. A validade do elemento comprobatório é tão dependente das circunstâncias em que é obtida, que generalizações sobre a confiança nos vários tipos de prova estão sujeitas a sérias restrições. Dessa forma, quando for reconhecida a possibilidade de restrições, a obtenção de elemento comprobatório através de fontes externas independentes à empresa proporciona maior grau de confiança do que aquele obtido internamente.

Uma vez determinada a aplicação do procedimento de confirmação para o item em exame, deve-se levar em consideração:

- data-base de confirmação
- amplitude do teste de confirmação; e
- tipo de confirmação a ser empregado.

#### 2.4.3.3 Exame dos documentos originais

É o procedimento de auditoria voltado para o exame de documentos que comprovem transações comerciais ou de controle.

As transações comerciais compreendem o repasse de propriedades de bens ou serviços prestados. Acompanha e atesta a idoneidade de sua realização, documentação hábil que é a base de inúmeras ocorrências contábeis, fiscais e legais. Por outro lado, dentro da própria empresa, existem transações que merecem também serem evidenciadas por documentação que forneça suporte contábil e de controle interno de sua realização.

#### 2.4.3.4 Conferência de cálculos

É o procedimento de auditoria voltado para a constatação da adequação das operações aritméticas e financeiras. Embora seja este o procedimento de auditoria mais simples e completo por si mesmo, é a única forma de constatação das várias operações que envolvam somas e cálculos.

Esta técnica é amplamente utilizada em virtude de a quase totalidade das operações dentro da empresa estar voltada para este processo contábil. Não se deve, em qualquer que seja a situação, subestimar esta técnica, que pode revelar as situações em que erros possam ter sido cometidos a que levaram, conseqüentemente, a distorção nas demonstrações financeiras.

#### 2.4.3.5 Exame da Escrituração

É a técnica de auditoria utilizada para a constatação da veracidade das informações contábeis. Este é o procedimento de



auditoria usado para o levantamento de análises, composições de saldo, conciliações etc.

#### 2.4.3.6 Exame dos registros auxiliares

Os registros auxiliares constituem, em verdade, o suporte da autenticidade dos registros principais examinados. Assim, o uso desta técnica deve sempre ser conjugado com o uso de outras que possam comprovar a veracidade do registro principal.

#### 2.4.3.7 Inquérito

É a obtenção de informações de várias fontes, internas e externas, sobre o mesmo problema. Pode ser utilizado através de declarações formais ou até conversas informais.

### **2.4.4 Ética**

A Resolução CFC nº 803/96, em seu art. 5º determina que o contador, quando auditor, deverá:

- Abster-se de dar parecer ou emitir opinião sem estar suficientemente informado e munido de documentos;
- Assinalar equívocos ou divergências que encontrar no que concerne à aplicação dos Princípios Fundamentais de Normas

Brasileiras de Contabilidade pelo Conselho Federal de Contabilidade;

- Considerar-se impedido para emitir parecer sobre peças contábeis observando as restrições contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo CFC;
- Atender à fiscalização dos Conselhos Regionais de Contabilidade e Conselho Federal de Contabilidade no sentido de colocar à disposição desses, sempre que solicitado, papéis de trabalho, relatórios e outros documentos que deram origem e orientaram a execução do seu trabalho.

A inobservância desta norma constituirá infração ética, e, considerando a falta cometida e o histórico do profissional, o mesmo estará sujeito a uma das seguintes penalidades:

- Advertência reservada;
- Censura reservada;
- Censura pública

## 2.5 ERRO

Conforme a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC n° 820, de 17 de dezembro de 1997, “considera-se erro, o ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis.”

Por sua vez, a NBC T 11 – 03, aprovada pela Resolução n° 836, de 22 de fevereiro de 1999, interpreta que o erro poderá ser (1) aritmético na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis, (2) de aplicação incorreta das normas contábeis e (3) interpretação errada das variações patrimoniais.

Considerando suas peculiaridades, o erro poderá ser classificado da seguinte forma:

- Erro de princípio: consiste em se fazer um registro numa categoria de contas, quando o certo seria fazê-lo em outra. Debitar na despesa uma aquisição de material permanente seria um deles, com reflexo total nos resultados.
- Erro de lançamento: é aquele que se revela nos enganos de cifra, posição, inversão, repetição e quantia. Influem na exatidão dos resultados ou elementos oferecidos para estudo.
- Erro de omissão: poderá ocorrer de forma total ou apenas parcial. A segurança e boa ordem dos registros auxiliares darão margem à descoberta deste tipo de falha. A contagem e avaliação de

bens imóveis poderá não conferir com a contabilidade. Houve omissão do inventariante ou furto. Na empresa que mantenha contabilidade de custos também a inexatidão dos bens de venda, observada no inventário de mercadorias, será revelada e poderá encaminhar para uma pesquisa onde se alcançará a procedência do motivo: enganos ou fraudes.

- Erro de extração: decorre das falhas derivadas do levantamento de peças oriundas dos livros obrigatórios. Enganos de saldos, de apuração de balancetes, entre outros.
- Erro de oposição: consiste em encobrir um lançamento indevido, existente com a proteção de outros erros, o que muitas vezes dificulta a sua verificação.

## 2.6 CONTROLE INTERNO E AUDITORIA

A resolução CFC n° 820/97, determina que o auditor deve efetuar o estudo e avaliação não só do sistema contábil, como também, dos controles internos da empresa, como base para determinar a natureza, oportunidades e extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria.

Em sintonia com a presente Norma, Almeida (1996, p. 50) faz o seguinte comentário: “Um bom sistema de controle interno funciona como uma peneira na detecção de erros ou irregularidades. Portanto, o auditor pode reduzir o volume de testes de auditoria na hipótese de a

empresa ter um sistema de controle interno forte: caso contrário, o auditor deverá aumentá-lo.”

Ressalta, no entanto, que o auditor sempre executa testes, mesmo no caso de o sistema de controle interno ser excelente.

Este procedimento é explicado pela IFAC devido aos limites inerentes dos controles internos. E justifica esta preocupação com os argumentos de que no entendimento das administrações em geral o custo de um controle interno não pode exceder os benefícios a serem obtidos: destacam a possibilidade de erro humano devido a descuido, distração, erros de julgamento e instruções mal-entendidas; a possibilidade dos controles internos serem contornados, por meio de conluíus; abusos de autoridade; e de que mudanças ocorridas possam tornar os procedimentos inadequados.

### **3 METODOLOGIA**

O trabalho foi desenvolvido através de um estudo de caso na Prefeitura Municipal de Santa Maria, no setor denominado Dívida Ativa que possui um sistema de informática onde a qualquer momento o contribuinte poderá solicitar informações sobre seu débito.

A pesquisa contou com uma metodologia descritiva, usando-se de informações de responsáveis pelo setor, dados financeiros da Instituição Pública em questão e com embasamento na bibliografia específica.

Os dados que foram usados no trabalho foram obtidos, primeiramente, no estudo da documentação bibliográfica que foi basicamente na área de controle interno, auditoria governamental e legislação tributária e municipal.

Após foi feito um exame da documentação apresentada, como cadastros inscritos em Dívida Ativa apresentados numa amostragem considerada reduzida, devido ao restrito acesso a essa documentação ,obviamente, não sendo do interesse da Instituição em apresentar as suas falhas, sendo examinados também Relatórios e o Balanço Patrimonial de 2002.

## 4 ESTUDO DE CASO

Este capítulo faz a descrição e a análise dos dados obtidos no estudo sobre a auditoria na conta Dívida Ativa do Balanço Patrimonial de 2002 do Município de Santa Maria.

Para melhor entendimento foi extraído do Balanço Patrimonial o Grupo Ativo Permanente, onde se encontra o grupo de conta Dívida Ativa, apresentando um valor total de R\$ 103.405.332,63.

<b>ATIVO PERMANENTE</b>	<b>R\$</b>
Imobilizado	
Bens Móveis/Imóveis	<b>13.027.486,19</b>
Investimentos	<b>356.000,81</b>
Créditos a receber	
• Dívida Ativa Tributária	<b>94.091.252,19</b>
• Dívida Ativa Não Tributária	<b>9.314.080,44</b>
Diversos	<b>572.083,64</b>
<b>TOTAL</b>	<b><u>117.358.903,27</u></b>

Foi retirada uma amostragem aleatória de diversos cadastros inscritos na Dívida Ativa; por questões éticas, não foram citados seus cadastros e nomes, preservando, totalmente, a identidade dos contribuintes.

Nesta pequena amostragem de 25 cadastros, foram verificados diversos tipos de erros das mais variadas naturezas, tais como:

## 4.1 ERROS CADASTRAIS VERIFICADOS

Nesse capítulo serão mostrados os tipos de erros cadastrais verificados, especificados nos objetivos propostos neste trabalho.

### 4.1.1 Créditos Indevidos

Nesse capítulo serão apresentados os valores e a natureza dos impostos e dos erros de tipo créditos indevidos verificados na análise cadastral.

#### 4.1.1.1 Baixa Retroativa

Refere-se a valores baixados da conta Dívida Ativa devido ao fato do contribuinte ter provado o não-exercício como comerciante e autônomo, conforme foi declarado no seu cadastro da Dívida Ativa.

O contribuinte de número X1 teve seus débitos baixados conforme legislação vigente, referente ao imposto de Issqn fixo referentes aos anos de 1998 a 2001, no valor total de R\$ 761,51 por comprovar que, neste período, não exercia a sua condição de autônomo.



O contribuinte de cadastro de número X2 teve seus débitos baixados conforme legislação vigente, referente ao imposto de Issqn fixo referentes aos anos de 1995 a 2001, no valor total de R\$ 1.066,16.

#### 4.1.1.2 Duplicidade de Cadastro

Por um erro no Sistema de informática, houve lançamentos duplicados de determinados cadastros.

O contribuinte de cadastro de número X3 teve seu cadastro referente à dívida do Iptu de seu imóvel duplicado no valor de R\$ 10.276,65.

O contribuinte com o cadastro de número X4 teve seu cadastro de dívida de Iptu também duplicado no valor de R\$ 2.298,47.

O contribuinte com o cadastro de número X5 teve seu cadastro de dívida de Iptu também duplicado no valor de R\$ 314,79.

Foi verificado a duplicidade do cadastro de número X6 referente a taxa de vistoria de funcionamento, estabelecimentos e atividades, onde foi corrigida a duplicidade com a baixa no valor de R\$ 180,39.

#### 4.1.1.3 Imóvel em dívida fora do perímetro urbano do município

Conforme legislação vigente, o imóvel do contribuinte de cadastro de número X7, teve seu débito baixado no valor de R\$ 580,82, referente ao imposto de Iptu de 1996 a 2002, pois o mesmo

encontra-se fora do perímetro urbano da cidade. Este registro foi baixado, pois o contribuinte deverá recolher o IPTR – Imposto predial e territorial rural, de competência da União.

O imóvel de cadastro X8 estava erroneamente inscrito em dívida ativa, pois sua localização encontra-se fora dos limites do município, sua dívida era de R\$ 561,32. Este contribuinte deverá recolher seus impostos relativos a área de sua propriedade, ao município ao qual pertença.

#### 4.1.1.4 Óbito do contribuinte

É o crédito indevido cobrado pela prefeitura referente a dívidas de contribuintes já falecidos.

Foi verificado o óbito do contribuinte, conforme apresentação do atestado por familiares, de cadastro número X9 referente a Issqn. Sua dívida era de R\$ 1.230,52.

Tendo seu falecimento provado conforme certidão de óbito apresentada por familiares, o contribuinte com cadastro de número X10 teve seu débito referente ao imposto de Issqn fixo ,de 1995 a 2000, baixados no valor de R\$ 846,53.

#### 4.1.1.5 Comprovação de pagamento do imposto

Trata-se de dívidas já pagas por determinados contribuintes que continuavam em dívida e estavam sendo cobrados indevidamente.

Com a apresentação do comprovante de pagamento por parte do contribuinte, tiveram seus valores baixados da Dívida Ativa.

O contribuinte inscrito em Dívida Ativa com o cadastro de número X11 comprovou pagamento de seus débitos, estando inscrito erroneamente em dívida ativa, referente à Iptu, no valor de R\$ 583,32.

O contribuinte de cadastro de número X12 apresentou provas de pagamentos referente ao imposto de Issqn do ano de 2000 e 2001, sendo cobrado, indevidamente, no valor de R\$ 3.257,25.

O cadastro de número X13 foi baixado, pois o contribuinte apresentou seu comprovante de pagamento referente a Iptu no valor de R\$ 110,11.

O contribuinte, com o cadastro de número X14 comprovou pagamento de seus débitos referentes à Taxa de Localização de seu estabelecimento comercial dos anos de 1998 e 1999, no valor de R\$ 475,32, sendo que o valor ainda constava em dívida.

O contribuinte de cadastro X15 teve o seu débito de Iptu baixado conforme apresentação de comprovante de pagamento referente aos anos de 1997 a 2000, no valor de R\$ 452,36.

#### 4.1.1.6 Imunidade de Imposto

Conforme Código Tributário Municipal no que trata das imunidades nos seu Art. 226, foram verificados alguns créditos indevidos.

Um imóvel de propriedade de uma Entidade Sindical de trabalhadores de cadastro de número X16 teve seu débito de Iptu baixado conforme legislação pertinente, no valor de R\$ 4.189,53, referente aos anos de 2001 e 2002.

Um imóvel de propriedade de um partido político com cadastro X17 teve seu débito de Iptu baixado da dívida ativa conforme legislação pertinente, no valor de R\$ 6.801,76 referente a 2000, 2001 e 2002.

Duas Entidades Religiosas de cadastros X18 e X19 respectivamente, tiveram seus débitos excluídos nos valores de R\$ 202,86 e R\$ 2.506,61 referentes a Iptu de diversos anos.

Duas Entidades de Assistência Social de cadastros X20 e X21 tiveram seus débitos baixados conforme o Código Tributário Municipal, nos valores de R\$ 752,48 e R\$ 452,02 referentes a Iptu de diversos anos.

#### 4.1.1.7 Isenção de Imposto

Um clube social da cidade teve seu cadastro de número X22 baixado da dívida ativa, por ser considerado de utilidade pública, sendo, então, isento de Iptu. O valor inscrito em dívida era de R\$ 67.506,98. Conforme a Lei Municipal 3407-A de 30/12/1991, no seu art. 2º, diz que entidades, clubes e sociedades que colocarem suas dependências à disposição da Prefeitura Municipal estão isentos de impostos.

#### 4.1.1.8 Remissão do Crédito

Foram detectados e analisados os devedores com débitos no valor de até R\$ 50,00 (cinquenta reais), incluído multas, juros e atualização monetária conforme lei. Verificou-se um contingente de 34.092 (trinta e quatro mil e noventa e dois) devedores, totalizando um valor de R\$ 937.020,31 (novecentos e trinta e sete mil e vinte reais e trinta e um centavos).

Estes valores poderão ser baixados, através de autorização Legislativa, tendo como fundamento a diminuta importância, cujo valor é inferior ao respectivo custo de cobrança. Estes valores não são considerados Renúncia de Receita, conforme o art. 14 da Lei Complementar 101/2000.

Este contingente de devedores corresponde a 13,8% do total de cadastros em débito.

Este procedimento já foi utilizado em 2000, através da Lei Municipal 4303/00, em que efetuava a remissão de créditos inferiores a R\$ 50,00, relativos ao exercício de 1994.

## **4.1.2 Erros de cálculos**

Neste capítulo serão analisados cadastros que apresentaram erros de cálculos, referentes à aplicação de juros e multas e também percentuais previstos em lei, aplicados erroneamente.

### **4.1.2.1 Cálculos incorretos**

Conforme o Código Tributário Municipal, no seu art. 200, diz que a multa e os juros serão calculados sobre o montante do tributo corrigido monetariamente pela Ufm (Unidade Fiscal Municipal) do ano. A multa será de 0,16% ao dia de atraso a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para pagamento do tributo ou contribuição até o dia em que ocorrer o pagamento e tendo juros de 1% ao mês.

O cadastro de número X23 no valor de R\$ 345,32 referente ao Iptu de 2002 teve o extrato do seu débito analisado em 17/08/2003 e foi constatado que o seu valor original era de R\$ 122,32. Corrigido pela Ufm de 2002, seu valor seria de R\$ 151,26, e acrescido de juros e multa até a data da análise do cadastro, o seu valor atingiria R\$ 228,85. Portanto, inferior ao valor cobrado.

#### 4.1.2.2 Erros percentuais

Uma multa de vistoria foi lançada com valor incorreto no cadastro de número X24, pois o Código Tributário Municipal afirma que as multas de ação fiscal serão de 50% (cinquenta por cento) sobre o montante do tributo corrigido monetariamente. O valor lançado da multa era de R\$ 326,35, excedendo o percentual verificado em lei, já que o seu montante era de R\$ 425,32.

Uma multa referente à não apresentação do Issqn atualizado por parte do contribuinte em 2002, apresentou um valor de R\$ 468,87 na Dívida Ativa com o cadastro X25. Este valor não está correto, pois o montante da dívida verificado era de R\$ 586,54, excedendo em 29,93% o limite instituído em lei.

## 4.2 OUTRAS ANÁLISES

Neste capítulo analisaram-se outros aspectos referentes à Dívida Ativa, fazendo comparativos dos maiores devedores e também verificando a integração entre os sistemas de Tributação e Contabilidade.

### 4.2.1 Comparativos

Foram detectados e analisados os 1000 (mil) maiores devedores inscritos em Dívida Ativa.

Nestes valores predomina o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (Issqn) e totalizam a importância de R\$ 86.340.725,07 (Oitenta e seis milhões, trezentos e quarenta mil, setecentos e vinte e cinco reais e sete centavos) que corresponde hoje a 63,27% do estoque da Dívida Ativa, posição analisada em 09/12/2003 que nesta data totalizando a importância de R\$ 136.457.830,51 (Cento e trinta e seis milhões, quatrocentos e cinquenta e sete mil, oitocentos e trinta reais e cinquenta e um centavos ).

Se analisarmos em relação ao número total de inscritos que são de 246.939 (Duzentos e quarenta e seis mil e novecentos e trinta e nove), estes 1000 (Mil) devedores correspondem a um percentual de 0,4% do contingente Total de Cadastros em Dívida Ativa, significando que 0,4% do contingente Total é responsável por 63,27% do Estoque da Dívida Ativa.

Ao analisarmos estes dados dos 1000 (Mil) devedores, na sua grande maioria, são processos que estão tramitando na Justiça sendo contestados os valores por parte dos contribuintes.

Muitos deles são Empresas que encerraram suas atividades, outras faliram e não se encontram os dados dos responsáveis, como endereço dos contribuintes, CPF e sem CI, elementos necessários e imprescindíveis para a efetivação de uma cobrança judicial.



#### 4.2.2 Integração Dívida Ativa – Contabilidade

Através da análise do fluxo de informações, podemos comprovar a falta de comunicação entre os setores de Dívida Ativa e Contabilidade.

Hoje a Contabilidade registra a Receita da Dívida Ativa através dos relatórios emitidos correspondendo ao ingresso da receita e a respectiva baixa do crédito (Ativo Permanente) diariamente, mas não faz os registros diários das alterações do tipo baixas pela comprovação do pagamento e a inscrição de novos devedores. Estas informações não são recebidas pelo setor de Contabilidade, sendo que, no final do ano, após muitas dificuldades, é recebida a informação do estoque total. De posse deste relatório é feito um lançamento de ajuste, procedimento considerado não ideal, mas aplicado, na Prefeitura, atualmente.

## **5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES**

Este capítulo contemplará as conclusões alcançadas, bem como as respectivas recomendações sugeridas.

### **5.1 CONCLUSÕES**

Neste capítulo, apresentam-se as conclusões do presente estudo, tendo como referência os resultados obtidos com a pesquisa.

O presente trabalho foi motivado pelo interesse demonstrado pela Diretoria do Controle Interno da Prefeitura Municipal de Santa Maria em analisar a consistência da conta Dívida Ativa do Balanço Patrimonial de 2002.

Neste sentido, procurou-se na literatura disponível e na legislação pertinente, conhecimentos sobre Auditoria, Controle Interno e Dívida Ativa.

Foi detectada uma falta significativa de comunicação entre os setores da Dívida Ativa e a Contabilidade, acarretando morosidade no repasse de dados, baixas monetárias e informações imprecisas.

E, após a análise da amostragem retirada de 25 (vinte e cinco) cadastros num total de 246.939 (duzentos e quarenta e seis mil e novecentos e trinta e nove) apresentados no trabalho, foram constatados erros das mais diversas naturezas representando baixas

no valor total de R\$ 96.792,14 (noventa e seis mil, setecentos e noventa e dois reais e quatorze centavos), originários de erros cadastrais relativos a contribuintes inscritos na Dívida Ativa.

O Balanço Patrimonial de uma Empresa ou Entidade Governamental deverá ser uma peça fiel e oferecer credibilidade a qualquer interessado. Por princípio, deve ser transparente e demonstrar a situação econômica e patrimonial da Instituição.

Com esta amostragem estudada, pode-se concluir que o valor da Dívida Ativa constante do Balanço Patrimonial do exercício de 2002, no valor total de R\$ 103.405.332,63 (Cento e três milhões, quatrocentos e cinco mil, trezentos e trinta e dois reais e sessenta e três centavos) *está superestimado, inflado, não demonstrando a realidade dos Créditos da Entidade.*

Realidade esta, admitida pelo secretário de finanças da Prefeitura Municipal, que em jornal local afirmou que o valor passível de cobrança é de, aproximadamente, R\$ 50.000.000,00 (Cinquenta milhões de reais), e que o município iria buscar estes valores intensificando o processo de cobrança judicial.

O valor constante no Balanço Patrimonial de 2002 não demonstra a realidade dos créditos da Dívida Ativa. Os erros detectados, neste estudo, apresentam uma fragilidade no Sistema Tributário do Município e não oferece credibilidade para o contribuinte.

Por sua vez, esta situação cria para a Administração Pública uma expectativa de Crédito fictício que jamais será concretizada.

## 5.2 RECOMENDAÇÕES

O Controle Interno é de responsabilidade de cada órgão ou entidade da Administração Pública Municipal, cabendo a Diretoria do Controle Interno do Município de Santa Maria a normatização do Sistema, bem como definir o Plano Geral e oferecer diretrizes, sugestões e recomendações, objetivando o seu aprimoramento. Este, manifestou-se em seu parecer, que fez parte da prestação de contas do exercício de 2002, sobre a Dívida Ativa fazendo ressalvas, conforme Anexo 2.

Como recomendação ao Controle Interno, sugere-se medidas saneadoras e preventivas com a finalidade de melhorar procedimentos e normas, visando evitar a ocorrência de falhas, erros e ineficácias, dentre elas:

- Maior fluxo de informações do setor da Dívida Ativa para a Contabilidade por meios de ferramentas, como relatórios periódicos com informações a respeito das diversas mutações e baixas dos valores da Dívida Ativa.

- Maior e mais ágil assessoria técnica por parte do setor de Processamento de Dados no sentido de aquisição de equipamentos mais modernos e na atualização de programas utilizados no setor de Dívida Ativa.

- Remissão de créditos de acordo com a Legislação, eliminando cadastros com valores diminutos que não corresponderiam nem mesmo ao seu custo de cobrança.
- Uma revisão cadastral de todos os contribuintes inscritos em dívida ativa, atualizando seus dados básicos para cobrança Administrativa ou Judicial.

## **BIBLIOGRAFIA**

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996

ANGÉLICO, João. **Processamento das Receitas e Despesas Públicas nas Prefeituras e autarquias**. 1. ed., São Paulo: Atlas, 2000.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL. Leis, decretos, etc. **Código Tributário Municipal** – 2000.

BRASIL. Leis, decretos, etc. **Código Tributário Nacional** – 2000.

BRASIL. Leis, decretos, etc. **Lei Federal - 4320/64**.

BRASIL. Leis, decretos, etc. **Lei Complementar 101-2000-LRF**.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **O que você precisa saber sobre Auditoria Interna**. Porto Alegre: CRCRS, 1995.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Auditoria e Prática**. 1º ed. São Paulo: Atlas, 2000.

DA CRUZ, FLAVIO. **Auditoria governamental**. 1º ed. , São Paulo: Atlas, 1997.

FRANCO, Hilário & MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

KHAIR, Amir Antônio, VIGNOLI, Francisco Humberto. **Manual de Orientação para Crescimento da Receita Própria Municipal**. São Paulo: 2000.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública, Teoria e Prática**. 8. ed., São Paulo: Atlas, 2001.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 10. ed., São Paulo: Atlas, 1986.

SPINELLI, Enory Luiz. **A Organização do Sistema de Controle Interno dos Municípios do Rio Grande Do Sul – 2003**.

## **ANEXOS**



**Anexo I - Balanço Patrimonial**  
**Balanço Patrimonial – Exercício 2002**  
**Prefeitura Municipal de Santa Maria**

<b>ATIVO</b>		<b>PASSIVO</b>	
<b>ATIVO FINANCEIRO</b>	<b>R\$</b>	<b>PASSIVO FINANCEIRO</b>	<b>R\$</b>
<b>DISPONÍVEL</b>		<b>OBRIGAÇÕES EM CIRCULAÇÃO</b>	
Bancos Conta Movimento	1.699.558,35	Restos a pagar	11.849.546,59
Bancos Conta Aplicação	622.135,51	Depósitos	1.143.434,68
Bancos Conta Vinculada	6.397.819,46	Caução	40.226,88
Vinculada Ipassp	840.434,54	Consignação – Ipassp	80.704,21
Vinculada Ipassp Aplicação	890.119,50	Convênios	1.600,17
Realizável	8.546.770,21	Diversos	15.245.689,68
<b>Total</b>	<b><u>18.996.837,57</u></b>	<b>Total</b>	<b><u>28.361.202,21</u></b>
<b>ATIVO PERMANENTE</b>		<b>PASSIVO PERMANENTE</b>	
Imobilizado		Obrigações exigíveis	31.632.771,74
Bens Móveis/Imóveis	13.027.486,19	Parcelamento de sentenças	1.452.673,50
Valores	356.000,81	<b>Total</b>	<b><u>33.085.445,24</u></b>
<b>Créditos a receber</b>		<b>SALDO PATRIMONIAL</b>	
<i>Dívida Ativa Tributária</i>	94.091.252,19	Ativo Real Líquido	74.909.093,39
<i>Dívida Ativa Não Tributária</i>	9.314.080,44	<b>Total</b>	<b><u>74.909.093,39</u></b>
Diversos	572.083,64	<b>PASSIVO COMPENSADO</b>	
<b>Total</b>	<b><u>117.358.903,27</u></b>	Responsabilidades	91.650,00
<b>ATIVO COMPENSADO</b>		Diversos	356.000,81
Responsáveis p/ Adiantamentos	91.650,00	<b>Total</b>	<b><u>447.650,81</u></b>
Diversos	356.000,81		
<b>Total</b>	<b><u>447.650,81</u></b>		
<b>ATIVO TOTAL</b>	<b>136.803.391,65</b>	<b>PASSIVO TOTAL</b>	<b>136.803.391,65</b>

**ANEXO 2 – Parecer do controle interno sobre as demonstrações orçamentárias e contábeis de 2002 (parte integrante do parecer correspondendo à ressalva em relação à conta Dívida Ativa), grifado neste documento.**

PARECER DE ACOMPANHAMENTO DA UNIDADE CENTRAL DE CONTROLE INTERNO SOBRE OS CONTROLES INTERNOS E DEMONSTRAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS RELATIVOS AO EXERCÍCIO DE 2002

Acompanhamos os trabalhos dos órgãos e entidades que integram o sistema de controle interno do Município de Santa Maria, cabendo, de início, destacar que:

- a) a responsabilidade pelo sistema de controle interno cabe à administração, nos termos da Constituição da República, Arts 74, 31 e Lei Municipal n° 4409, de 05 de fevereiro de 2001;
- b) a responsabilidade no controle de cada setor é hierarquicamente de cada chefia e, solidariamente, pessoal de cada agente público que exerce cargo ou função no Município, nos termos em que dispõe a Constituição da República, art. 74§ 1°;
- c) a responsabilidade da Unidade Central de Controle Interno reside na coordenação técnica dos setores,

entidades e Poderes, no que se refere à orientação quanto à instituição de rotinas internas, à observância dos princípios de controle interno, o inter-relacionamento entre os controles que compõem o sistema, a análise dos controles quanto à relação custo-benefício e quanto à auditoria de verificação dos controles já instituídos.

Em decorrência das atividades desenvolvidas cabe ressaltar um valor que consta no Ativo Permanente do Balanço Patrimonial de exercício findo em 2002:

**1) Em créditos a receber o valor de R\$ 103.405.332,63 (cento e três milhões, quatrocentos e cinco mil, trezentos e trinta e dois reais e sessenta e três centavos), que se refere à Dívida ativa do Município. Esse valor vem administração após administração sendo simplesmente acrescido de valores sem um devido acompanhamento do que é passível de cobrança e de uma ação efetiva de cobrança. Preocupada com esta situação a administração reestruturou a Diretoria de Receita que irá, dentro outras atividades, trabalhar o estoque da Dívida Ativa, analisando a sua composição e execução; bem como centrando a cobrança por faixa de valores e intensificando as campanhas de arrecadação.**

Santa Maria, 27 de março de 2003.