

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPIDES SOARES DA ROCHA” CENTRO
UNIVERSITÁRIO DE MARÍLIA- UNIVEM CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CLÉIA MARIA RIBEIRO DOS SANTOS
DYULI DE KÁSSIA BELUCCI DA SILVA

**ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL: OS IMPACTOS CAUSADOS NA
CULTURA ORGANIZACIONAL DAS EMPRESAS E A EFICÁCIA NA
FISCALIZAÇÃO ELETRÔNICA DO ICMS NO ESTADO DE SÃO
PAULO.**

MARÍLIA
2016

CLÉIA MARIA RIBEIRO DOS SANTOS
DYULI DE KÁSSIA BELUCCI DA SILVA

ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL: OS IMPACTOS CAUSADOS NA CULTURA ORGANIZACIONAL DAS EMPRESAS E A EFICÁCIA DA FISCALIZAÇÃO ELETRÔNICA DO ICMS NO ESTADO DE SÃO PAULO.

Trabalho de curso apresentado ao curso de Ciências Contábeis da Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília- UNIVEM, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Profº Rogério Canaciro

MARÍLIA
2016



FUNDAÇÃO DE ENSINO "EURÍPIDES SOARES DA ROCHA"
Mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília - UNIVEM

Curso de Ciências Contábeis.

Cleia Maria Ribeiro dos Santos - 52718-1
Dyuli de Kassia Belucci da Silva - 52938-9

TÍTULO "Escrituração Fiscal Digital: Os Impactos Causados na Cultura Organizacional das Empresas e a Eficácia na Fiscalização Eletrônica do ICMS no Estado de São Paulo. "

Banca examinadora do Trabalho de Curso apresentada ao Programa de Graduação em Ciências Contábeis da UNIVEM, F.E.E.S.R, para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Nota: 9,0 (nove)

ORIENTADOR: _____
Rogério Canaciro

1º EXAMINADOR: _____
Marlene de Fatima Campos Souza

2º EXAMINADOR: _____
Silvana Festa Sabes

Marília, 15 de dezembro de 2016.

Santos, Cléia Maria Ribeiro dos; Silva, Dyuli de Kássia Belucci da.

Escrituração Fiscal Digital: os impactos causados na cultura organizacional das empresas e a eficácia da fiscalização eletrônica do ICMS no estado de São Paulo. Prof^o Rogerio Canaciro. Marília, SP, 2016.

74 f.

Trabalho de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Curso de Ciências Contábeis da Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, Marília, 2016.

1.Sped. 2.Escrituração Fiscal Digital. 3.Fiscalização
CDD: 657

*Há um tempo em que é preciso abandonar as roupas usadas,
Que já tem a forma do nosso corpo,
E esquecer os nossos caminhos,
Que nos levam sempre aos mesmos lugares.
É o tempo da travessia:
E, se não ousarmos fazê-la,
Teremos ficado, para sempre, à margem de nós mesmos.*

Fernando Pessoa

SANTOS, Cléia Maria Ribeiro dos; SILVA, Dyuli de Kássia Belucci da. **Escrituração Fiscal Digital: os impactos causados na cultura organizacional das empresas e a eficácia da fiscalização eletrônica do ICMS no estado de São Paulo**. 2016. 74 f. Trabalho de curso. (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2016.

RESUMO

O mundo vem aos longos dos tempos sofrendo grandes avanços na área tecnológica, contribuindo assim para a competitividade e crescimento das empresas. Porém, esses avanços não têm influenciado somente no setor privado, essa tecnologia influencia também no setor público, auxiliando os órgãos governamentais na fiscalização dessas empresas. O presente trabalho discorre sobre o SPED – Sistema Público de Escrituração Digital e os principais impactos causados com a implementação desse sistema na cultura organizacional das empresas e na arrecadação do ICMS no estado de São Paulo. Este estudo tem como objetivo, esclarecer e especificar as mudanças mais significativas em relação à evolução tecnológica no rastreamento e cruzamento de dados entregues pelos contribuintes do ICMS e o quanto a implementação do projeto SPED influenciou na fiscalização tributária, dificuldade assim as práticas de sonegação por parte dos contribuintes. Dentre tantas mudanças ocorridas neste cenário, podemos destacar a adequação e aprimoramento do profissional contábil. Os procedimentos para a busca de dados foram feitos com base na pesquisa descritiva, utilizando meios bibliográficos como livros, internet, revistas, manuais. O projeto visa entender como as empresas estão frente às mudanças e exigências impostas pelo governo, assim como aperfeiçoamento do responsável contábil para atender a legislação. Como fator dificuldade, podemos citar as constantes alterações nas leis, tanto federais como estaduais. Para o fator oportunidade, podemos citar a inovação tecnológica.

Palavras-chave: Sped, Escrituração Fiscal, Fiscalização.

SANTOS, Cléia Maria Ribeiro dos; SILVA, Dyuli de Kássia Belucci da. **Escrituração Fiscal Digital: os impactos causados na cultura organizacional das empresas e a eficácia da fiscalização eletrônica do ICMS no estado de São Paulo**. 2016. 74 f. Trabalho de curso. (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2016.

ABSTRACT

The world comes to long-time suffering major advances in technology, thus contributing to the competitiveness and growth of enterprises. However, these advances have not only influenced the private sector, this technology has influence also in the public sector, assisting government agencies in the monitoring of such companies. This paper discusses the SPED - Public Digital Bookkeeping System and the main impacts caused by the implementation of this system in the organizational culture of the company and the collection of VAT in the state of São Paulo. This study aims to clarify and specify the most significant changes in relation to technological developments in tracking and crossing data delivered by the ICMS taxpayers and how the implementation of SPED project influenced the tax inspection, difficulty so the evasion practices by taxpayers. Among many changes in this scenario, we can highlight the adequacy and improvement of professional accounting. The procedures for data search was made based on descriptive research using bibliographical resources such as books, internet, magazines, manuals. The project aims to understand how companies are facing the changes and requirements imposed by the government, as well as improvement of the accounting responsible to meet legislation. As difficulty factor, we can mention the constant changes in laws, both federal and state. For the opportunity factor, we can mention technological innovation.

Keywords: Sped, Tax Bookkeeping, Audit.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Processo de Emissão da Nota Fiscal Eletrônica	28
Figura 2 - Modelo de DANFE	29
Figura 3 - Modelo de Arquivo XML	30
Figura 4 - Hierarquia do Bloco C	34
Figura 5 - Sonogômetro Instalado em São Paulo	39
Figura 6 - Modelo de Certificado Digital A3	45
Figura 7 - Categorias de Softwares.....	47

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Alíquotas do IVC e do ICM 1959 – 1969	21
Tabela 2 - Benefícios da Nota Fiscal Eletrônica	31
Tabela 3 - Registros do Sped Fiscal	33
Tabela 4 - Classificação do Certificado Digital de acordo com a ICP-Brasil	44
Tabela 5 - Utilização do programa Receitanet	45
Tabela 6 - Valores arrecadados de ICMS em 2015 no Brasil	53

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Nível de Conhecimento dos Profissionais Contábeis	42
Gráfico 2 - Mudança na Rotina Empresarial com a Implementação do Sped.....	42
Gráfico 3 - Arrecadação de ICMS nas regiões do Brasil em 2015.....	53
Gráfico 4 - Demonstrativo dos Valores de ICMS arrecadados nos estados da Região Sudeste em 2015	54
Gráfico 5 - Demonstrativo dos valores de ICMS arrecadado perante o Total de Tributos Arrecadados.....	55
Gráfico 6 - Apresentação em porcentagem dos aumentos anuais das arrecadações do ICMS	56
Gráfico 7 - Valores de ICMS Arrecadados Anualmente no estado de São Paulo.....	57
Gráfico 8 - Atendimento da Empresa Alfa em Percentuais.....	59
Gráfico 9 - Tarefas desenvolvidas pelo Setor de Programação.....	59
Gráfico 10 - Tarefas desenvolvidas relacionadas ao Sped	60
Gráfico 11 - Demonstrativo de Sexo das pessoas Entrevistadas	61
Gráfico 12 - Demonstrativo de Idades dos Entrevistados	62
Gráfico 13 - Demonstrativo Estado Civil	62
Gráfico 14 - Nível de Formação dos Profissionais.....	63
Gráfico 15 - Nível de Conhecimento dos Profissionais em Relação ao Sped.....	63
Gráfico 16 - Demonstrativo de Consulta do Layout do Sped.....	64
Gráfico 17 - Conhecimento dos Registros do Sped.....	64
Gráfico 18 - Demonstrativo de Busca na Solução dos Problemas	65

LISTA DE ABREVIATURAS

CIAP: Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente
CNPJ: Cadastro Nacional de Pessoas Físicas
COFINS: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPF: Cadastro de Pessoas Físicas
CTN: Código Tributário Nacional
DANFE: Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica
ECD: Escrituração Contábil Digital
ECF: Escrituração Contábil Fiscal
EFD: Escrituração Fiscal Digital
IBPT: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICM: Imposto Sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias
ICMS: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados
IOF: Imposto sobre Operações Financeiras
IPVA: Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
IRPF: Imposto de Renda da Pessoa Física
IR: Imposto de Renda
ITR: Imposto Territorial Rural
IVC: Imposto sobre Vendas e Consignação
PAC: Programa de Aceleração do Crescimento
PIS: Programação de Integração Social
RFB: Receita Federal do Brasil
RICMS: Regulamento do ICMS
SEFAZ: Secretaria da Fazenda
SPED: Sistema Público de Escrituração Digital
TIC: Tecnologia de Informação e Comunicação

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	13
1.1 A Origem Da Tributação – Brasil Colônia.....	13
1.2 Conceito de Tributos	15
1.2.1 Espécies de Tributos.....	16
1.2.1.1 Impostos	16
1.2.1.2 Taxas.....	17
1.2.1.3 Contribuições de Melhorias.....	18
1.3 Surgimento do ICMS - do IVM ao ICMS	18
1.3.1 ICM - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias.....	20
1.3.2 ICMS - Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços.....	22
1.4 A criação do Sistema Público de Escrituração Digital	23
1.4.1 Conceito do SPED.....	24
1.4.2 Vantagens e Importância do Sped	25
2 A INTRODUÇÃO À FISCALIZAÇÃO ELETRÔNICA E A SONEGAÇÃO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO	26
2.1 Introdução da Nota Fiscal Eletrônica – Contexto Histórico.....	26
2.1.1 Conceito da Nota Fiscal Eletrônica	27
2.1.2 Emissão da Nota Fiscal Eletrônica	27
2.1.3 Confronto XML VS DANFE	28
2.1.4 Benefícios	31
2.2 O desenvolvimento da Escrituração Fiscal Digital (EFD ICMS/IPI).....	31
2.2.1 Escrituração Fiscal Digital (EFD)	32
2.2.1.1 Estrutura do Arquivo	33
2.3 Evasão (ou Sonegação) Fiscal	34
2.3.1 Tipos de Evasão (ou Sonegação) Fiscal	36
2.3.2 Quem são os responsáveis pela sonegação?.....	37
2.3.3 A Evasão (ou Sonegação) no Brasil	38
3 REFLEXOS TRIBUTÁRIOS E ORGANIZACIONAIS DO EFD ICMS/IPI.....	40
3.1 Adequação do Profissional Contábil ao Cenário Atual Digital.....	40
3.1.1 Contadores, Contribuintes e Fisco.....	40
3.1.2 Certificação Digital.....	43
3.1.3 Integração com Software	46
3.2 Reflexos Tributários sob a ótica do Fisco	47
3.2.1 Combate à Sonegação.....	48
3.2.1.1 Itens que auxiliam o fisco para identificar as sonegações	49
3.2.1.2 Relevância do Sped no combate à sonegação	51
3.2.2 Arrecadação do ICMS	52
3.2.3 Gráficos Comparativos	54
4 PESQUISA DE CAMPO	58
4.1 Procedimentos Metodológicos da Pesquisa.....	58
4.2 Apresentação, Análise e Interpretação dos Resultados da Pesquisa.	58
4.2.1 Abordagem Qualitativa.....	58
4.2.2 Abordagem Quantitativa.....	61
4.3 CONSIDERAÇÕES DA PESQUISA DE CAMPO.....	65
5 CONCLUSÃO.....	67
REFERÊNCIAS	68
APÊNDICE 1	73

APÊNDICE 2	74
-------------------------	-----------

INTRODUÇÃO

O presente trabalho apresenta como tema central os impactos causados pela implementação da Escrituração Fiscal Digital na cultura organizacional das empresas e a eficácia da fiscalização eletrônica do ICMS no Estado de São Paulo.

Em virtude das profundas transformações que ocorridas no decorrer dos anos, surge-se a necessidade de gerar as informações de forma cada vez mais rápida e precisa. Essa necessidade decorre principalmente do desenvolvimento tecnológico, onde o governo sentiu a necessidade de criar novos mecanismos de gerenciamento, surgindo assim o Sistema Público de Escrituração Digital, mais conhecido como SPED.

O Sistema Público de Escrituração Digital é composto por diversos projetos, como NF-e, CT-e, NFS-e, entre outros, porém como objeto de estudo, iremos expor a Escrituração Fiscal Digital (ICMS/IPI). Neste projeto está englobado a escrituração dos documentos fiscais da empresa, como os livros de registros de entrada, saída e inventário e, a apuração dos impostos relacionados ao ICMS e IPI.

Serão demonstrados neste trabalho dados relacionados à implementação do Sped na cultura organizacional da empresa, destacando-se os efeitos referentes à arrecadação do tributo ICMS. Serão apresentadas as principais mudanças na forma de escrituração, armazenamento de dados e arrecadação do ICMS.

A criação do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED e a implementação de seus projetos nas empresas pode ser a solução para a grande evasão fiscal existente, diminuindo os custos da fiscalização e aumentando sua eficácia.

Os fatos de maior importância abordados nesse trabalho consistem na evolução e na adaptação da contabilidade com um todo. Neste processo estão envolvidos diversos agentes, como os profissionais contábeis e os softwares disponíveis no mercado. Estes são responsáveis por armazenar e gerar as informações fiscais da empresa, onde ambos tiveram a necessidade de se aperfeiçoarem para atender as exigências do SPED.

Tal projeto (SPED) implementou uma nova linguagem digital, sendo essa padronizada entre todas as esferas (Município, Estado e União) com o objetivo de ter uma fiscalização por meio de cruzamento de informações, tornando o processo mais ágil e eficiente.

Diante dessas mudanças comportamentais no cenário nacional, surge a questão que norteou essa pesquisa: quais as mudanças ocorridas na cultura organizacional das empresas,

após a implementação da Escrituração Fiscal Digital e o principal impacto causado na fiscalização do ICMS no Estado de São Paulo?

O trabalho terá por objetivo, analisar as mudanças ocorridas dentro das empresas com a implementação da Escrituração Fiscal Digital, com foco na forma de escrituração e apuração do ICMS, seguindo as regras estabelecidas pelo Guia Prático do Sped Fiscal, transparência na emissão dos documentos e agilidade no recebimento das informações, demonstrando também as dificuldades que as empresas possuem em se adequar a essas exigências.

A metodologia utilizada para desenvolvimento do trabalho foi a pesquisa básica e a pesquisa de campo, onde através dessas foi possível obter respostas e conclusões para o problema pesquisado.

Portanto, com base nas colocações mencionadas é possível compreender que muitos foram os desafios e oportunidades impostas às organizações, assim como à classe contábil, os quais até o momento encontram dificuldades para se adequarem, exercendo esse novo perfil profissional o organizacional.

1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO SISTEMA TRIBURÁRIO BRASILEIRO

1.1 A Origem Da Tributação – Brasil Colônia

A origem da tributação no Brasil está relacionada à forma de cobrança de tributos da coroa portuguesa sobre as regiões de seu domínio, delimitando-se essa sobre a forma como os tributos eram cobrados dos comerciantes.

Foi por volta de 1530 que surgiu o primeiro tributo brasileiro, denominado como “quinta do pau-brasil”, a única fonte de riqueza a ser explorada no país. Era repassado 20% do produto natural à coroa portuguesa, onde existiam pessoas destinadas a realizar a cobrança desse tributo, chamados de “cobradores”, com total autonomia de cobrança.

Com a nomeação do vice-rei General Gomes Freire de Andrade em 1762 foram criados novos tributos sobre produtos como algodão, açúcar, aguardente e principalmente sobre o ouro. Nessa época as principais atividades pelo Brasil eram a agricultura, extração e mineração, com isso os impostos eram cobrados da seguinte forma:

- O ouro, a prata e as pedras preciosas, recolhiam-se o quinto ou 20%;
- As colheitas e os comércios com o exterior cobravam-se o dízimo, ou a décima parte;
- Além desses, manteve-se a cobrança sobre o pau-brasil, considerando-se 20% do valor.

Em 1807/1808, a coroa portuguesa chega ao Brasil, provocando a alteração no recolhimento de impostos, trazendo assim sua estrutura de cobrança de impostos e introduzindo novos tributos. Uma das mudanças introduzidas foram à abertura dos portos brasileiros as nações amigas, cobrando-se o imposto de importação. O Rei Dom João VI, fez mudanças profundas na administração da colônia, dentre as principais medidas podemos citar a criação do Tesouro Nacional e o Banco do Brasil.

Sob o regime da Princesa Isabel, surgiu o decreto para regulamentar a cobrança do imposto de indústrias e profissões, com seus registros por volta de 1888. Esse tributo é visto ainda nos dias de hoje, onde a cobrança é facultada as Prefeituras. O documento de criação desse imposto, trouxe também a isenção de tributos para algumas profissões, como:

- Pescadores;
- Mercenarias;
- Escolas;

- Professores;
- Fábricas de algodão;
- Telefonia e telegrafia.

Em 24 de fevereiro de 1891, foi adotada a Constituição Brasileira, onde essa não teve grandes modificações em relação ao sistema tributário adotado no final do Império. Contudo, foi necessário segregar as receitas que cabiam aos estados e municípios. Com a adoção do regime de separação das fontes tributárias, foram discriminados os impostos de competência exclusiva da União, dos Estados e dos Municípios, como conhecidos até os dias atuais.

Para união ficou submetido o poder de cobrar o imposto de importação, bem como cobrar a entrada, saída e estadia dos navios; a cobrança de taxas de selo, de correios e telégrafos federais. Já aos estados foi concedido o poder de decretar os impostos sobre exportação, indústrias, profissões, imóveis rurais e urbanos. Os estados ficaram incumbidos de criar os impostos municipais, assegurando-lhe autonomia. A União e os estados ainda tinham o poder de criar outras receitas tributárias.

De acordo com Barros (2012), somente em 1934, com a publicação do Decreto nº 24.036, foi realizada uma nova reforma do Tesouro Nacional. Nesse ano foi instituída também a nova Constituição Federal, que buscou consertar alguns equívocos existentes de 1981.

A constituição de 1981 discriminava sobre o comércio exterior, bem como sobre os impostos cobrados sobre a propriedade e sobre a produção. Existiam também, os impostos pagos sobre os cofres públicos. Porém, apenas em 1924, foi instituído um imposto de renda geral.

Em 1937, foi criada a nova Constituição, concentrando os poderes nas mãos do Presidente da República, passando esse ser a autoridade máxima do Estado, podendo sancionar e publicar qualquer lei.

Com a Constituição Federal de 1946, foi criada uma nova forma de discriminação das rendas e estruturação de alguns fundamentos básicos como, a criação de um sistema tributário para cada unidade da federação, União, Estados e Municípios e uma nova classificação jurídica dos impostos.

De acordo com Martins (2005), em 1966, foi criada uma legislação própria para tributação, sendo o Código Tributário Nacional. Este foi instituído pela Lei nº 5.172 decorrente da Emenda Constitucional 18/66. Este fato foi um diploma revolucionário na história do Brasil por ter conseguido, de forma sucinta, clara e precisa, apresentar alicerces

para a construção de uma teoria do tributo e das novas bases para a relação entre fisco e contribuinte.

1.2 Conceito de Tributos

A palavra tributos vem do latim “*tribus*” e obteve vários significados conhecidos. No início da civilização romana, os povos eram divididos em tribos, com isso, o tribuno era o chefe da tribo e os tributos eram a contribuição paga pelos membros da tribo.

Este termo se mantém ainda hoje, destinando-se a aplicação ao Estado. Neste contexto o tributo seria a ação de pagar algo ao Estado, chamado de tributário, contributário ou contribuinte aquele que exerce o ato de pagar pelo tributo. Entretanto, não é comum a utilização de tal linguagem no aspecto jurídico, ou seja, a aplicação do verbo “tributar”, com a indicação do pagamento do tributo e a palavra “tributário”, para determinar o contribuinte.

No Brasil, o conceito de tributo está declarado no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), em seu art. 3º, com o seguinte contexto: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Este assunto gera muitas críticas por parte da doutrina, porém ao analisar seus elementos, será possível definir a natureza jurídica do mesmo, uma vez que a arrecadação do tributo gera uma receita muito importante para a manutenção do Estado.

De acordo com Berti (2006):

[...] o tributo, além de constituir um importante instrumento para financiar os gastos públicos referentes à prestação de serviços que visam satisfazer as necessidades da coletividade, é utilizado também em algumas ocasiões como instrumento de política extrafiscal do governo, regulamentando o mercado financeiro, estimulando ou não, as importações, fomentando o crescimento industrial e o desenvolvimento de algumas regiões específicas, tudo a saber da política adotada pelos governantes, responsáveis pela gestão da máquina pública. (BERTIN, 2006, p. 13).

Para que se possa ter um melhor entendimento e analisar melhor os elementos do artigo em questão, pode-se dividi-los da seguinte forma, onde a extração de uma dessas partes não será tributo:

-“**Tributo é toda prestação pecuniária compulsória...**”: Esta indicação determina que o tributo deva ser pago em moeda corrente, onde era proibido o pagamento *in*

natura ou *in labore*, ou seja, pagamento em bens ou trabalho. Este conceito determina também que o pagamento é obrigatório, independente da vontade do contribuinte;

- “... *em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*,...”: os tributos são pagos em moeda nacional corrente, ou seja, significa que a prestação tributária não tenha outro objetivo que não seja o dinheiro;

- “... *que não constitua sanção de ato ilícito*,...”: isto indica que as penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo, desta forma, o pagamento de tributo não decorre de infração de determinada norma ou descumprimento de lei;

- “... *instituída em lei*...”: Seguindo o Princípio da Legalidade, só existirá a obrigação de pagar o tributo se esse for instituído em Lei;

- “... *cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*.”: a lei estabelece quais passos a serem seguidos para a cobrança do tributo.

1.2.1 Espécies de Tributos

De acordo com o art. 5º da CTN, os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhorias.

Deve-se analisar o fato gerador da obrigação, para definição da natureza jurídica. Para definir a natureza de cada tributo, se torna necessário a comparação do fato gerador com a base de cálculo, confirmando se a classificação está certa. Com isso, os tributos podem ser segregados em:

- Vinculados: Tributos ligados a uma atividade estatal, para realizar a cobrança é necessária alguma atividade do Estado em favor do contribuinte;

- Não Vinculados: Esses tributos não estão relacionados com atividade estatal para que haja cobrança.

1.2.1.1 Impostos

Os impostos são considerados valores pagos em moeda nacional, realizados por pessoas físicas e jurídicas. Os valores arrecadados (pela União, Estados e Municípios) são

utilizados para financiar despesas públicas como segurança, educação, saúde, transporte, dentre outros.

Os impostos são divididos de acordo com sua unidade federada, onde temos:

Impostos cobrados pela União:

- IR – Imposto de Renda
- IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
- IOF – Imposto sobre Operações Financeiras
- ITR – Imposto Territorial Rural

Impostos cobrados pelos Estados:

- ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
- IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

Impostos cobrados pelos Municípios:

- IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
- ITBI – Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens e Imóveis e de Direitos

Reais a eles relativos

- ISS – Imposto Sobre Serviços.

1.2.1.2 Taxas

A taxa é um tributo de competência comum da União, Estado, Distrito Federal e Municípios, relacionando-se a uma contraprestação de serviços públicos, financiados pelo Estado, em favor do contribuinte, como exemplo, a cobrança pela prestação de serviços da polícia e serviços públicos. Seu valor é definido considerando o custo do serviço prestado, em favor do contribuinte.

Conforme art. 77 do CTN, as pessoas de direito público, não possuem autonomia de interferir na competência uma das outras, ou seja, cada unidade federada (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), cobram as taxas no âmbito de suas atribuições.

As cobranças das taxas podem variar de acordo com a localidade, podendo ser cobradas sobre: limpeza pública, fiscalização, iluminação pública, extinção de incêndio, dentre outros.

De acordo com os dados apresentados acima, entende-se que sempre que houver uma prestação de serviço em favor do contribuinte, será possível a cobrança da taxa. Entretanto, há situações em que não existe a obrigatoriedade de uso do serviço, porém haverá a cobrança da taxa.

1.2.1.3 Contribuições de Melhorias

Segundo Amaro (2011) “melhoria (melhora ou melhoramentos) expressa à elevação de algo para um estado ou condição superior”.

A Contribuição de Melhoria, assim como os Impostos e as Taxas são de competência em comum da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, instituída para especificar a valorização imóvel, relacionados à realização de obras públicas.

Esta contribuição foi criada para fazer frente aos custos das obras públicas, relacionadas a valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que a obra resultar para cada imóvel beneficiado, como trata o art. 81 do Código Tributário Nacional.

Para localizar o valor cobrado em cada imóvel, deve-se levar em consideração o valor global da obra, realizando um rateio de acordo com os fatores individuais de valorização. Com isso, o valor arrecadado pelo poder público limita-se ao total da obra.

1.3 Surgimento do ICMS - do IVM ao ICMS

Na seção anterior foram citadas as espécies de tributos, assim nesta iremos relatar sobre o ICMS, que inicialmente era arrecadado com base no patrimônio das pessoas, entretanto após a Primeira Guerra Mundial, devido ao enfraquecimento dos comércios internos e a abertura do comércio entre as nações, foi descoberta uma nova forma de tributação, onde esta baseava-se nos bens de consumo que circulavam além-mar.

As primeiras formas de tributação sobre circulação de mercadorias surgiram na Europa, seguidas da França com o chamado "Imposto sobre volume de negócios", e na Alemanha com o nomeado "Imposto sobre vendas".

No Brasil, o primeiro registro deste tributo data-se em 1922, que foi baseado nos impostos estrangeiros. O tributo teve início com a Lei 4.625 de 31/12/1922, que instituiu além do imposto sobre a renda, o IVM - Imposto Sobre Vendas Mercantis, inicialmente era de

competência da União.

O IVM foi sugerido pelos próprios comerciantes por meio das Associações Comerciais, onde os comerciantes destas Associações Comerciais solicitaram ao Governo a criação de um título de crédito, semelhante às Notas promissórias e Letras de Câmbios. O Governo aceitou este pedido e criou a duplicata de fatura, que foi apelidada de "contas assinadas". Esta duplicata era calculada no percentual de 0,3% sobre toda a operação realizada, à vista ou a prazo, e deveria ser recolhida à União. A mesma era apurada e escriturada em livro próprio para esta finalidade.

Conforme descreve Baleeiro (2010):

A receita fundamental dos Estados-Membros, a partir de 1936, quando entrou em execução, no particular, a discriminação de rendas da CF de 1934, foi o imposto de vendas e consignações. A União criou em 1923 (Lei nº 4.625, de 31.12.1922), com o nome 'imposto sobre vendas mercantis, um papel líquido e certo, com força cambial semelhante a das letras de câmbio e promissórias (Lei nº 2.044, de 1908), para facilidade de descontar nos bancos as faturas de vendas dos comerciantes e industriais, quando reconhecidos e assinados pelos compradores (art. 219 do Código Comercial). O Congresso as atendeu e foi instituída a emissão da duplicata da fatura para ser aceita pelos devedores, em troca do imposto de 0,3% (Rs 3\$ por conto de réis), não só nas vendas a prazo, mas também nas vendas a vista, registradas em livros próprios. Na época, ficaram conhecidas como 'contas assinadas'. (BALEIRO,2010, p. 367).

Foi mediante a terceira Constituição Brasileira promulgada em 1934, que o IVM deixou de incidir somente sobre operações de Compra e Venda, e passou a incidir sobre as operações de consignação, mudando sua nomenclatura para IVC - Imposto sobre vendas e consignação.

Uma das diferenças do tributo IVC era que o mesmo incidia sobre toda a cadeia, desde o agricultor até o consumidor final, em consequência, a chamada "cascata", que seria a extensão da aplicação do IVC, levou a reprovação deste novo tributo.

Deste efeito "cascata", empresas de grande porte ainda conseguiam resolver parte do problema, pois todo o processo de produção dos produtos era realizado pela própria empresa, conseguindo vender seus produtos com preços mais atrativos aos consumidores, decorrentes da menor incidência tributária até o consumidor final. Entretanto empresas de pequeno porte não tinham alternativa, precisavam vender com preços maiores devido a dependência de outras empresas para concluir o processo produtivo.

Outro problema do IVC, além da incidência de forma cumulativa, era o fato de este tributo ser estadual, pois assim os contribuintes tinham de se preocupar com as constantes mudanças das alíquotas em cada estado. A título de exemplo sobre estas constantes mudanças,

pode se citar as alíquotas dos impostos nos estados de São Paulo e Ceará em 1940. No ano mencionado São Paulo e Ceará, possuíam alíquotas de 1,15% e 1%, respectivamente, sete anos depois, em São Paulo era aplicada a alíquota de 1,8% e no Ceará a alíquota de 1,4%.

Entre os anos de 1934 e 1965, no Brasil foram implementadas duas novas constituições, porém estas em nada mudaram a forma de tributação do IVC, e nem a competência de legislar sobre o mesmo.

1.3.1 ICM - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias

Em 1965, houve a edição da Emenda Constitucional nº 18, após uma reforma tributária, modificando e criando limitações à incidência do IVC, e alterando-o para ICM - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias.

Naquela época existia o desejo, por muitos, de criar um imposto não cumulativo, isso devido ao fato de a cumulatividade ser extremamente prejudicial para a evolução econômica e tributacional do país, no qual por meio da cumulatividade ocorre a perda de controle da ordem econômica e do desenvolvimento nacional. O primeiro país a tomar a medida de instituir um imposto não cumulativo foi à França.

Portanto uma das grandes e principais diferenças do IVC para o ICM, é que este passou a se basear no princípio da não cumulatividade. Este princípio foi copiado do modelo francês de tributação o IVA - Imposto sobre valor adicionado, onde o mesmo prevê a dedução do valor já pago na operação anterior.

A primeira manifestação da regra do princípio da não cumulatividade é relatada por Costa (1978):

“[...] a primeira manifestação da regra da não cumulatividade se deu em 30 de dezembro de 1958, quando a Lei 3.520, que tratava do antigo imposto de consumo, incidente sobre o ciclo da produção industrial, dispôs que, do imposto devido em cada quinzena, fosse deduzido o valor do imposto que, no mesmo período, houvesse incidido sobre matérias-primas e outros produtos empregados na fabricação e acondicionamento dos produtos tributados”. (COSTA, 1978, p. 6).

Outra grande mudança foi a instituição constitucional de limites para as alíquotas aplicáveis às operações, onde a alíquota deveria ser a mesma em todo o território nacional, assim a competência do ICM continuou pertencendo ao estado.

Na tabela a seguir são apresentadas as alíquotas aplicadas para o tributo quando era

IVM e as alíquotas aplicadas quando passou a ser ICM:

Tabela 1 - Alíquotas do IVC e do ICM 1959 – 1969

Em %	IVC*									ICM*		
	1959	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	
Estados												
Amazonas	10,56	10,56	10,56	10,56	10,56	10,56	10,56	11,00	18,00	18,00	18,00	
Pará	3,50	3,50	3,50	5,00	5,00	5,00	7,00	7,00	18,00	18,00	18,00	
Maranhão	3,60	4,00	4,00	4,00	4,00	5,00	5,00	5,00	18,00	18,00	18,00	
Piauí	3,50	4,70	4,70	4,70	6,00	6,00	6,00	6,00	18,00	18,00	18,00	
Ceará	4,40	4,40	5,50	5,50	5,50	5,50	6,35	6,35	18,00	18,00	18,00	
Rio Grande do Norte	4,08	4,69	4,69	4,69	4,69	7,14	7,14	7,14	18,00	18,00	18,00	
Paraíba	3,74	3,74	3,74	4,48	6,31	6,31	7,64	7,64	18,00	18,00	18,00	
Pernambuco	4,50	4,50	5,00	6,00	6,00	6,00	7,00	7,00	18,00	18,00	18,00	
Alagoas	3,16	5,55	5,55	5,55	6,66	6,66	7,00	7,00	18,00	18,00	18,00	
Sergipe	4,00	4,80	4,80	4,80	6,00	6,00	6,00	6,50	18,00	18,00	18,00	
Bahia	5,25	5,50	6,50	6,50	7,00	7,60	7,60	7,60	18,00	18,00	18,00	
Minas Gerais	4,40	4,72	4,72	4,72	5,46	6,70	6,63	6,63	15,00	17,00	17,00	
Espirito Santo	4,24	5,90	5,90	5,90	6,43	6,43	6,43	6,43	15,00	17,00	17,00	
Rio de Janeiro	4,14	4,83	4,83	5,40	5,40	5,40	6,50	6,50	15,00	17,00	17,00	
Guanabara	4,00	4,00	4,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	15,00	17,00	17,00	
São Paulo	3,41	4,78	4,98	4,98	4,98	4,98	6,00	6,00	15,00	17,00	17,00	
Paraná	3,90	4,95	4,95	4,95	4,95	6,95	6,95	6,95	15,00	17,00	17,00	
Santa Catarina	4,20	5,07	5,07	5,58	5,58	6,80	6,80	6,80	15,00	17,00	17,00	
Rio Grande do Sul	4,32	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	7,00	15,00	17,00	17,00	
Mato Grosso	3,00	3,90	3,90	4,66	4,66	4,66	4,66	4,70	15,00	17,00	17,00	
Goiás	4,00	4,00	4,00	4,50	5,40	7,18	7,68	7,68	15,00	17,00	17,00	
Distrito Federal	0,00	0,00	0,00	3,50	4,00	4,00	4,00	4,00	15,00	17,00	17,00	
Média	4,28	4,98	5,14	5,32	5,71	6,27	6,54	6,63	16,50	17,50	17,50	

Fonte: IVC: Revista de Finanças Públicas – MF/CTEF – nº 210, 220, 233 e 254; e Setor de Informações da FIBGE. ICM: Ato Complementar nº 27, de 8/12/68; Ato Complementar nº 35, de 28/02/67; e Decreto Lei nº 407, de 31/12/68.

*Incluem os adicionais.

**Alíquotas referentes às operações interestaduais

1.3.2 ICMS - Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços

A sétima e atual constituição foi promulgada em 1988, após a queda do regime militar e retomada do estado democrático de direito. Nesta constituição o ICM foi alterado para ICMS - Imposto de Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações. Após esta alteração, o ICMS passou a incidir sobre as Venda de Mercadorias, Serviços de Transportes, Serviços de Comunicações, Entrada de mercadorias Importadas, Serviços Prestados no exterior, Energia Elétrica, Combustíveis Líquidos e Gasosos, Lubrificantes e Minerais.

Kiyoshi Harada (2006) explana sobre a expansão do ICM com a instituição da Carta Política de 1988, para ICMS, incluindo os serviços de transporte e comunicação, conforme observa-se:

O antigo ICM sofreu profundas modificações na Constituição de 1988, que o convolou em ICMS, incorporando os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, antes de competência impositiva federal. Dessa forma, o seu fato gerador ficou bastante ampliado, não se limitando às hipóteses definidas no art. 1º do Decreto-Lei nº 406, de 31-12-1968, que não mais vigora. Agora abrange operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que essas operações e prestações se iniciem no exterior, atingindo, inclusive, importação de produtos destinados a consumo ou para integrar o ativo fixo. (HARADA, 2006, p. 427).

Sua competência continuou a ser dos Estados Membros e do Distrito Federal, conforme o artigo 155 II, da Constituição Federal, com regras gerais instituídas pela Lei Complementar 87/96 e regulada através de leis ordinárias estaduais que se modificam nos chamados regulamentos do ICMS - RICMS.

A forma de tributação pelo princípio da não cumulatividade foi mantido, fornecendo assim créditos que são deduzidos do total devido ao ente tributante, depois de apuradas as entradas e saídas de mercadorias.

As alíquotas foram definidas para cada estado de acordo com a distribuição de renda nos mesmos, portanto, após analisada a distribuição de renda em cada estado, ficou estipulado que no Estado de São Paulo a alíquota seria de 17%, onde foi a única que sofreu alteração posteriormente, tendo um acréscimo de 1%, à vista disso atualmente possui alíquota de 18%. Os estados das regiões Centro-Oeste, Nordeste, Norte e Espírito Santo possuem alíquotas de 7%, e os demais estados aplicam a alíquota de 12%.

As alíquotas se modificam também levando em consideração a essencialidade do produto, se um produto é supérfluo ou maléfico à saúde, sua tributação será mais onerosa.

Existem produtos isentos ou imunes de ICMS devido a serem considerados essenciais ou destinados à cultura ou educação. A título de exemplo, pode-se citar as bebidas alcoólicas e fumo, que são tributados pela alíquota de 25%, para induzir a redução do consumo destes produtos, haja vista que seu preço será mais caro devido a sua maior tributação.

Atualmente existem outras formas de tributação do ICMS, como por exemplos incentivos fiscais as pequenas empresas e microempresários através da substituição tributária ou pela simplificação da tributação (SIMPLES NACIONAL).

O ICMS é um imposto que sempre teve como principal função a tributação do consumo, e se transformou na maior fonte de arrecadação tributária do Brasil, pode-se verificar através da história, que este tributo passou a ser menos oneroso para o consumidor final após a constituição de 1988 e conseqüentemente sua mudança de ICM para ICMS.

1.4 A criação do Sistema Público de Escrituração Digital

Identifica-se que a evolução do cenário econômico mundial está ligado diretamente ao avanço da contabilidade, haja vista, que a necessidade de ter controle sobre a evolução patrimonial, influencia pertinentemente na evolução Contábil.

Para que a evolução contábil ocorra juntamente com a evolução do controle patrimonial, é necessário a utilização das inovações tecnológicas. É necessária ainda a utilização de meios como sistemas de informação para geração de dados de uma forma mais ágil para os usuários finais.

O Governo Federal, devido as transformações trazidas pela evolução tecnológica, percebeu a necessidade de adequação de suas ferramentas de fiscalização, assim fundamentado na Emenda Constitucional nº 42 /2003, que introduziu o inciso XXII ao art. 37 da Constituição Federal, realizou a unificação de seus bancos de dados para compartilhamento das informações entre os poderes públicos de todas as esferas, determinando que as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios atuem de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais.

Dentre as diversas inovações tecnológicas compreendidas pela contabilidade está o SPED- Sistema Público de Escrituração Digital. É por meio desse sistema que os Estados e a União, assim como os investidores poderão averiguar as informações contábeis com mais clareza e confiabilidade.

1.4.1 Conceito do SPED

Instituído pelo Decreto-Lei nº. 6.022, de 22 de janeiro de 2007, o SPED - Sistema Público de Escrituração Digital, foi definido como parte do programa de Aceleração do Crescimento do Governo federal (PAC 2007-2010). O mesmo se refere ao avanço tecnológico que fará com que as informações sejam escrituradas em arquivos digitais, facilitando assim o armazenamento de documentos.

Evidenciando que o SPED se refere a um método eletrônico moderno que unifica os procedimentos de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias.

A instituição do projeto do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) viabiliza soluções para atender as três esferas do Governo (Federal, Estadual e Municipal), haja vista que produz melhor qualidade das informações, pois as mesmas são declaradas de forma padronizada.

Conforme descrito no site do SPED(s/d), o SPED(Sistema Público de Escrituração Digital) é constituído pelos seguintes subprojetos:

- ECD (Escrituração Contábil Digital): propõe a substituição de impressões de Livros como Razão e Diário por arquivos e registros digitais;

- EFD ICMS-IPI (Escrituração Fiscal Digital): assim como a ECD objetiva substituir a impressão de livros, porém livros fiscais, como Registros de Entradas, Saídas, Apuração do ICMS, Apuração do IPI e Inventário por arquivos e registros digitais;

- EFD CONTRIBUIÇÕES (Escrituração Fiscal Digital): este é outro arquivo digital, que deve ser utilizado pelas pessoas jurídicas de direito privado na escrituração dos tributos de PIS/Pasepe Cofins, tanto para as empresas com regime de apuração cumulativo como não-cumulativo;

- ECF (Escrituração Contábil Fiscal): substituiu a DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica);

- NFE (Nota Fiscal Eletrônica), NFS-e (Nota Fiscal de Serviços Eletrônica), CT-e (Conhecimento de Transporte Eletrônico), MDF-e (Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais), NFC-e (Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica): substituiu a emissão de documentos fiscais por documentos eletrônicos;

- e-Financeira: corresponde a dados de operações financeiras, onde contém dados como cadastros, aberturas e fechamentos;

- eSocial: refere-se a prestação das informações referentes à escrituração das obrigações fiscais, previdenciárias e trabalhistas de forma unificada, possui como propósito padronizar sua transmissão, validação, armazenamento e distribuição;

- EFD-Reinf (Escrituração Fiscal Digital das Retenções e Informações da Contribuição Previdenciária Substituída): foi criada para complementar o eSocial, que corresponde ao mais recente módulo do SPED.

1.4.2 Vantagens e Importância do Sped

A criação do SPED é de grande importância para o meio contábil, bem como possui muitas vantagens de maneira geral, pode-se citar dentre elas:

- A eliminação de papel, e conseqüentemente a redução de custos, pois houve a dispensa de emissão e armazenamento de papéis, e em conseqüência a preservação do Meio Ambiente;

- Devido às informações estarem escrituradas de forma digital, o acesso as mesmas se tornou muito mais fácil e ágil;

- Ainda devido às informações serem digitais, pode haver a troca de dados entre os contribuintes, melhoria na qualidade de informações e cruzamentos de dados contábeis e fiscais;

- Padronização das informações prestadas às unidades federadas;

- Pode-se verificar que o Sped Fiscal é uma das melhores ferramentas para transparência nas empresas. O arquivo digital envolve informações mais qualificadas e precisas, assim como ocorre à racionalização de custos e carga de trabalho, permitindo uma fiscalização muito mais eficaz.

2 A INTRODUÇÃO À FISCALIZAÇÃO ELETRÔNICA E A SONEGAÇÃO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO

2.1 Introdução da Nota Fiscal Eletrônica – Contexto Histórico

Os percussores do modelo brasileiro de nota fiscal eletrônica são os países Chile e México, onde os seus sistemas adotados são denominados *Factura Electrónica* e o *Sistema de Facturación Electrónica*, respectivamente. Desta forma um dos países pioneiros na América Latina a implantar a validação de documentos eletrônicos por meio de certificado digital foi o Chile, que criou seu sistema de emissão de notas eletrônicas em 2002.

Foi no final do ano de 2005, que iniciou a primeira fase do projeto inicial de implantação da Nota Fiscal Eletrônica (NFE) no Brasil. Para esta primeira etapa do projeto teve a cooperação das Secretarias da Fazenda (SEFAZ) da Bahia, Goiás, Maranhão, Rio Grande do Sul, São Paulo, Santa Catarina e 19 (dezenove) empresas de grande porte. Algumas das empresas que se dispuseram a participar do projeto piloto foram Cervejarias Kaiser S.A., General Motors do Brasil Ltda., Gerdau Aços Longos S.A., Petrobrás Petróleo Brasileiro S.A., Sadia S.A., Telefônica – Telesp Telecomunicações de São Paulo S.A. e a Toyota do Brasil.

A segunda etapa do projeto da Nota Fiscal Eletrônica (NFE) iniciou em agosto de 2006, onde outros estados emissores e mais empresas participaram da adesão.

O uso da Nota Fiscal Eletrônica (NFE) foi difundido em todo território nacional a partir de 2007, onde essa disseminação ocorreu por meio de protocolos de adesão de empresas observando alguns critérios como: ramo de atividade, volume de faturamento, entre outros.

Cada espécie de modelo eletrônico de nota fiscal é identificado por um número, para a espécie “NFE”, o número do modelo que a define é 55, quando a emissão é em forma de papel é identificado como modelo 1 ou 1A.

Atualmente, para estar obrigado a emitir notas fiscais no modelo 55, além de ser contribuinte do ICMS, a empresa deve desenvolver alguma das atividades listadas abaixo, correspondentes a itens que compõe o Protocolo ICMS 42/09, que foi alterado posteriormente pelo Protocolo ICMS 85/10:

- Industrial;
- Comércio;

- Distribuição;
- Saídas de mercadorias com destino a outra unidade de Federação;
- Atividades que forneçam mercadorias/operações para Administração Pública;
- Realize operações de comércio exterior.

2.1.1 Conceito da Nota Fiscal Eletrônica

De acordo com o site da Secretaria da Fazenda, podemos conceituar a Nota Fiscal Eletrônica como sendo “um documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar, para fins fiscais, uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação de serviços, ocorrida entre as partes”. Assim por meio de sua definição pode-se verificar que a Nota Fiscal eletrônica, para sua existência, deve ser gerada em um arquivo digital contendo informações fiscais da empresa e das operações por ela exercida. Essas informações devem ser escrituradas no arquivo digital de acordo com o layout nacional da Nota Fiscal Eletrônica disponível em sites oficiais. Depois de gerado o arquivo, nomeado como XML, o mesmo deve ser assinado digitalmente, onde a assinatura somente é possível se possuir um certificado digital.

2.1.2 Emissão da Nota Fiscal Eletrônica

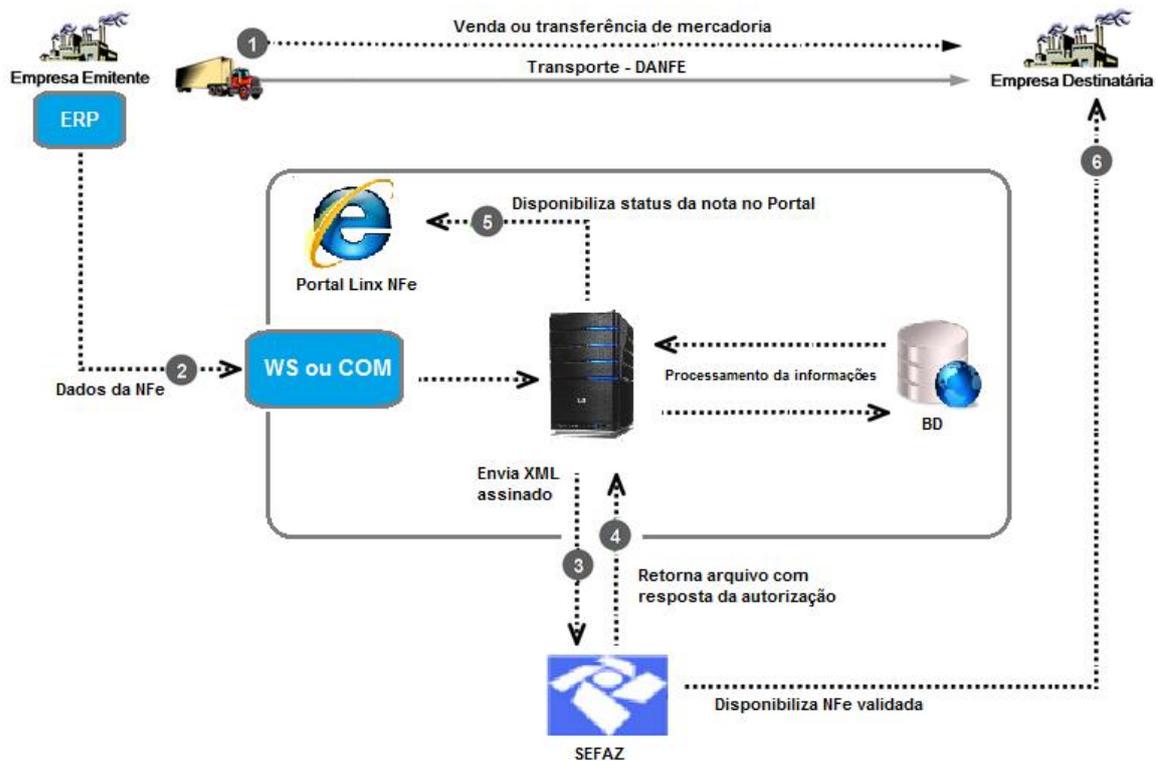
A geração dos dados da NF-e em arquivo XML pode ser realizada por meio de sistemas específicos para esta geração. É somente através da internet que o envio do arquivo para a SEFAZ é possível, onde os dados do arquivo são pré-validados pelo estado do emissor, e este devolverá um protocolo de recebimento e de autorização de uso. A mercadoria poderá transitar entre o emissor e o remetente somente com esta aprovação/autorização.

O DANFE (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica) é o documento utilizado para acompanhar as mercadorias no trânsito entre o emissor e o remetente. Este documento pode ser impresso em um papel comum em única via, que deve conter destaque a chave de acesso impressa. É através da chave de acesso, que pode ser realizada a consultada existência da NFE na Receita Federal ou SEFAZ.

De acordo com a SEFAZ, o processo de emissão da NFE é realizado, tendo como principais pontos, os itens listados abaixo:

- Pela internet, a empresa envia em um arquivo eletrônico as informações da transação para a Secretaria da Fazenda.
- É realizada a conferência do arquivo eletrônico em relação a sua autenticidade e integridade, estas garantidas pelo Certificado Digital.
- Após conferidas as informações e autorizada a emissão pela Secretaria da Fazenda, é necessário à empresa imprimir apenas um código de barras que usará no transporte das mercadorias.
- Momentaneamente à autorização, o documento eletrônico estará disponível para consulta pelo comprador por meio da Internet no site do fisco.

Figura 1 - Processo de Emissão da Nota Fiscal Eletrônica



Fonte: <http://novoportal.linxnfe.com.br>

2.1.3 Confronto XML VS DANFE

O DANFE como descrito anteriormente é o documento emitido para acompanhar a mercadoria em transito e muitos são os que pensam que este documento é o de fato

importante, entretanto o DANFE não possui validade fiscal e não substitui a emissão da nota fiscal eletrônica.

Ao receber o DANFE, a empresa deve realizar a conferência dos dados e verificar através do portal da Nota Fiscal Eletrônica a idoneidade dos dados. Após a conferência das informações, o DANFE pode ser descartado.

O arquivo XML que de fato deve ser armazenado, num prazo de 5 (cinco) anos. Esse deve ser assinado e validado, pelo site da SEFAZ. Existe apenas uma exceção para o armazenamento desses dados, pois quando o contribuinte destinatário, não for o responsável pela emissão da NFE, esse não precisa armazenar o XML, por conseguinte guardar-se apenas o DANFE.

Figura 2 - Modelo de DANFE

RECEBEMOS DE ARQUIVEI.COM.BR- OS PRODUTOS E/OU SERVIÇOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA INDICADA ABAIXO. EMISSÃO: 02/02/2015 VALOR TOTAL: R\$ 19,90 Cadastro de 2 a 5 CNPJs, GRÁTIS PARA CONTADORES São Carlos-SP		NF-e Nº. 000.000.000 Série 000										
DATA DE RECEBIMENTO	IDENTIFICAÇÃO E ASSINATURA DO RECEBEDOR											
IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica										
 RUA SÃO SEBASTIÃO, 1358 São Carlos - SP Fone/Fax: (16) 3413-8717		0 - ENTRADA 1 - SAÍDA Nº. 000.027.999 Série 001 Folha 1/1										
												
		CHAVE DE ACESSO 3515 0353 8567 8400 1103 5500 1000 0279 9914 5205 7395										
		Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora										
NATUREZA DA OPERAÇÃO Gestão, Consulta e Download de NFes		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO 1111222220000 - 02/02/2015 11:45:47										
INSCRIÇÃO ESTADUAL 222233331111	INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT. 19.427.033/0001 - 40	CNPJ 19.427.033/0001 - 40										
DESTINATÁRIO / REMETENTE												
NOME / RAZÃO SOCIAL ARQUIVEI		CNPJ / CPF 19.427.033/0001 - 40	DATA DA EMISSÃO 02/02/2015									
ENDEREÇO RUA SÃO SEBASTIÃO, 1358		BAIRRO / DISTRITO CENTRO	CEP 13.561-207									
MUNICÍPIO São Carlos		UF SP	FONE / FAX (16) 3413-8717									
		INSCRIÇÃO ESTADUAL	HORA DA SAÍDA									
CÁLCULO DO IMPOSTO												
BASE DE CÁLCULO DO ICMS 0,00	VALOR DO ICMS 0,00	BASE DE CÁLC. ICMS S.T. 0,00	VALOR DO ICMS SUBST. 0,00									
VALOR DO FRETE 0,00	VALOR DO SEGURO 0,00	DESCONTO 0,00	OUTRAS DESPESAS 0,00									
VALOR IMP. IMPORTAÇÃO 0,00		VALOR DO PIS 0,00	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS 19,90									
VALOR TOTAL DO IPI 0,00		VALOR DA COBENS 0,00	VALOR TOTAL DA NOTA 19,90									
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS												
NOME / RAZÃO SOCIAL		FRETE POR CONTA	CÓDIGO ANTT									
ENDEREÇO		PLACA DO VEÍCULO	UF									
QUANTIDADE 0	ESPÉCIE	MARCA	CNPJ / CPF									
MUNICÍPIO		NUMERAÇÃO	INSCRIÇÃO ESTADUAL									
PESO BRUTO		PESO LÍQUIDO										
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS												
CÓDIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM/SH	O/CST	CFOP	UN	QUANT	VALOR UNIT	VALOR TOTAL	B.CÁLC ICMS	VALOR ICMS	ALÍQ ICMS	ALÍQ IPI
001	Descrição do produto	110000	011	000	UN	1,0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,0	
002	Outro produto	110000	011	000	UN	1,0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,0	
DADOS ADICIONAIS - INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES				RESERVADO AO FISCO								
Conectado à Secretaria da Fazenda, o Arquivei é um sistema on-line que consulta automaticamente NFes emitidas para seu CNPJ e armazena-as no Painel de Gestão de Notas, com segurança												

Impresso em 02/02/2015 14:10:02

Dados meramente ilustrativos NÃO REPRESENTAM uma nota fiscal

Fonte: <https://arquivei.com.br/blog/o-que-sao-nota-fiscal-danfe-e-xml/>

Figura 3- Modelo de Arquivo XML

```

<?xml version="1.0" encoding="UTF-8" standalone="no" ?>
- <Contato>
  <id>100</id>
  <nome>Fulano da Silva</nome>
  <email>fulano@email.com</email>
- <Telefones>
  - <Telefone>
    <id>1</id>
    <ddd>55</ddd>
    <numero>32214512</numero>
  </Telefone>
  - <Telefone>
    <id>2</id>
    <ddd>55</ddd>
    <numero>99879885</numero>
  </Telefone>
</Telefones>
- <Endereco>
  <id>11</id>
  <logradouro>Rua dos Javanezes</logradouro>
  <bairro>Largo Zero</bairro>
  <cep>97010600</cep>
  <cidade>Java City</cidade>
  <complemento>Ap.103A</complemento>
  <numero>65</numero>
</Endereco>
</Contato>

```

Fonte: <http://www.mballem.com/post/manipulando-arquivo-xml-parte-iii-xstream>

O armazenamento desses dados é de responsabilidade do contribuinte e, esse deve manter contato com o profissional contábil responsável por sua escrituração. O responsável contábil deve ter o conhecimento necessário para fazer a leitura dos dados, devendo se aprimorar, aprendendo a realizar a conferência do arquivo XML.

Com o aumento de dados a serem armazenados, os contribuintes tiveram que investir em empresas especializadas e softwares específicos para armazenamento, com isso, teve um aumento em empresas com armazenamento de dados em nuvem, sendo esse um serviço oferecido para usuários da internet.

2.1.4 Benefícios

Além do objetivo inicial da NFE para melhorias no sistema tributário brasileiro, tem-se abaixo o quadro com outros benefícios da Nota Fiscal Eletrônica:

Tabela 2 - Benefícios da Nota Fiscal Eletrônica

PARTES ENVOLVIDAS	BENEFÍCIOS PROPORCIONADOS
Administrações Tributárias (governos, órgãos públicos):	<ul style="list-style-type: none"> - Maior confiabilidade na Nota Fiscal; - Evolução no controle fiscal, possibilitando intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos de forma mais eficiente; - Redução de custos no controle das notas fiscais capturadas pela fiscalização de mercadorias em trânsito; - Diminuição da sonegação e aumento da arrecadação; - Suporte aos projetos de escrituração eletrônica contábil e fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Projeto SPED).
Sociedade:	<ul style="list-style-type: none"> - Redução do consumo de papel, com impacto positivo em termos ecológicos; - Incentivo ao comércio eletrônico e ao uso de novas tecnologias; - Padronização dos relacionamentos eletrônicos entre empresas; - Surgimento de oportunidades de negócios e empregos na prestação de serviços ligados a NFE.
Emitentes da NFE (Vendedores):	<ul style="list-style-type: none"> - Redução de custos com impressão; - Redução de custos com aquisição de papel; - Redução de custos com envio do documento fiscal; - Redução de custos com armazenagem de documentos fiscais; - Simplificação de obrigações acessórias; - Redução de tempo de parada de caminhões em Postos Fiscais de Fronteira; - Incentivo a uso de relacionamentos eletrônicos com clientes.
Receptores da NFE (Compradores):	<ul style="list-style-type: none"> - Eliminação de digitação de notas fiscais na recepção de mercadorias; - Planejamento de logística de entrega pela recepção antecipada da informação da NFE; - Redução de inconsistências na escrituração devido a erros de digitação de notas fiscais; - Incentivo ao uso de relacionamentos eletrônicos com fornecedores.

Fonte: Portal Oficial da Nota Fiscal Eletrônica (NFE, 2011).

2.2 O desenvolvimento da Escrituração Fiscal Digital (EFD ICMS/IPI)

O projeto SPED visa modernizar o gerenciamento tributário no Brasil, devido a padronização de informações, além de modernizar, busca a simplificação e facilidade na escrituração fiscal e contábil, extinguindo seus processos acessórios.

Um dos projetos do SPED é a Escrituração Fiscal Digital (EFD), que possui o objetivo de substituir todos os livros fiscais por arquivos digitais.

2.2.1 Escrituração Fiscal Digital (EFD)

O Convênio do ICMS nº 143 de 15 de Dezembro de 2006, em sua cláusula primeira institui e define a EFD (Escrituração Fiscal Digital):

Cláusula primeira:

Fica instituída a Escrituração Fiscal Digital - EFD, em arquivo digital, que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. (BRASIL, 2006, p. 1)

De acordo com o Ajuste SINIEF 02, de 26 de março de 2010, a Escrituração Fiscal Digital possui como objetivo a substituição da emissão/impressão dos livros abaixo listados:

- I - Livro Registro de Entradas;
- II - Livro Registro de Saídas;
- III - Livro Registro de Inventário;
- IV - Livro Registro de Apuração do IPI;
- V - Livro Registro de Apuração do ICMS;
- VI - documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP - modelos "C" ou "D".

A integração entre as entidades tributárias estaduais, federais e do Distrito Federal é promovida pela substituição dos livros fiscais impressos por arquivos digitais, extinguindo assim com o Sintegra (Sistema Integrado de Informações sobre Operações Mercadorias e Serviços). O arquivo digital EFD (Escrituração Fiscal Digital) é obrigatório para todas as empresas contribuintes dos tributos de ICMS e IPI.

A periodicidade de entrega do arquivo digital EFD deve ser realizada mensalmente dentro do prazo estabelecido pela legislação da Receita Federal e de cada unidade federada. Ao comparar a EFD com os outros projetos do SPED, a EFD pode ser considerada a mais complexa, tendo em vista que, com exceção das empresas optantes pelo Simples Nacional, a abrangência de obrigatoriedade de entrega do arquivo digital da EFD impacta sobre a totalidade dos contribuintes.

Em resumo, a EFD contempla a entrega dos registros de entrada e saída de notas fiscais de uma empresa ao Fisco em forma de arquivo digital, são gerados e enviados os livros de apuração do Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviços de Transporte e Telecomunicações (ICMS), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Desta forma a EFD visa a integração das administrações tributárias, onde os arquivos digitais devem ser assinados através de certificados digitais e validados pelos órgãos competentes.

2.2.1.1 Estrutura do Arquivo

Conforme Ato Cotepe/ICMS nº 9 de 18 de Abril de 2008, para a entrega das informações o arquivo digital do ICMS/IPI (Sped Fiscal) deve ser estruturado em Blocos de Informações, onde cada bloco possui um conjunto específico de registros de dados da escrituração fiscal do contribuinte.

A tabela a seguir demonstra de forma sintética como deve ser organizado os blocos no arquivo digital do Sped Fiscal, e também as informações que deve conter em cada bloco de informações:

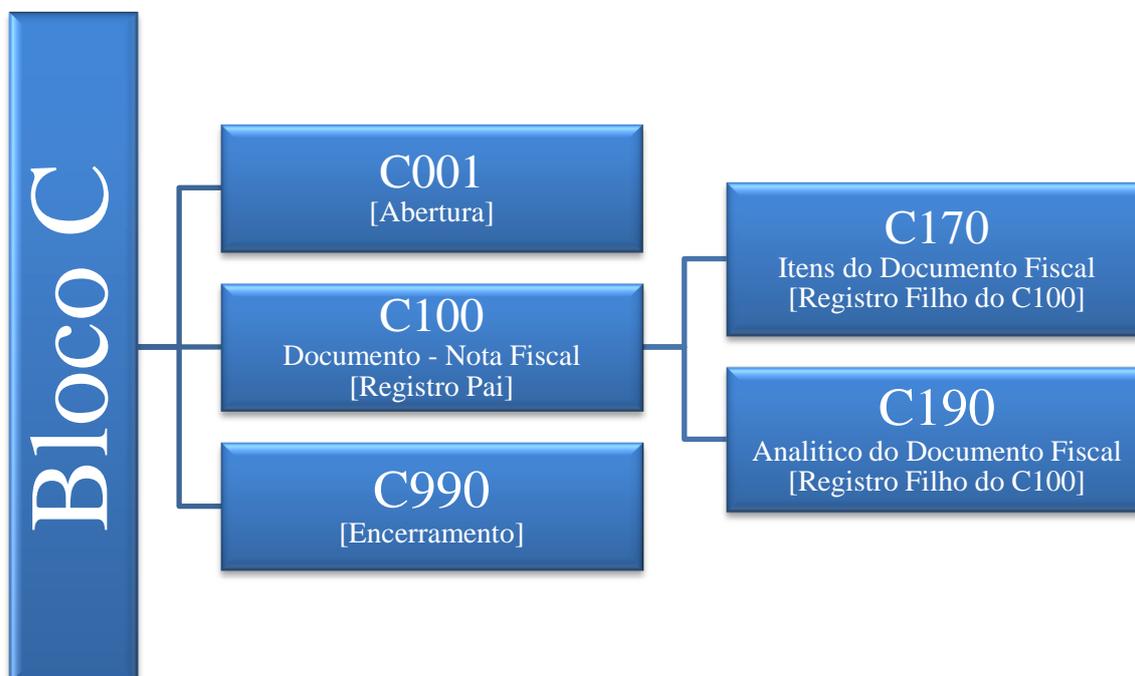
Tabela 3 - Registros do Sped Fiscal

Bloco 0	Abertura, Identificação e Referências
Bloco C	Documentos Fiscais I – Mercadorias (ICMS/IPI)
Bloco D	Documentos Fiscais I – Serviços (ICMS/IPI)
Bloco E	Apuração do ICMS e do IPI
Bloco G	Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP
Bloco H	Inventário Físico
Bloco K	Controle da Produção e do Estoque
Bloco 1	Outras Informações
Bloco 9	Controle e Encerramento do Arquivo Digital

Fonte: https://www.fazenda.sp.gov.br/sped/downloads/Guia_Pratico_da_EFD_Versao_2.0.13.pdf

As notas fiscais são escrituras no bloco C e D, conforme apresenta a figura a seguir:

Figura 4 - Hierarquia do Bloco C



Fonte: Ato Cotepe/ICMS nº 9/2008.

2.3 Evasão (ou Sonegação) Fiscal

Evasão define-se como o efeito de evadir, fugir, evitar perigo, contornar uma dificuldade ou mesmo pode-se dizer que se refere ao ato de sacar dinheiro ou bens de um país de maneira ilegal. O termo fiscal relaciona-se com o pertencente ao fisco, definindo-se como o conjunto de órgãos públicos, que fazem a coleta dos impostos.

Com essas definições, o conceito de evasão fiscal, está ligado ao ato de fugir ou escapar do pagamento dos impostos estipulados por lei. Essa falta de quitação dos impostos é punida por lei, pois se trata de uma infração administrativa.

Sabe-se que o sistema tributário brasileiro possui uma das maiores cargas tributárias, por essa razão, é importante para as empresas estabelecerem um bom planejamento tributário, tentando fugir dos problemas relacionados à evasão fiscal. Por tais circunstâncias os países, inclusive o Brasil buscou diminuir os casos de evasão fiscal, com normas que tratam tal assunto, como se pode observar pelas palavras de Torres (2001):

Naturalmente, essas hipóteses (de planejamento tributário) prestam-se a usos indevidos, abusivos ou podem apresentar conteúdos ilícitos, mas isso não pode servir a qualquer tomada de posição generalizadora sobre a liceidade ou ilicitude destas. Toda generalização indutiva em matéria jurídica leva à imprecisão. (TORRES, 2001, pg. 14).

São grandes as definições relacionadas à evasão fiscal, onde alguns tratam o assunto como elisão. Segundo Machado (2001) elisão define-se como o ato lícito para designar o comportamento do contribuinte, enquanto evasão denota o emprego de meios ilegítimos para fugir do pagamento de tributos.

Entretanto, Torres (2001), propõem uma nova classificação a esse termo, onde ressalta a impropriedade de elisão, definindo esse como “elusão”:

É imperioso registrar, contudo, que o termo "elisão" não poderia ser usado para significar a postura lícita do contribuinte na economia de tributos, devendo, por rigor linguístico, ser abandonado. Para evitar confusões no uso da linguagem e por melhor representar as condutas enfocadas, preferimos o termo "elusão". "Elisão", do latim *elisione*, significa ato ou efeito de elidir; eliminação, supressão. "Eludir", do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem. (TOREES, 2001, pg. 14)

Mesmo com definições distintas, afirma-se que elisão fiscal está designada ao ato lícito de se ausentar o pagamento de impostos, de modo que obtém economia de tributos, podendo excluir o contribuinte da norma imposta, ou reduzindo o valor do tributo a ser pago. Por outro lado, evasão fiscal está intimamente relacionada ao ato de esvair-se do pagamento de tributos, utilizando-se de meios ilícitos como sonegação, fraudes e simulações, para fugir do pagamento de tributos.

Pode-se determinar que a elisão anteceda a realização da incidência tributária, enquanto a evasão está ligada ao fato gerador, ou acontece depois dessa. Souza (1998) descreve:

O único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de elisão; na segunda trata-se de fraude fiscal. (SOUZA 1998, pg. 174).

Existem leis que especifica os Crimes Contra a Ordem Tributária e Econômica, como a lei nº 8.137/1990, que traz em seu art. 1º a constituição de crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributos, diante das seguintes condutas:

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

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

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

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

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

Ressalta-se que o indivíduo pode abster-se da punição realizando a quitação da dívida, antes que ocorra a denúncia de fraude.

Ao se tratar da questão de elisão fiscal, podem-se citar os princípios da legalidade e propriedade, haja vista que nenhum indivíduo é obrigado a repassar ao Estado, valores que ainda não são considerados válidos.

Entretanto, quando se fala em evasão, o assunto abordado será o inverso, pois existirá a obrigação de pagamento do imposto ao Estado, porém esse não será repassado, ou será repassado com o valor indevido, onde em sua grande maioria, um valor muito inferior, onde a fraude ocorre modificando o fato gerador.

2.3.1 Tipos de Evasão (ou Sonegação) Fiscal

A evasão fiscal está presente na rotina administrativa das empresas e dos indivíduos de várias formas, observando-se suas características como as intenções, os meios e suas finalidades.

Peixoto (2004) buscou contextualizar os diversos tipos de evasão, proporcionando um melhor entendimento do assunto, dividindo a evasão fiscal como omissiva e comissiva, onde a primeira pode ou não ser proposital, enquanto a segunda, será sempre proposital.

A evasão omissiva é aquela que é praticada com a intenção ou não, classificada ainda em duas categorias, imprópria e por inação:

- A Imprópria envolve a privação de incidência e a transferência econômica;
- A evasão por Inação pode ainda ser dividida em intencional, onde se destaca a existência da sonegação fiscal, a falta do pagamento ou atraso no recolhimento e não intencional que envolve a falta de conhecimento do dever fiscal;

Já a Evasão Comissiva, o indivíduo usa de meios ilícitos para eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo que é devido, onde há sempre a intenção em seus atos.

Esta forma de evasão ainda se divide em ilícita, quando se atinge o resultado econômico desejado, uma vez que o contribuinte usa de meios indevidos para afastar a ocorrência do fato gerador e lícita, onde o contribuinte irá buscar por meios lícitos para afastar, reduzir ou retardar a ocorrência do fato gerador.

2.3.2 Quem são os responsáveis pela sonegação?

Existem dois tipos de contribuintes, que integram o sistema tributário brasileiro, as empresas e os consumidores. As empresas nessa operação são denominadas de contribuinte de direito, uma vez que elas têm a responsabilidade em cobrar e de repassar os impostos recolhidos ao governo. Segundo Santi (2011), afirma-se que:

O contribuinte de direito é aquele definido pela lei tributária como responsável pelo pagamento do tributo, contudo ele não paga o tributo economicamente: transfere o valor do tributo para o contribuinte de fato. Contribuinte de fato, no sistema brasileiro, é aquele que paga o tributo, mas não sabe que paga nem é reconhecido pelo Direito como contribuinte; é o honroso papel que ocupam dezenas de milhões de brasileiros que arcam com a carga tributária no consumo, mas sem saber. (SANTI,2011, p. 30).

Pellizzari (1990) afirma que só sonega quem tem chances para isso, por essa razão pode-se afirmar que os maiores sonegadores de impostos no Brasil são as empresas, pois são elas as responsáveis por manipular o dinheiro que deve ser repassado ao governo.

Os consumidores têm pouquíssimas chances de sonegar os impostos, pois os impostos em sua maioria são descontados na fonte, como é o caso do IRPF, bem com os impostos cobrados pelo Estado, como o IPVA e o IPTU, porém esses são de fáceis verificações.

Mas são as empresas as grandes responsáveis pela sonegação fiscal no Brasil, com uma margem percentual significativa nos valores que são deixados de serem arrecadados.

Segundo estudos realizados pelo IBPT, cerca de 65% das empresas que sonegam são as empresas de pequeno porte, pois são as empresas menos fiscalizadas e de mais difícil acesso, já as empresas de médio porte representam 49% dessa fatia e as empresas de grande porte 27%. As indústrias, por representarem um maior faturamento para o Brasil, é o setor que tem maior representatividade em valores, em questão a sonegação.

Os principais tipos de evasão cometidos pelas empresas são:

- Venda sem nota fiscal, com "meia" nota fiscal, duplicidade de numeração de nota fiscal;
- Compra de notas fiscais;
- Saldo negativo do caixa ou passivo fictício;
- Crescimento patrimonial incompatível (dos sócios);
- Apropriação indébita;
- Saldo de caixa elevado;
- Distribuição de lucros disfarçada;
- Doações irregulares.

2.3.3 A Evasão (ou Sonegação) no Brasil

O percentual de evasão fiscal das empresas no Brasil é em média de 25% do faturamento dessas. Esse processo de sonegação tem como fator determinante para acontecer à vontade do contribuinte, ou seja, é o contribuinte quem escolhe se irá ou não cumprir com suas obrigações.

Siqueira e Ramos (2005), diz que há um modelo básico na decisão do contribuinte em sonegar:

[...] a sonegação é vista como um problema de alocação de portfólio: o contribuinte deve decidir qual a parcela de sua renda [...] quer investir nesta atividade de risco. Se não quiser correr nenhum risco, declara completamente sua renda; caso contrário, declara somente uma fração dela e aceita correr o risco de ser flagrado e multado. (SIQUEIRA E RAMOS, 20015, p.560).

Em 2010 a sonegação fiscal no Brasil chegou a um valor estimado de R\$ 490 bilhões de reais. Esses dados são estimativas realizadas com base no PIB, nos gastos do Governo e alíquotas tributárias.

O Brasil é o segundo país no ranking em sonegação de impostos, esse valor é quase cinco vezes maior que o orçamento realizado em âmbito federal, para atender as questões da saúde no ano de 2015.

Em 18 de Março de 2015, foi inaugurado em Brasília o “Sonegômetro”, com o intuito de mostrar a população o quanto se deixava de arrecadar com a sonegação de impostos, com o valor inicial de R\$ 105 Bilhões de reais.

No dia 22 de Outubro de 2015, na capital de São Paulo, o sonegômetro demonstrou o valor da evasão até aquele momento de pouco mais de R\$ 418 bilhões, onde se estimava que até o final desse mesmo ano o valor deixado de arrecadar chegasse R\$ 550 bilhões.

Figura 5 - Sonegômetro Instalado em São Paulo



Fonte: http://www.smetal.org.br/noticias/por-sonegacao-pais-vai-perder-r-550-bilhoes-em-2015/20151022164051_G_539

3 REFLEXOS TRIBUTÁRIOS E ORGANIZACIONAIS DO EFD ICMS/IPI

3.1 Adequação do Profissional Contábil ao Cenário Atual Digital

O profissional contábil possui diversas atividades relacionadas à área, fazendo com que esse profissional exerça diversas funções, estando em constante mudança e adequações. No Brasil essa mudança está vinculada com o avanço tecnológico, desta maneira torna-se uma das áreas que mais crescem nos últimos anos. Segundo Iudícibus e Marion (2008, p.43), “a tarefa básica do contador é produzir e gerenciar informações úteis aos usuários da contabilidade para tomada de decisão”.

Pode-se observar o quão importante tornou-se o profissional contábil ao longo dos tempos, onde até a década de 60, esse profissional denominava-se de “guarda-livros”, contudo nota-se com o desenvolvimento econômico, sua importância.

Como a evolução tecnológica vive-se uma fase de constantes mudanças para os profissionais contábeis, torna-se necessário esse profissional estar preparado diante desse cenário e segurar as oportunidades impostas pelo mercado de trabalho.

De acordo com Silva (2013) “a tecnologia de informação está inserida no âmbito do trabalho contábil, de forma irreconhecível e indispensável, é em torno dos softwares que gira todas as obrigações da contabilidade”. (SILVA, 2013, p. 7)

Nesse processo de evolução tecnológica, foi necessário a introdução de ferramentas eletrônicas para auxiliar na rotina desses profissionais, tornando-se necessária a mudança na postura, adaptando-se as novas técnicas, principalmente após a implementação do Sped.

O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) publicou em 31 de Julho de 2007, um estudo falando sobre a instabilidade fiscal sobre as empresas brasileiras, colocando em evidência a evolução tecnológica do fisco. Essa inovação tecnológica passou a ser realizada com o cruzamento de seu banco de dados.

3.1.1 Contadores, Contribuintes e Fisco

O projeto Sped estabelece uma relação de progresso entre os contribuintes e o fisco, onde compreende um sistema moderno de escrituração, proporcionando maior acesso aos livros das empresas e transparência do contribuinte. A implementação do Sped, fez com que

os contribuintes passassem a enviar uma grande quantidade de informações ao fisco, conseguindo atender as três esferas governamentais, União, Estado e Município.

Por isso o papel do profissional contábil passou a ser tão importante, pois com o processo de escrituração digital aumentou a quantidade de emissão de documentos fiscais e contábeis das empresas. Isso tornou a ligação entre os entes da administração tributária mais intensa, transformando o processo contábil e de prestação de contas mais ágil. Porém em compensação, facilitou o trabalho do fisco em conferir as informações, identificar e controlar a sonegação.

Sabe-se das facilidades relacionadas à implementação do Sped, entretanto, os contadores devem ter conhecimento dos novos processos e normas determinadas pelo sistema de escrituração fiscal digital.

Esse conhecimento é importante, pois a base de dados do Sped possui um sistema integrado, ou seja, mesmo que os contribuintes estejam em regiões diferentes do país, as escriturações fiscais e contábeis serão padrão, onde o contador deve atentar-se as regras de apuração dos impostos estaduais, como é o caso do ICMS, pois cada estado tem suas regras específicas.

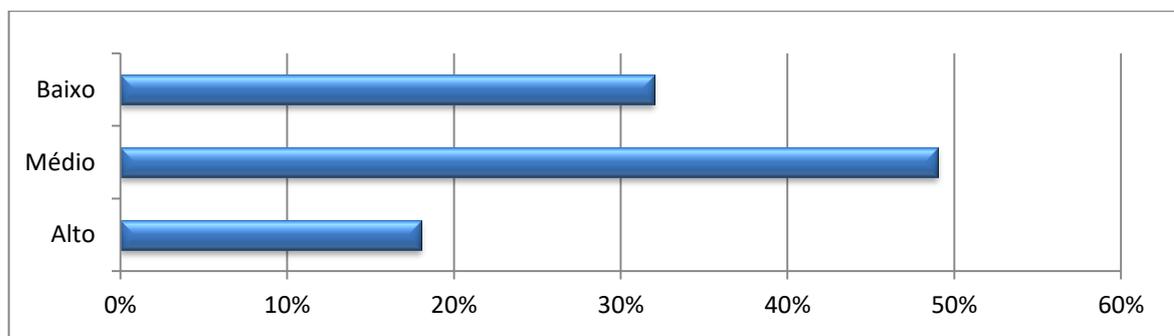
Porém, mesmo com essas regras, a forma de escrituração será igual, pois o Sped estabelece um layout padrão para que qualquer profissional da área contábil tenha conhecimento sobre esse, para assim realizar a escrituração de suas empresas corretamente e de acordo com o estabelecido pelo fisco.

Muito se engana aquele que acha que as obrigações de conhecimento do layout do Sped são apenas dos profissionais relacionados à tecnologia da informação, os programadores têm muita importância nesse papel, ou seja, o conhecimento desse profissional é muito importante para desenvolvimento dos sistemas utilizados pelas empresas, para atender a essa demanda. Contudo, é fundamental que os profissionais contábeis e qualquer pessoa que trabalhe direta ou indiretamente com a escrituração fiscal/contábil de uma empresa, tenha conhecimento sobre layout do Sped, pois o mesmo traz informações importantes.

Ressalta-se que é importante que o responsável pela escrituração tenha o conhecimento referente ao layout, pois quem responderá pelas informações enviadas, até mesmo judicialmente, será o contador, uma vez que será esse quem comprovará a ciência das informações transmitidas. Além disso, o confronto das informações da empresa está vulnerável a uma eventual fiscalização, reforçando ainda mais a responsabilidade do profissional contábil mediante as informações enviadas digitalmente.

Em uma pesquisa realizada no ano de 2011 no estado de São Paulo, foi avaliado o grau de conhecimento das pessoas que atuavam na prestação de serviços contábeis e que estavam realizando a entrega do Sped, onde constatou-se a importância e as mudanças ocorridas no processo de escrituração, como apresenta-se o gráfico abaixo:

Gráfico 1 - Nível de Conhecimento dos Profissionais Contábeis

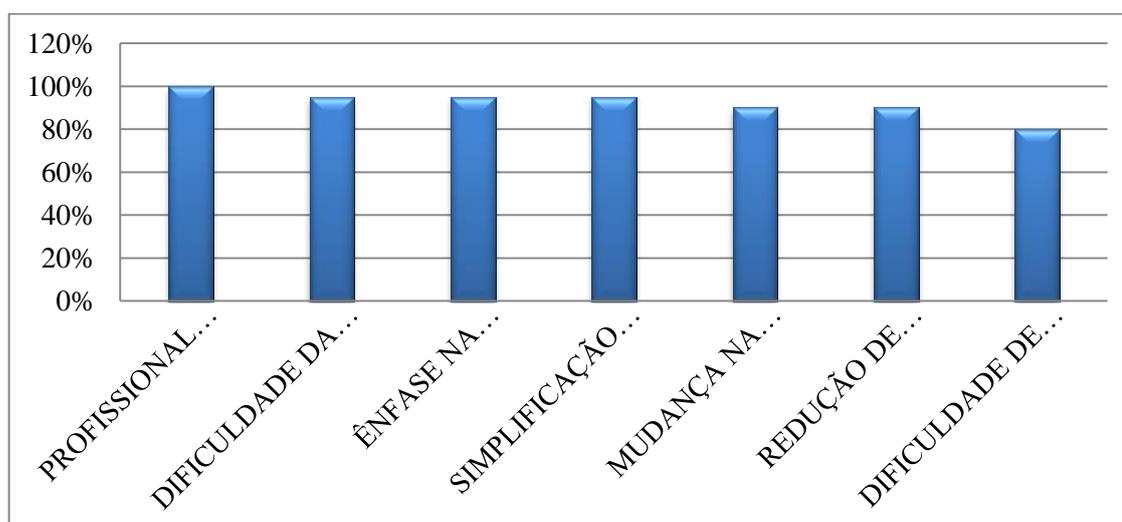


Fonte: Denis dos Reis Oliveira e Lucimar Antônio Cabral de Ávila. 2011

Diante do nível de conhecimento das pessoas envolvidas com a entrega do Sped, algumas empresas e escritórios de contabilidade buscaram aprimoramento para atender a essa demanda, porém ainda é grande o número de pessoas que trabalham nessa área, mas não possuem conhecimentos técnicos necessários para escrituração correta das informações.

Nessa mesma pesquisa realizada, avaliou-se o impacto na rotina dos escritórios e empresas com a implementação do Sped, verificando suas dificuldades, custos, formação profissional, dentre outros dados, conforme demonstrado o gráfico a seguir:

Gráfico 2 - Mudança na Rotina Empresarial com a Implementação do Sped



Fonte: Denis dos Reis Oliveira e Lucimar Antônio Cabral de Ávila. 2011

Diante desse cenário, os empresários e os escritórios de contabilidade estão buscando profissionalizar e qualificar as pessoas que trabalhem nessa área, pois ainda hoje existem muitos profissionais que não acompanham as constantes modificações estabelecidas pela RFB, em relação ao Sped. Duarte (2009), afirma-se que:

Para as empresas não adianta ter melhor tecnologia de emissão de NF-e, cadastros e processos revisados, se as pessoas envolvidas na emissão de NF-e's não forem preparadas. A responsabilidade delas aumenta significativamente, pois uma classificação fiscal ou campo digitado equivocadamente pode gerar consequências sérias. (DUARTE, 2009, p. 102)

3.1.2 Certificação Digital

Diante das novas normas de escrituração fiscal e a implementação do Sped, outro fator que chamou a atenção das pessoas envolvidas nesse processo estão relacionadas à segurança das informações, pois as empresas se viram vulneráveis, ao ter seus dados expostos por meios eletrônicos.

Atualmente utiliza-se e muito os computadores e a internet para envio e processamento dos dados, havendo a troca de informações relacionadas às empresas, governo e profissionais trabalhando no envio dessas informações.

Para atender a esse processo de envio de informações e garantir a segurança dos dados enviados, foi criado o certificado digital, já citado anteriormente. O certificado digital nada mais é do que um documento eletrônico, contendo o nome, um número público exclusivo por pessoa, conhecido como chave pública, além de outros dados pessoais, como CPF e CNPJ.

A implementação do certificado digital trouxe muitos benefícios para as empresas e os profissionais contábeis, por meio dessa ferramenta é possível que as empresas façam a transmissão do Sped, além de outras informações em vários sites importantes, como por exemplo: Conectividade Social, e-CAC, emissor da NFE.

Essas funcionalidades proporcionadas pela implementação do certificado digital, significa um grande avanço à classe contábil, pois para execução das obrigações que cercam os escritórios contábeis, como a entrega do Sped, não é necessário aguardar a assinatura das empresas, pois com o certificado digital já é possível que o contador assine as informações a serem entregues. Por isso, é muito importante ao se abrir uma nova empresa, que essa já seja realizada, vinculada com a emissão de um certificado digital.

Os certificados são emitidos de acordo com seus requisitos de segurança, com a proteção da chave privada e as suas aplicabilidades. O certificado digital é dividido a partir da aplicabilidade, sendo:

- Tipo A: Esse modelo de certificado é utilizado para assinaturas de documentos, transações eletrônicas, dentre outros. Sua finalidade é provar a autenticidade por parte do emissor e garantir a integridade do documento;

- Tipo S: São usados apenas para proporcionar criptografia de dados e sigilo. Esse modelo de certificado é utilizado para armazenamento e envio de documentos, sem expor o seu conteúdo;

- Tipo T: Esse modelo de certificado é conhecido como time-stamping, ou seja, é o serviço de certificação do dia e da hora que o documento foi assinado.

Tabela 4- Classificação do Certificado Digital de acordo com a ICP-Brasil

Tipo	Tamanho da Chave	Geração do par de Chaves	Validade máxima do Certificado
A1/S1	2048	Software	1 ano
A3/S3	2048	Hardware	até 5 anos
A4/S4	4096	Hardware	até 6 anos

Fonte: http://www.beneficioscd.com.br/cartilha_online/?pagina=oq04

Para entrega do Sped Fiscal é utilizado o modelo de certificado e-CPF, podendo ser A1 ou A3. O modelo de certificado A1 é um arquivo digital armazenado no computador que fará a emissão, enquanto o modelo A3 está disponível em token ou cartão, podendo ser utilizado em qualquer computador.

Figura 6 - Modelo de Certificado Digital A3



Fonte: <http://www.craftsys.com.br/noticias/exibir/?id=4>

Com o certificado digital em mãos, o arquivo do Sped deverá ser assinado, por no mínimo duas pessoas responsáveis, sendo o representante legal da empresa e o contador, como menciona a Instrução Normativa RFB n 787/2007. O programa utilizado para entrega dos dados e envio das informações à receita federal, denomina-se Receitanet, sendo esse disponibilizado para download por meio do sítio do Sped, no site da receita federal.

O programa da Receitanet além de realizar a entrega do Sped, faz a entrega de outros arquivos importantes da receita federal, como a entrega do Imposto de Renda Pessoa Física.

Tabela 5 - Utilização do programa Receitanet

Empresário ou Sociedade Empresária:	Acessam apenas as escriturações contábeis digitais e os dados agregados do seu CNPJ.
Representante Legal:	Acessa apenas as escriturações contábeis digitais e os dados agregados do CNPJ do qual ele representa.
Procuração Eletrônica:	Acessa apenas as escriturações contábeis digitais e os dados agregados do CNPJ do qual ele é procurador.

Fonte: Brasil (2013)

3.1.3 Integração com Software

Com a implementação do Sped, houve um grande avanço tecnológico no cenário contábil, sendo desenvolvidas diversas ferramentas que facilitam no processo de escrituração das informações. Para atender à essa demanda, os profissionais contábeis tiveram que se alinhar com os softwares e aplicativos da área contábil, para otimizar o tempo gastos nos processos diários.

O termo software é definido por alguns autores como sendo um programa de computação que permite a interação entre o usuário e os periféricos de um computador, por meio de uma interface gráfica. Migrando para a escrituração fiscal e a rotina dos escritórios contábeis, os softwares devem integrar a facilidade dos registros contábeis, fiscal e financeira, onde introduzindo esses dados nos programas especializados, as informações ficam à disposição dos contadores e dos contribuintes.

De acordo com Megliorini, Rodrigues e Pereira (2011), a importância dos softwares, se dá pelas seguintes informações:

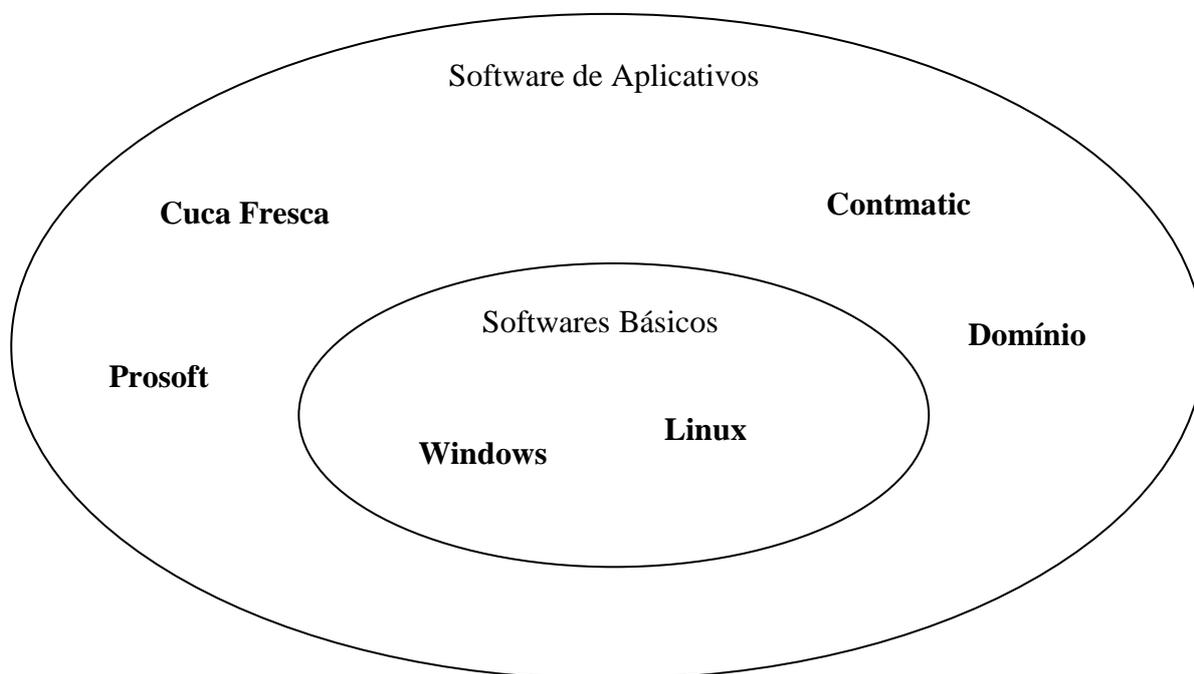
A estrutura do sistema de informações contábeis tem o potencial de auxiliar o processo decisório das diferentes pessoas com interesse por determinada empresa. São usuários da informação contábil os investidores atuais e potenciais, instituições financeiras, agências governamentais, fornecedores, clientes e outras pessoas fora da empresa, bem como seus administradores. (MEGLIORINI, RODRIGUES E PEREIRA, 2011, p. 4),

As ferramentas disponibilizadas pelos softwares voltados para a área contábil possuem informações essenciais para a prática contábil, onde o usuário deve utilizar várias opções para atender a demanda de informações solicitadas pelo fisco, tendo como aliado os escritórios de contabilidade que trabalhem com programas interligados, pois ao gerar um determinado arquivo em um software, esse deve conversar com os demais sistemas utilizados.

Devido aos vários layout's oficiais disponibilizados pela RFB, facilitou a interação das informações entre os tantos programas existentes atualmente no mercado, pois trabalhando com os dados oficiais, qualquer programa em qualquer lugar do Brasil, consegue analisar e fazer a leitura da escrituração das empresas.

No mercado, existem vários tipos de softwares, sendo: básico, utilitários e aplicativos, sendo os sistemas voltados para a escrituração contábil das empresas classificados na categoria de aplicativos.

Figura 7 - Categorias de Softwares



Fonte: Autoras.

Segundo Padoveze (2014) para que os dados sejam transformados em informações contábeis úteis, são necessários os seguintes requisitos:

- Recursos humanos (contadores), para atender as obrigações de informações contábeis do sistema da empresa, com visão gerencial contábil completa voltado para o enfoque sistêmico da contabilidade com capacidade adequada da ciência contábil;
- Software de contabilidade, que permite ao contador utilizar todo potencial gerencial da informação contábil.

3.2 Reflexos Tributários sob a ótica do Fisco

Dentre as diversas vantagens e benefícios oriundos da implantação do SPED citadas no Portal do Sped, pode-se mencionar a expectativa de propiciar a diminuição dos custos administrativos, tempo gasto com a frequência de auditores nas empresas dos contribuintes, fortalecimento da gestão e controle da fiscalização, bem como o aperfeiçoamento ao combate à sonegação de impostos, por meio de diversos outros que, em linhas gerais, tornaria a administração tributária mais eficiente em sua função de arrecadação de receitas tributárias.

O fisco estando de posse de informações mais completas poderá realizar cruzamentos dessas informações das mais variadas formas, se tornando possível assim a geração de leis específicas para uma mudança na tributação. Observa-se que o Estado é amparado pelo artigo 144 do CTN para provocar a mudança na tributação. Segundo Duarte (2008, p.63) “quando o Estado se utiliza de tecnologia de informação e conhecimento científico para criar uma inteligência fiscal capaz de realizar operações em larga escala, pode assim minimizar os custos acessórios”.

3.2.1 Combate à Sonegação

Há muito tempo que o fisco usa a tecnologia para combater a sonegação, nenhuma delas ainda conseguiu atingir na íntegra seus reais objetivos, haja vista que do mesmo modo que o Brasil é um dos países com a maior carga tributária do mundo, é também um dos países que têm maior índice de sonegação e fraude.

Galo, Pereira e Cabello (2007) enfatizam os efeitos da sonegação fiscal:

A sonegação, sem dúvida nenhuma, constitui o maior inimigo da justiça federal, pois sua existência faz com que sejam utilizadas alíquotas nominais excessivamente altas nos tributos para compensar as perdas e garantir determinado nível de arrecadação; mas não podemos nos esquecer de que estas mesmas alíquotas elevadas incentivam mais sonegação, dando origem ao ciclo vicioso da injustiça federal. (GALO, PEREIRA e CABELLO, 2007, p.8).

A sonegação fiscal ocorre quando os contribuintes podem levar vantagem em relação à arrecadação de tributos, a mesma é possível devido à informação imperfeita da administração tributária, ou seja, o fisco não consegue identificar o valor real da base tributária do contribuinte.

Sabe-se que as autoridades econômicas brasileiras acabaram priorizando o equilíbrio das contas relacionadas aos estabelecimentos de medidas, visando aprimorar o funcionamento do governo e eficácia no controle das informações, focando na arrecadação.

Para Campello (2003) não se deve levar em consideração apenas o valor de potencial arrecadatório, mas o “nível eficiente de exploração da base tributária”, chamada de “exploração necessária”. Portanto a procura pela eficiência na arrecadação dos tributos não deve ser voltada para o crescimento da receita, mas em minimizar a diferença entre a realização e o potencial de exploração.

A arrecadação potencial corresponde à arrecadação máxima que o governo conseguiria se todos os contribuintes cumprissem com suas obrigações tributárias, ou seja, caso não houvesse nenhum tipo de sonegação fiscal. Desta forma pode-se melhor avaliar a eficácia da arrecadação tributária ao realizar a proporção entre a arrecadação efetiva e a arrecadação potencial.

3.2.1.1 Itens que auxiliam o fisco para identificar as sonegações

De acordo com Passos (2010), para estimar qual seria a arrecadação potencial são utilizadas algumas técnicas como: utilização das informações de auditorias realizadas pela administração tributária, e comparação da base tributária com dados nas contas nacionais ou com agregados monetários.

Com base nestes dados, em pesquisas e análises das técnicas citadas acima, pode-se conseguir uma identificação de diferentes tipos e grupos de evasão, e com isso serem realizadas ações de controle, tentando inibir a sonegação fiscal.

Assim para reduzir a sonegação fiscal, também chamada de “brecha fiscal”, a administração tributária pode realizar a fiscalização por meio de duas estratégias, sendo elas a auditoria interna e a auditoria externa. A primeira é realizada através do cruzamento de informações disponíveis nos sistemas de controle da administração tributária e a verificação de sua consistência. Para a identificação de fraudes na segunda estratégia, a auditoria externa, chamada também de auditoria de campo, é necessário um nível maior de especialização e investigação, pois abrange informações que o fisco não tem acesso, haja vista que, a mesma é realizada dentro das empresas, buscando informações não conhecidas pelo fisco.

Três elementos possuem maior relevância para detectar a sonegação fiscal, são eles: tecnologia, desenho organizacional e velocidade. A tecnologia aliada à informação é indispensável para atingir uma arrecadação eficaz, porém, para que seja possível, é necessária a reestruturação do modelo organizacional das administrações tributárias. Para a fiscalização de grandes grupos econômicos seja bem realizada, tanto na abrangência nacional como na internacional, juntamente com estes dois elementos, temos a velocidade, que deve estar relacionada ao tempo utilizado pela administração tributária para exercer suas funções.

O controle das informações a partir da Tecnologia de Informação e Comunicação (TIC) possibilita a administração tributária o acesso cruzado de uma ampla quantidade de informações, favorecendo a realização da auditoria interna nos contribuintes, de forma a

fiscalizar a sonegação de impostos. Para dar cumprimento à parte referente ao compartilhamento de cadastro e informações fiscais, foi criado o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

No contexto da sonegação fiscal tem-se dois lados, o contribuinte que adota estratégias para diminuir seus encargos aumentando seus rendimentos, e o fisco que tem como foco maximizar sua arrecadação.

O fisco busca com métodos de investigação de sonegação detectar contribuintes que sonegam, porém não consegue antes de iniciar as investigações identificar exatamente quais os contribuintes estão sonegando, desta forma é preciso arriscar e iniciar estas investigações, onde existindo a mesma no contribuinte investigado terá um retorno de 100% do que foi sonegado, além de multas aplicadas.

Entretanto para a redução da sonegação, o fisco não deve apenas focar na detecção, e sim em outras três variáveis, são elas: prevenção, legitimação e ética. Ou seja, deve realizar investimentos nas prevenções perante a sonegação, legitimar os tributos, e disseminar os valores éticos para os contribuintes, pois assim garante uma maior arrecadação dos tributos pelos contribuintes que realizarão o cumprimento das obrigações de forma voluntária.

Sobre a prevenção, pode-se citar como exemplos de ações nesta variável, a revisão de normas vigentes para excluir brechas adotadas para a elisão fiscal e a educação fiscal. Já a legitimação seria um sistema tributário de fácil entendimento pelo contribuinte, onde este identificaria claramente quais as suas cargas tributárias. É através dessa transparência que o contribuinte teria uma melhor conscientização em relação aos papéis sociais dos tributos, reduzindo seus desvios éticos e comportamentais.

Andreoni, Erard e Feinstein (1998 *apud* KLEVEN *et al*, 2011) destaca que para que os contribuintes realizem a aderência às normas tributárias, deve ser considerado os aspectos culturais ou psicológicos como normas sociais, o patriotismo, a moral dos tributos, avergonha e a culpa. Isto é, existem motivos não econômicos que interferem nas ações do contribuinte a cumprir corretamente o pagamento dos tributos mesmo havendo capacidade de sonegar.

Segundo Olivo; Gozzi; Cavalcanti (2008) pode-se perceber a ilegitimidade da carga tributária de acordo com três itens:

- a) Fator filosófico-cultural: descumprimento do papel básico do Estado, de fazer bom uso dos recursos que a sociedade lhe prove, rompendo o contrato social;
- b) Fator jurídico: a excessiva carga tributária gera inclusive elementos de inconstitucionalidade;

c) Fator econômico: incapacidade econômica de pessoas e empresas de cumprirem rigorosamente suas obrigações tributárias.

Atualmente, existem muitas ferramentas que auxiliam o trabalho do fisco, assim como dos contadores. O contador é beneficiado em virtude da possibilidade de execução de seu trabalho em menor tempo, e o fisco com a execução e punição com maior exatidão para os seus contribuintes. O SPED é uma das criações do fisco para “fechar o cerco” e identificar fraudes na arrecadação.

3.2.1.2 Relevância do Sped no combate à sonegação

Como citado no item anterior, o projeto Sped é um dos meios que a administração tributária implementou para que a fiscalização das informações e diminuição das sonegações pudesse ser realizada de forma mais ágil e prática.

Assim referenciando o projeto Sped perante a sonegação fiscal, o mesmo é de grande influência, onde os itens que foram criados e modificações ocorridas devido ao projeto provocou a melhora na fiscalização para o combate à sonegação.

Dentre os aspectos gerados pelo projeto Sped que influenciaram na redução da sonegação, pode-se mencionar a criação de documentos eletrônicos, padronização na entrega e geração de informações, compartilhamento das informações contábeis e fiscais para o fisco através dos arquivos do projeto Sped, sendo esses arquivos uniformes.

Em relação a criação de documentos eletrônicos, este foi o item de maior relevância, pois com os mesmos as informações são enviadas ao fisco de forma automática em questões de segundo. Atualmente existe vários tipos de documentos eletrônicos, entre eles a NFE, CTE, NFSE, etc.

Estes documentos eletrônicos são de grande importância, haja vista que ocasionaram a substituição de documentos manuais em papel por documentos eletrônicos, onde no exato momento da emissão do documento fiscal, para que este tenha validade é necessário o envio de suas informações à RFB. Assim o fisco em momento instantâneo já tem o conhecimento da operação que está ocorrendo.

Observa-se ainda, que devido a criação do documento eletrônico, é possível identificar o emissor e remetente de maneira instantânea, onde ambos devem declarar o documento em suas escriturações. Desta forma o fisco já identifica fraudes caso haja omissão de informações, podendo ser elas: emissão de documento sem o conhecimento do remetente,

ou até mesmo a falta de escrituração da NFE para minimizar os valores de arrecadação dos impostos.

Sobre a padronização das informações, esta foi muito importante também, pois independentemente do local onde está sendo emitida a NFE ou geradas informações nos arquivos obrigatórios, como o Sped Fiscal, elas devem ser apresentadas da mesma forma. As informações deverão ser expostas no arquivo, na mesma ordem e posição, seguindo as orientações dos layouts. Estando as informações fiscais e contábeis corretamente escrituradas e entregues, é possível o fisco consulta-las de uma forma mais ágil e fácil, proporcionando assim a possibilidade de detectar fraudes e sonegações.

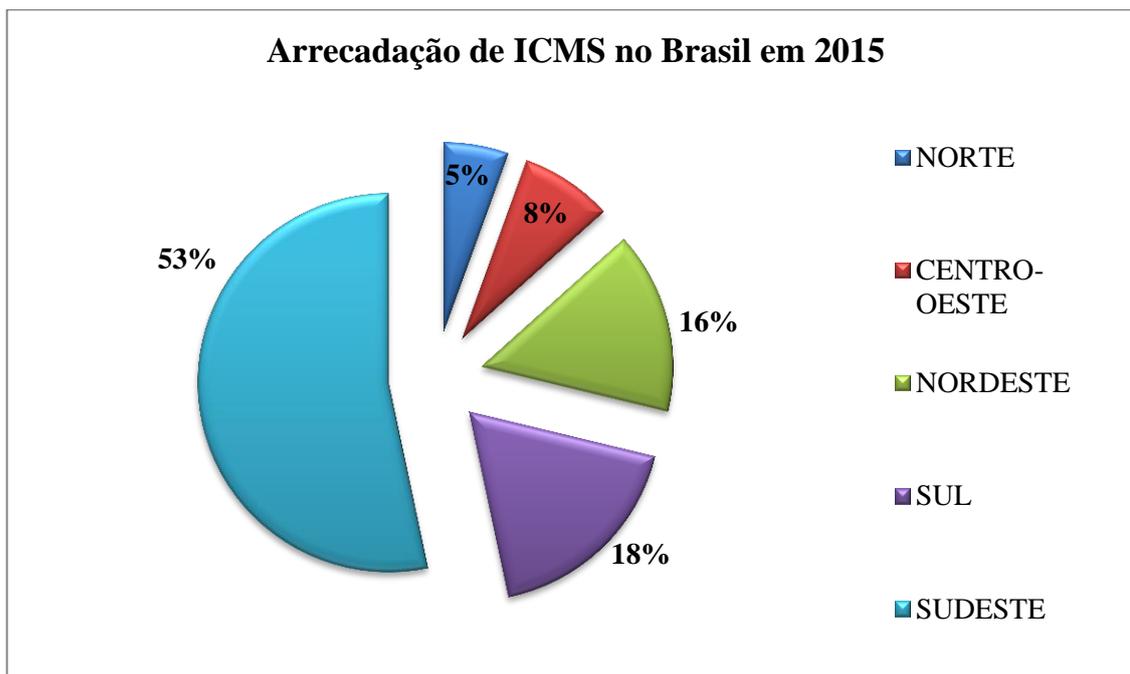
Em resumo, as tecnologias de informação em posses da administração tributária, são itens que auxiliam no combate à sonegação fiscal. Assim o projeto Sped, que também é uma forma de tecnologia de informação, ocasiona a diminuição da sonegação fiscal, pois com a obrigatoriedade da entrega do arquivo são evitadas a omissão de informações. Outro ponto que vale ressaltar, é que através desse arquivo, é possível identificar o que foi declarado pelo contribuinte e o que realmente ele arrecadou junto ao Estado.

3.2.2 Arrecadação do ICMS

A arrecadação dos valores referentes ao ICMS é de competência do Estado. Serão apresentados abaixo gráficos e figuras relacionados a arrecadação do ICMS, focando no estado de São Paulo.

No Gráfico abaixo verifica-se a arrecadação de ICMS no ano de 2015 nas cinco regiões do Brasil, onde constata-se que a região que mais arrecada é a região Sudeste, correspondendo a mais de 50% da arrecadação total brasileira.

Gráfico 3 - Arrecadação de ICMS nas regiões do Brasil em 2015



FONTE: Elaborado pelas autoras utilizando informações da Base de dados da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Abaixo, segue os valores arrecadados em 2015, nas cinco regiões do Brasil, conforme citado anteriormente, a região Sudeste se sobressai entre as outras regiões, destaca-se ainda que dentro desta região encontra-se o estado de São Paulo.

Tabela 6 - Valores arrecadados de ICMS em 2015 no Brasil

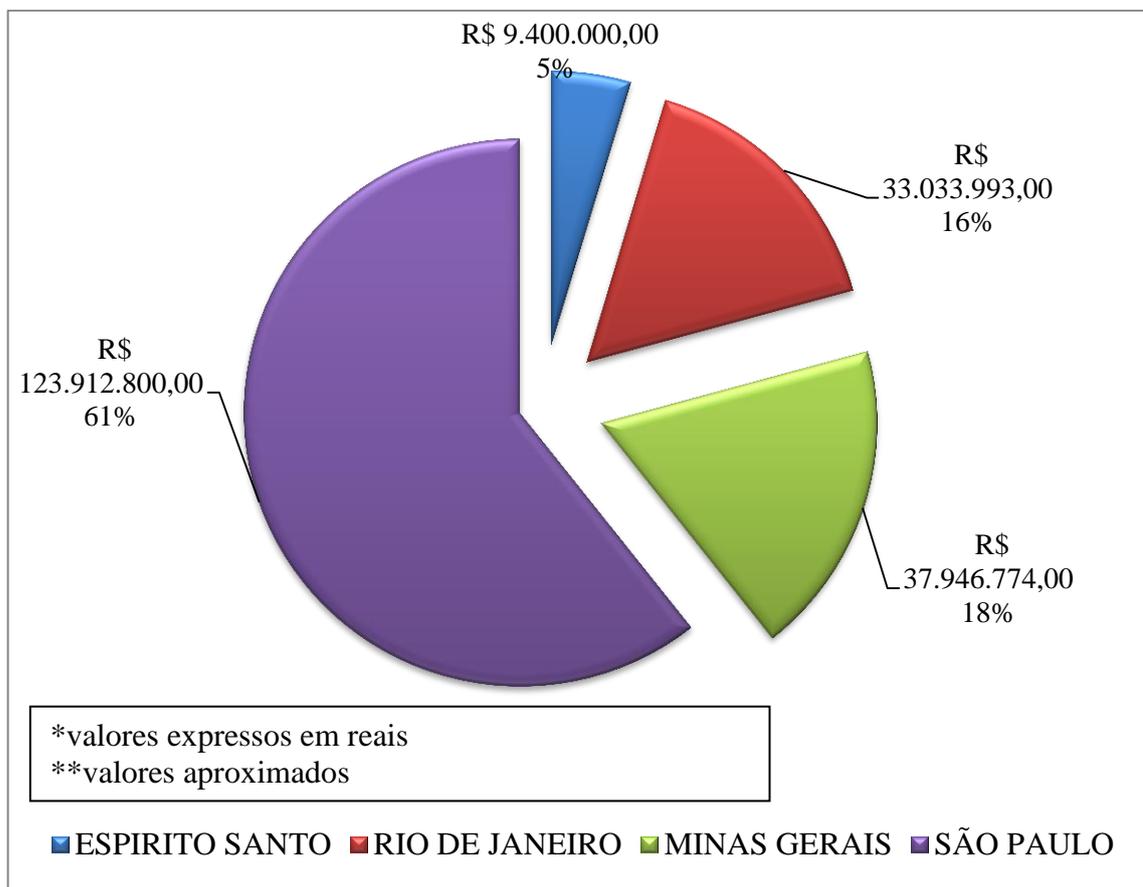
Região	Arrecadação de ICMS em 2015
CENTRO-OESTE	R\$ 29.802.185,00
NORDESTE	R\$ 58.989.119,00
NORTE	R\$ 20.890.576,00
SUDESTE	R\$ 203.033.700,00
SUL	R\$ 68.130.739,00

FONTE: Editado pelas autoras utilizando informações da Base de dados da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

*valores expressos em milhões de reais

No gráfico a seguir, podemos observar que na região Sudeste, o Estado que mais arrecada ICMS é o Estado de São Paulo. Observa-se que este Estado arrecada três vezes mais que o segundo colocado, sendo o Estado de Minas Gerais.

Gráfico 4 - Demonstrativo dos Valores de ICMS arrecadados nos estados da Região Sudeste em 2015



FONTE: Elaborado pelas autoras utilizando informações da Base de dados da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

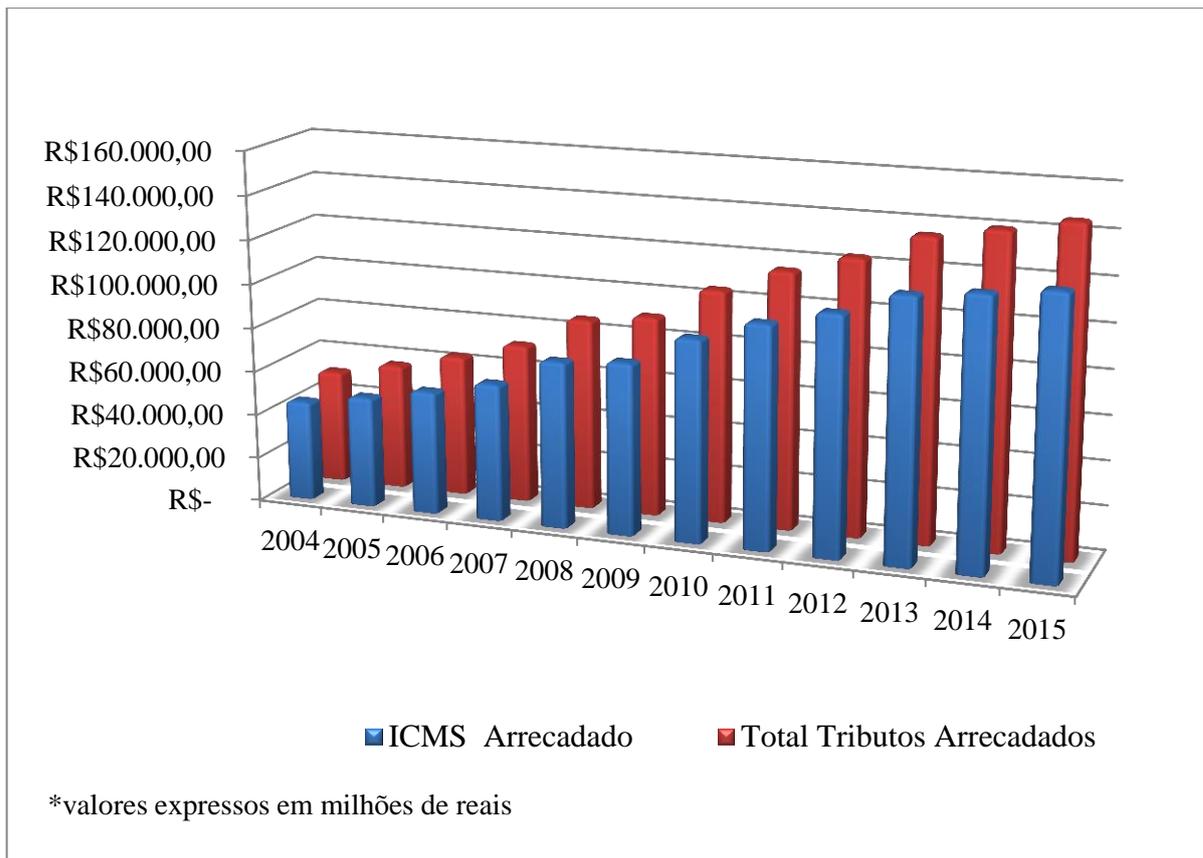
3.2.3 Gráficos Comparativos

Nesta sessão, apresentaremos gráficos detalhando informações sobre as arrecadações de ICMS ao longo dos anos no estado de São Paulo.

Verifica-se no gráfico comparativo do valor de ICMS arrecadado anualmente perante o total de tributos arrecadados, fica nítido que o ICMS é o tributo que mais gera receita tributária no Brasil.

Identifica-se também que após o período do ano de 2007, arrecadação de ICMS sofreu constantes aumentos, onde estes foram influenciados pelo surgimento e implantação do projeto Sped.

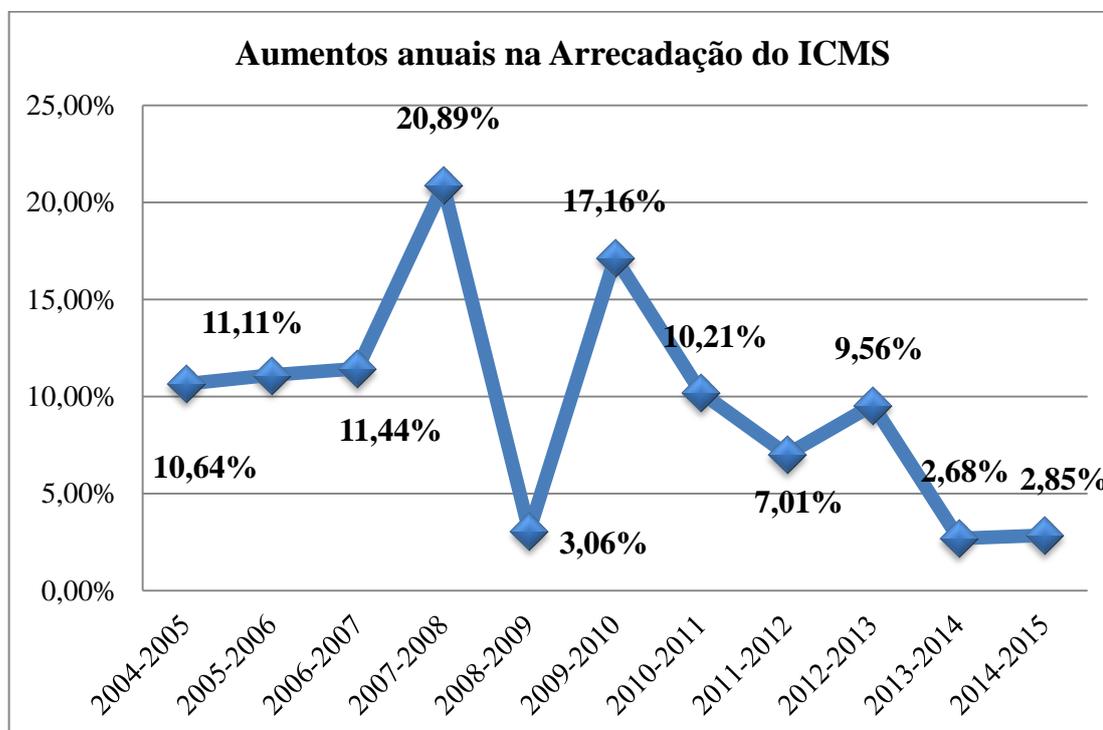
Gráfico 5 - Demonstrativo dos valores de ICMS arrecadado perante o Total de Tributos Arrecadados



FONTE: Elaborado pelas autoras utilizando informações da Base de dados da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Por meio do gráfico abaixo, podemos identificar que o aumento na arrecação é constante, porém observa-se que houve uma grande elevação no período de 2007 para 2008, sendo de 20,89% e no ano de 2009 para 2010, sendo 17,16%. Analisando esses períodos, podemos destacar que em 2007 foi o ano em que o Sped foi implantado e o no de 2009 houve a obrigatoriedade do Sped Fiscal para todas as empresas contribuintes do ICMS, com exceção das empresas optantes pelo regime federal Simples Nacional.

Gráfico 6 - Apresentação em porcentagem dos aumentos anuais das arrecadações do ICMS

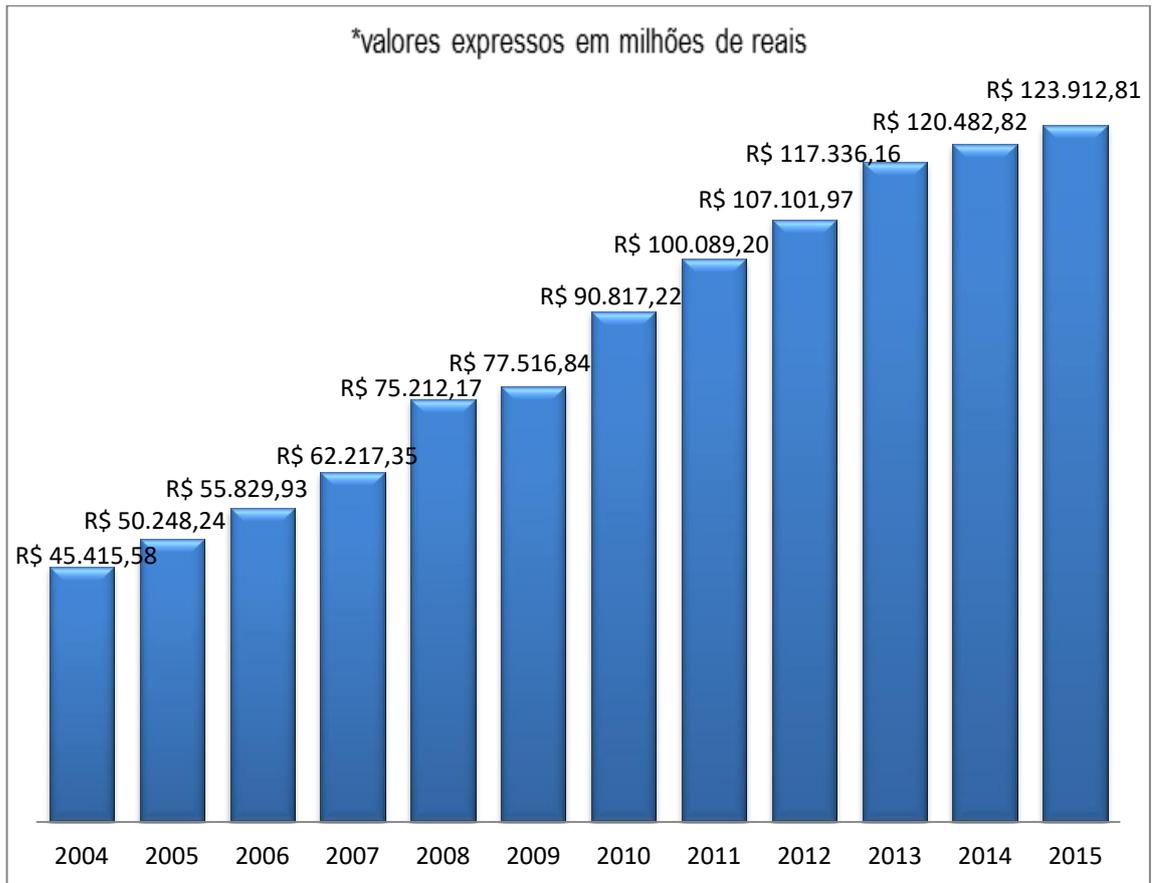


FONTE: Elaborado pelas autoras utilizando informações da Base de dados da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Desta forma conclui-se que nos anos que houve maiores aumentos na arrecadação do ICMS foram influenciados pelo Sped Fiscal, pois nesse período que houve o início das implementações e obrigatoriedade da entrega das informações.

Observe-se que com a implementação do Sped, houve um maior conhecimento dos ilícitos tributários, pois devido a esse sistema houve a melhoria no controle dos processos, rapidez no acesso às informações e conseqüentemente tornou a fiscalização mais eficiente, devido a possibilidade de cruzamento de informações.

Observe que apesar de o aumento ter sofrido quedas em alguns anos, em nenhum momento houve diminuição na arrecadação, a mesma sempre sofreu alterações positivas, conforme demonstra gráfico a seguir:

Gráfico 7 - Valores de ICMS Arrecadados Anualmente no estado de São Paulo

FONTE: Elaborado pelas autoras utilizando informações da Base de dados da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

4 PESQUISA DE CAMPO

Neste capítulo buscamos descobrir quais as dificuldades encontradas perante ao projeto Sped para os profissionais da área contábil da cidade de Marília. Apresentamos os procedimentos metodológicos da pesquisa, apresentação, análise e interpretação dos resultados da mesma.

4.1 Procedimentos Metodológicos da Pesquisa

Com a finalidade de conhecer o cenário dos envolvidos com o projeto Sped, foram selecionadas, intencionalmente, uma empresa de desenvolvimento de sistema contábil/fiscal e profissionais contábeis do município de Marília.

O instrumento usado na pesquisa de abordagem qualitativa e quantitativa forma questionários de perguntas fechadas e mistas (Apêndices 1 e 2). Quanto à seleção dos sujeitos entrevistados para a abordagem qualitativa estes foram os atendentes da empresa desenvolvedora de sistema contábil/fiscal. Na abordagem quantitativa, entrevistamos 20 profissionais de escritórios de contabilidade.

A coleta de dados ocorreu entre os meses de Setembro e Outubro do ano de 2016.

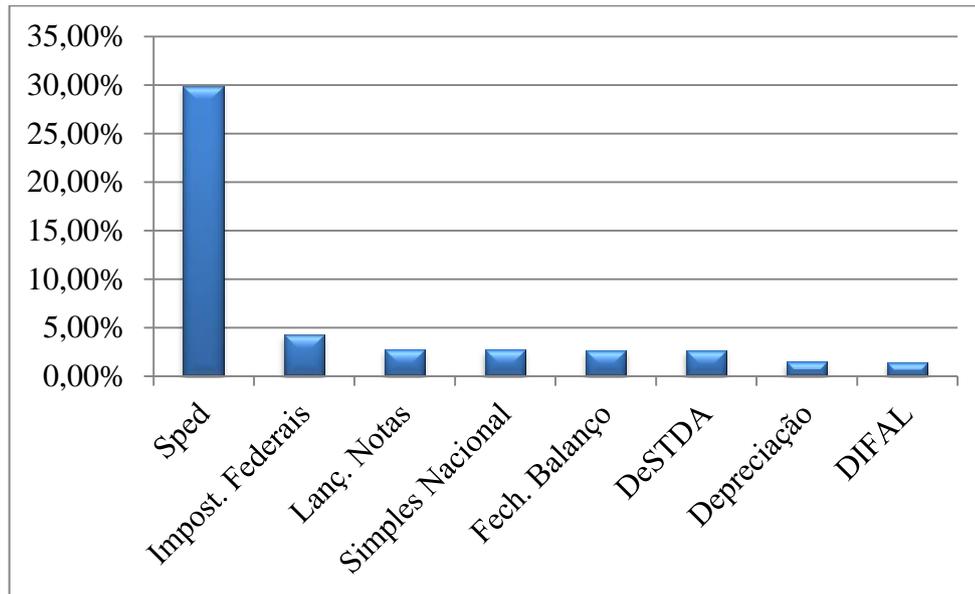
4.2 Apresentação, Análise e Interpretação dos Resultados da Pesquisa.

4.2.1 Abordagem Qualitativa

Na empresa desenvolvedora de sistema, foi efetuado um levantamento, junto aos atendentes, quais os assuntos que os profissionais contábeis têm mais dificuldade, destacando oito assuntos mais tratados entre o período de Janeiro de 2016 a Setembro de 2016.

Na primeira e na segunda pergunta, foram abordadas as dúvidas que os usuários do sistema mais apresentavam, elencando dentre esses, qual a representatividade dessas em relação ao Sped.

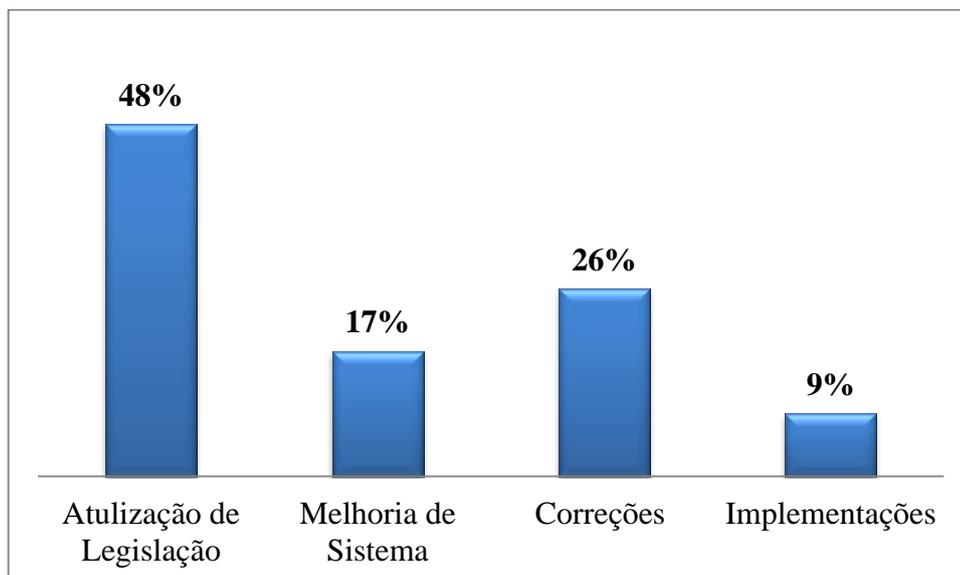
Conforme demonstrado no gráfico a seguir, pode-se concluir que as dúvidas sobre Sped lideram:

Gráfico 8 - Atendimento da Empresa Alfa em Percentuais

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Analizamos que o maior índice de atendimento do software está relacionado ao projeto Sped, que contempla NFE, Sped Fiscal, Sped Contribuições, SAT, dentre outros. Em comparação ao DIFAL que teve sua obrigatoriedade a partir de Janeiro de 2016, as dúvidas que envolvem o Sped ainda se sobressaem.

Na terceira pergunta buscamos levantar quais as tarefas desenvolvidas para alterações no sistema.

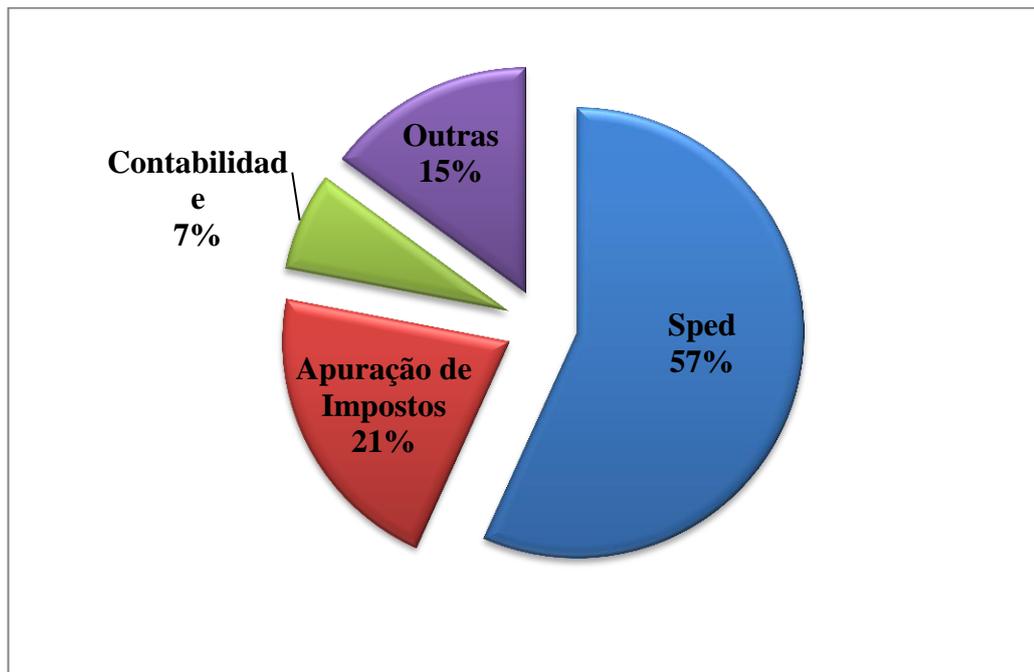
Gráfico 9 - Tarefas desenvolvidas pelo Setor de Programação

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Analisamos que dentre as tarefas elaboradas pelo setor de programação para atender as várias questões voltadas ao profissional contábil, à tarefa mais desenvolvida refere-se a atualização de legislação.

Na quarta pergunta buscamos identificar quais os itens que estão envolvidos no processo de atualização de legislação.

Gráfico 10 - Tarefas desenvolvidas relacionadas ao Sped



Fonte: Elaborado pelas autoras.

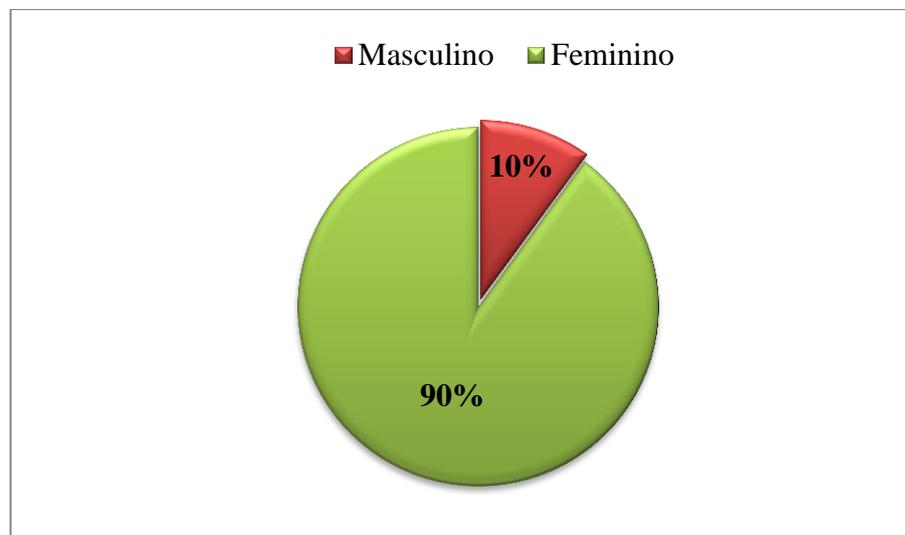
Analisamos dentre os quesitos voltados à legislação, que os dados relacionados ao Sped estão em constantes mudanças, impactando nas tarefas desenvolvidas no setor de programação do software.

Verificamos que as causas que o software precisa passar por atualização para atender os escritórios de contabilidade e as empresas, são oriundas das constantes alterações e inclusões impostas pela RFB, normalmente ligadas ao Sped.

4.2.2 Abordagem Quantitativa

Foram selecionados 20 profissionais de escritórios de contabilidade que trabalham na cidade de Marília, sendo 10% masculino e 90% feminino.

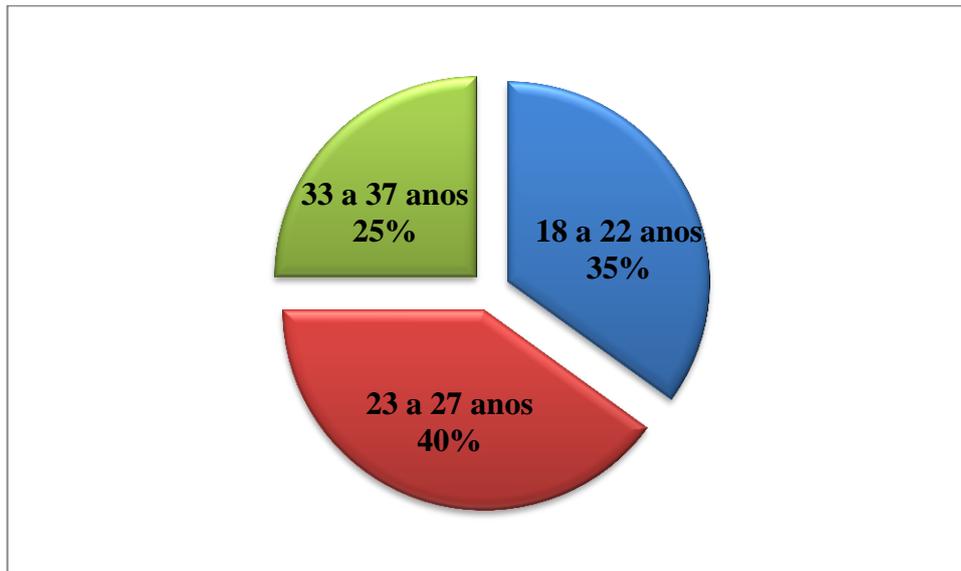
Gráfico 11 - Demonstrativo de Sexo das pessoas Entrevistadas



Fonte: Elaborado pelas autoras.

Quanto à idade 40% tem entre 23 a 27 anos, 35% tem entre 18 e 22 anos e 25% entre 33 a 37 anos.

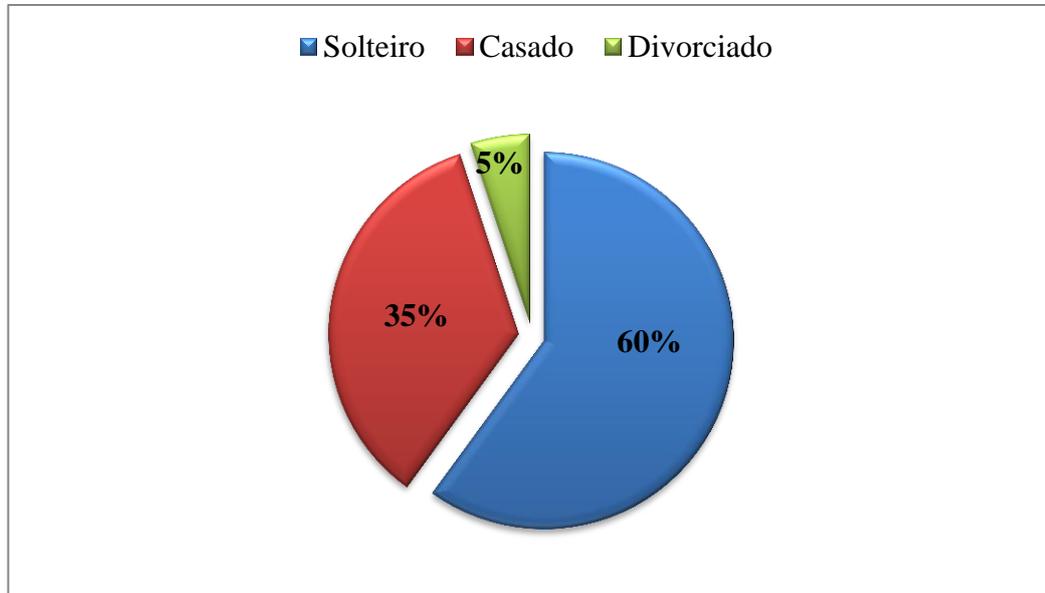
Gráfico 12 - Demonstrativo de Idades dos Entrevistados



Fonte: Elaborado pelas autoras.

De acordo com as respostas obtidas quanto ao estado civil, 60% são solteiras, 35% são casados e 5% divorciado.

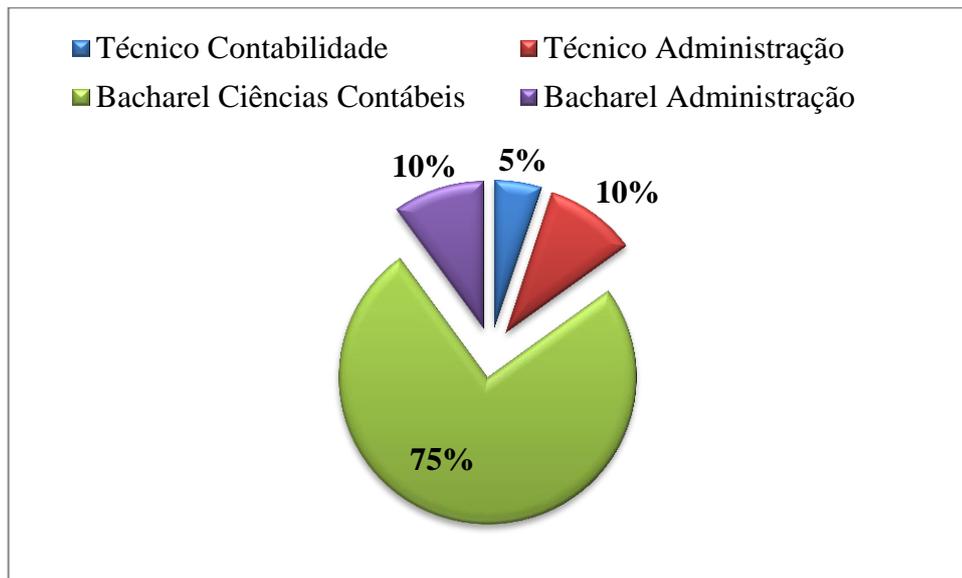
Gráfico 13 - Demonstrativo Estado Civil



Fonte: Elaborado pelas autoras.

Dentre as pessoas entrevistadas 75% possuem nível superior em Ciências Contábeis, 10% em Técnico de Administração, 10% possuem nível superior em Administração e 5% em Técnico em Contabilidade.

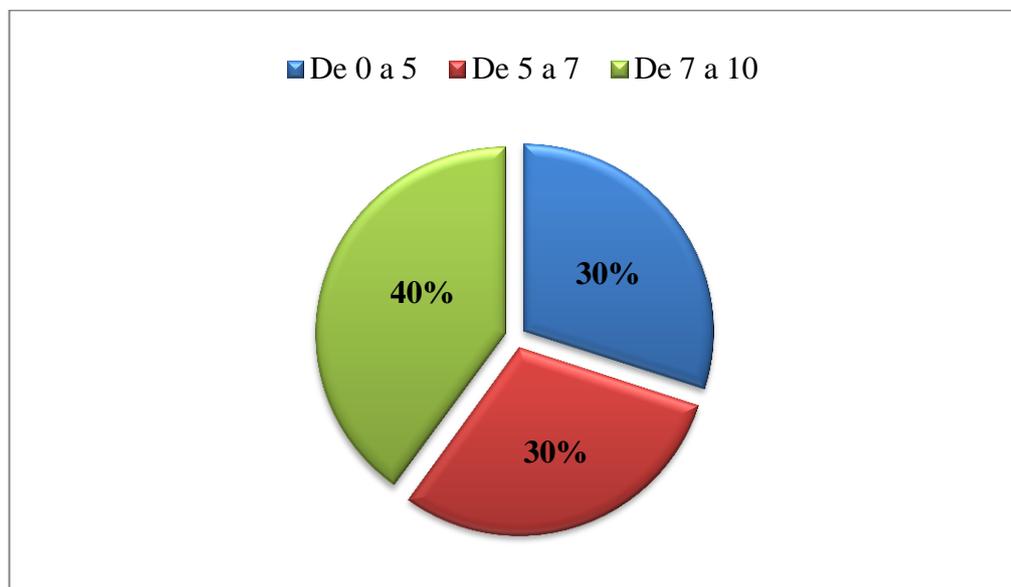
Gráfico 14 - Nível de Formação dos Profissionais



Fonte: Elaborado pelas autoras.

Em uma das perguntas buscamos identificar qual o nível de conhecimento dos profissionais contábeis em relação ao Sped.

Gráfico 15 - Nível de Conhecimento dos Profissionais em Relação ao Sped



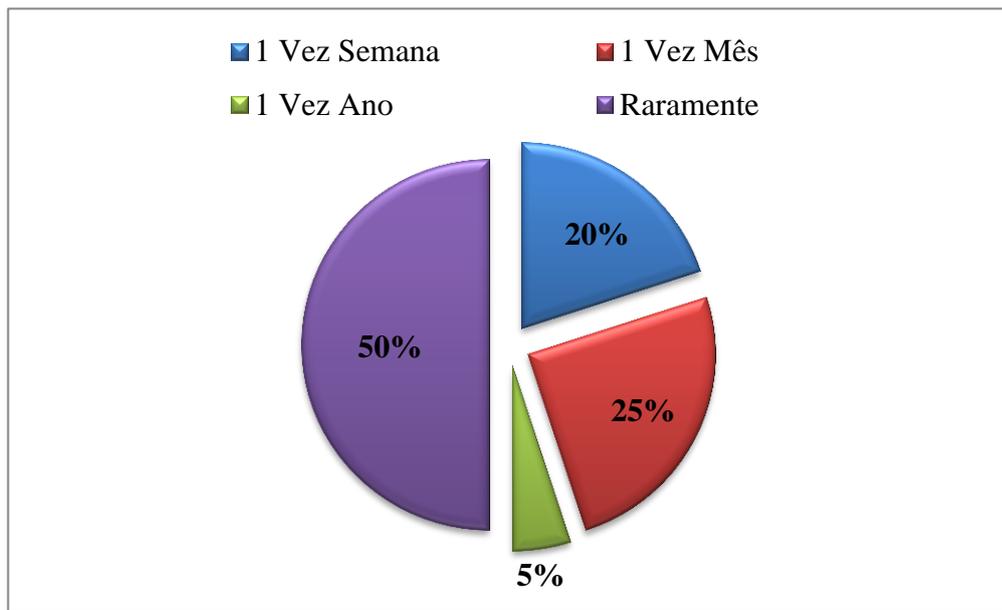
Fonte: Elaborado pelas autoras.

Observa-se através da análise deste, que o nível de conhecimento dos profissionais que trabalham com o Sped, verifica-se que 60% possuem um nível abaixo do esperado.

No gráfico abaixo, buscou-se analisar a frequência que os profissionais fazem a leitura do Guia Prático (layout) do Sped, para buscar aprimoramento e conhecimento, referente aos registros do arquivo.

Analisamos que 50% das pessoas entrevistadas fazem a leitura do layout raramente, justificando assim, os 55% de conhecimento de alguns registros, apresentados no gráfico 17.

Gráfico 16 - Demonstrativo de Consulta do Layout do Sped



Fonte: Elaborado pelas autoras.

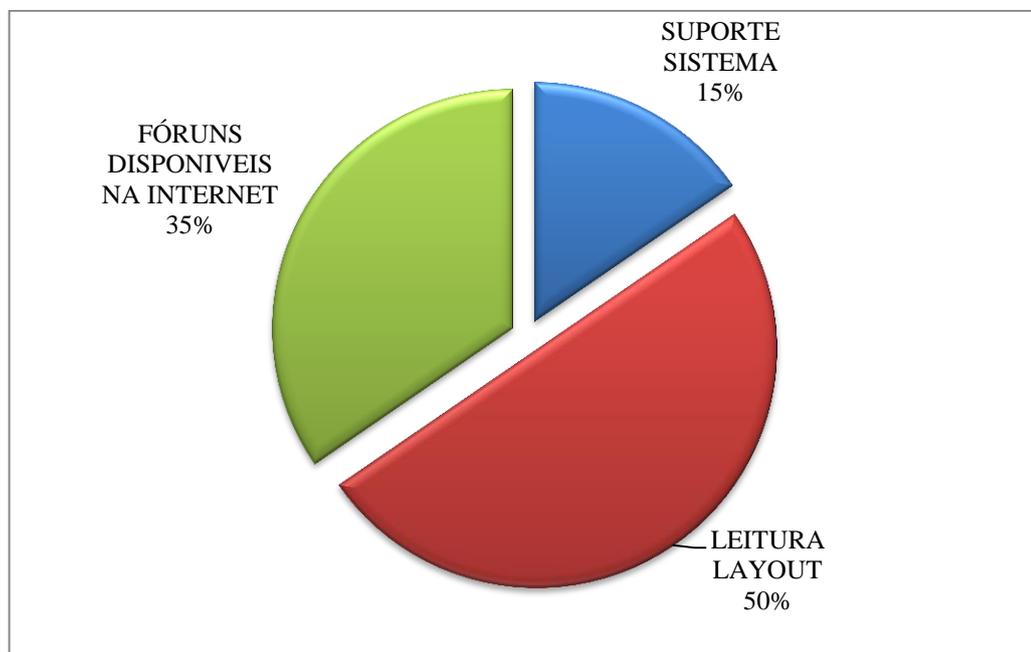
Gráfico 17 - Conhecimento dos Registros do Sped



Fonte: Elaborado pelas autoras.

Na última pergunta do questionário, verificamos como os profissionais buscam solucionar os erros apresentados na validação dos arquivos Sped.

Gráfico 18 - Demonstrativo de Busca na Solução dos Problemas



Fonte: Elaborado pelas autoras.

Observamos que quando ocorrem erros na validação do arquivo, por mais que esses não fazem a leitura frequente do layout, ainda assim este é o primeiro recurso buscado para solucionar o problema.

4.3 CONSIDERAÇÕES DA PESQUISA DE CAMPO

Observamos neste estudo e com troca de experiências com as pessoas envolvidas neste cenário, ainda existe um despreparo deste profissional perante o assunto Sped.

Verificamos que a maior dificuldade do software e dos profissionais é acompanhar as constantes modificações na legislação fiscal, voltadas ao Sped.

No entanto, tanto o profissional contábil como as pessoas ligadas ao software precisam buscar conhecimento que os deixam atualizados para cumprir com as obrigações impostas pelo fisco.

Observamos na pesquisa de campo que a RFB disponibiliza de forma completa e gratuita o layout do Sped, contendo todas as regras de escrituração e validação do arquivo, porém este ainda não é a ferramenta principal para aprimoramento do conhecimento do

profissional contábil. Este ainda tem um conceito que o layout do Sped foi desenvolvido apenas para consulta de programadores e softwares de contabilidade.

A pesquisa nos permitiu constatar que ainda é necessária a busca de aprendizado sobre o Sped, por parte dos profissionais contábeis, realizando constantemente a leitura do layout, avaliando suas constantes alterações.

5 CONCLUSÃO

A evolução na fiscalização no decorrer dos anos teve um grande avanço em conjunto com os meios tecnológicos, onde ambos tiveram uma grande influência na forma de escrituração das empresas, bem como, alterações no rastreamento e cruzamento dos dados de uma forma eficiente, imposta pelo fisco com o projeto Sped.

Dentro deste contexto o presente trabalho buscou evidenciar a implementação do Sped Fiscal e as principais modificações causadas por este na cultura organizacional das empresas e escritórios de contabilidade, com ênfase na arrecadação do ICMS e o seu impacto na sonegação fiscal, fatos esses frutos do dinamismo imposto pelo projeto relacionado a emissão dos documentos eletrônicos.

Pela criação do projeto Sped, desenvolveu-se uma facilidade de verificação dos dados por parte do fisco, possibilitando o acesso as informações das empresas de forma rápida e dinâmica, unificando as informações e atrelando todos os dados, ocasionando assim a diminuição da sonegação por parte dos contribuintes, pois a Receita Federal consegue rastrear as informações das empresas na emissão da Nota Fiscal Eletrônica, comparando assim esses dados com a entrega do Sped Fiscal.

Com o programa Sped, a receita federal estabeleceu uma forma padrão de escrituração, tornando necessário que contribuintes e profissionais contábeis se adequassem a essa exigência, com a necessidade de aprimoramento das informações e a forma de escrituração. As novas regras estabelecidas tiraram esses profissionais de suas zonas de conforto, tendo de aprender novas técnicas e principalmente, aprimorar o domínio das questões relacionadas à área de informatização.

A partir da análise desses dados, concluiu-se que o projeto do Sped foi um marco no processo de escrituração fiscal, proporcionando uma forma eficaz no controle de informações e no modelo de escrituração. Com o projeto Sped houve uma diminuição da evasão fiscal, pois o fisco vem conseguindo delimitar o processo em relação à arrecadação do ICMS, uma vez que pode efetuar o acompanhamento em tempo real da rotina fiscal das empresas.

Esse projeto foi um divisor de águas que transformou gerações, mudando a cultura organizacional, incentivando o aprendizado contínuo e a busca por novas informações, haja vista que o projeto sofre constantes alterações e implementações, havendo assim, a possibilidade de novas pesquisas de extensões relacionadas a este assunto.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. Ed. São Paulo: Saraiva 2011

ANDREONI, James; ERARD, Brian; FEINSTEIN, Jonathan S. **Taxcompliance**. Journal of Economic Literature. Stanfor, v. 36, p. 818-860, 1998.

A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf. Acesso em: 18/04/2016

Apud Coelho, Sacha Calmon Navarro. **Teoria a evasão e Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal -Teoria e Prática**: São Paulo. Dialética, 1998, pg. 174.

BALDINI, Alfredo; CARVALHO, Fábio Luiz de. **Sistema Público de Escrituração Digital Sped Fiscal - Vantagens e Importância**. Porto Alegre-MG: Univás. Disponível em: http://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo_site_2.pdf. Acesso em: 22/04/2016

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro**: Forense, 2010. 11ª ed., p. 366-434; 478-489.

BARROS, Fernanda Monteleone. **A evolução das obrigações tributárias nas constituições brasileiras e os reflexos no atual regime tributário de energia elétrica**. Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP. Disponível em: http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/243/Monografia_Fernanda%20Monteleone%20Barros.pdf?sequence=1. Acesso em: 18/04/2016

BERTI, Flávio de Azambuja. **Pedágio, Natureza Jurídica**. 2. Ed. Curitiba: Juruá, 2006

BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 de outubro de 1966; 145º da Independência e 78º da República.

BRASIL. Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda de pessoas jurídicas, bem como o da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, Distrito Federal. pub. 27 de dez. de 1995.

BRASIL. Lei nº 8137, de 27 de Dezembro de 1990. **Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm. Acesso em: 11/04/2016

BRITTO, Demes. **SPED - Sistema Público de Escrituração Digital**. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/29609-29625-1-PB.pdf>. Acesso em: 15/04/2016

BORBA, Leandro; PETRINI, Maira; WIEDENHOFT, Guilherme. **Adoção da Nota Fiscal Eletrônica: Quais os benefícios sob as lentes das organizações?** Salvador: Universidade Salvador. Disponível em: <http://www.revistas.unifacs.br/index.php/rgb/article/view/2328/2164>. Acesso em: 29/07/2016

BOMFIM, Douglas Paveck. **Nota Fiscal Eletrônica: Uma mudança de paradigma sob a perspectiva do Fisco Estadual**. Rio Grande do Sul: Universidade Federal. Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/34885/000785051.pdf?sequence=1>. Acesso em: 28/06/2016

CAMPELLO, Carlos A. G. B. **Eficiência municipal: um estudo no Estado de São Paulo**. 2003. 205 f. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

CARDOSO, Vitor de Azevedo, VIEIRA, Priscila. **Conceito de Tributo e Hipóteses de Incidência Tributária**. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21196-21197-1-PB.pdf>. Acesso em: 30/04/2016

Conceito de Tributo – Direito Tributário. Disponível em: <http://www.institutoejam.com.br/estudos/conceito-de-tributo-direito-tributario/>. Acesso em: 30/04/2016

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 6-150

COSTA, Alberto José Duarte da, et tal. **Sistema Público de Escrituração Digital (SPED): A Nova Tecnologia da Informação da área Contábil e Fiscal**. Disponível em: <http://intertemas.toledoprudente.edu.br/revista/index.php/ETIC/article/viewArticle/2516> Acesso em: 15/04/2016

Dicionário Etimológico. **Origem da palavra Tributo**. Disponível em: <http://www.dicionarioetimologico.com.br/tributo/>. Acesso em 30/04/2016

Direito Tributário. Disponível em: http://www.jurisite.com.br/apostilas/direito_tributario.pdf. Acesso em: 30/04/2016

DUARTE, Roberto Dias. **Big Brother Fiscal IV: o Brasil na Era do Conhecimento: Manual de Sobrevivência no Mundo Pós Sped**. 4. ed. São Paulo: Idea@work, 2009.

DUARTE, Roberto Dias. **Big Brother na Era do Conhecimento. Como a Certificação Digital, SPED e NF-e estão transformando a Gestão Empresarial no Brasil**. São Paulo: Quanta, 2008.

DUARTE, Roberto Dias. **Big Brother Fiscal III: o Brasil na Era do Conhecimento**. São Paulo: Ideas@work, 2009.

DUBEUX, Rafael. **Sonegação e o Peso da Carga Tributária**. Disponível em: https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=1552:Estudo&catid=45&Itemid=73. Acesso em: 23/07/2016

FERRARI, Carlos Gilberto Melchior Rodrigues Sansalone. **História do Direito Tributário - Da Origem a Aplicação no Brasil**. Disponível em: <http://www.portaleducacao.com.br/direito/artigos/47915/historia-do-direito-tri-butario-da-origem-a-aplicacao-no-brasil>. Acesso em: 18/04/2016

GALLO, Mauro F.; PEREIRA, Carlos A.; CABELLO, Otpavio G. **Carga tributária efetiva: pesquisa empírica sobre empresas brasileiras de capital aberto e fechado**. In: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 31., 2007, Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição de 1988: Tributação Progressiva**. Curitiba. Editora Juruá, 2006.

Impedir a Evasão Fiscal a Nível Mundial. Disponível em: <https://www.unric.org/html/portuguese/ecosoc/FFD/halting-final.pdf>. Acesso em: 23/07/2016

Impostos. Disponível em: http://www.suapesquisa.com/o_que_e/impostos.htm. Acesso em: 01/05/2016

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução a teoria da contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

JANINI, Tiago Cappi. **Direito Tributário Eletrônico-SPED e os Direitos Fundamentais do Contribuinte**. Curitiba. Editora Juruá. 2014.

LIMA, Daniel. Sonegômetro mostra que é alto calote aos cofres públicos. Disponível em: <http://exame.abril.com.br/economia/sonegometro-mostra-que-e-alto-calote-aos-cofres-publicos/>

LEITE, Luana Priscilla Carreiro Varão. **O sistema tributário brasileiro: Análise da Sonegação Fiscal nas Empresas Brasileiras**. Disponível em: <http://tcc.bu.ufsc.br/Economia302879.pdf>. Acesso em: 23/07/2016

LIZOTE, Suzete Antonieta; MARIOT, Diego Menin. **A estrutura do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED): um estudo das novas obrigações**. Navus-Revista de Gestão e Tecnologia, vol.2, p. 17-25. Florianópolis-SC.

MACHADO, Hugo de Brito. **A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade** – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, pg. 115.

MAHLE, Marciane Maria; SANTANA, Alex Fabiano Bertollo. **Sistema público de escrituração digital - SPED: um estudo nos escritórios de contabilidade no município de Pinhalzinho/SC**. Revista Catarinense da Ciência Contábil. Florianópolis, ano 2009, v. 8, n. 23, p.73-92. Disponível em: <www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.306/index.php/CRCSC/article/viewFile/1213/1148>. Acesso em: 19/08/2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao código tributário nacional**. Coordenado por: Marcelo Magalhães Peixoto, Rodrigo Santos Masset Lacomben. São Paulo: MP Editora, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema Tributário Brasileiro: História, perfil Constitucional e Proposta de Reforma**. Disponível em: http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo_145.pdf. Acesso em: 18/04/2016

MATOS, Daniel Oliveira. **Evolução Histórica do ICMS face necessidade de Imposto Não-Cumulativo**. Disponível em: <http://www.reajdd.com.br/html/daniel.pdf>. Acesso em: 18/04/2016

MATOS, Maria Lúcia Bastos Saraiva. **Descrição Histórica do Direito Tributário, sua Evolução e Surgimento de alguns Tributos até a Constituição de 88**. Disponível em: <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario>. Acesso em 18/04/2016

MEGLIORINI, Evandir; RODRIGUES, Raimundo Nonato; PEREIRA, Anísio Candido. **Introdução à contabilidade gerencial**. In: PARISI, Claudio (org.); MEGLOIRINI, Evandir (org.). Contabilidade Gerencial São Paulo: Atlas, 2011. Cap. 1, p. 1-12.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 1998., 2ª ed., p. 154

No Mundo, Brasil só perde para Rússia em sonegação fiscal, diz estudo. Disponível em: <http://www.valor.com.br/brasil/3333552/no-mundo-brasil-so-perde-para-russia-em-sonegacao-fiscal-diz-estudo>. Acesso em: 05/05/2016

OLIVEIRA, Denis dos Reis e ÁVILA, Lucimar Antônio Cabral de. **SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Um Estudo do Nível de Qualificação dos Profissionais Contábeis de uma Cidade do Estado de Minas Gerais**. Congresso UFSC de Controladoria e Finanças e Iniciação Científica em Contabilidade 2011. Acesso em:

OLIVO, Rodolfo Leandro de Faria; GOZZI, Sergio; Cavalcanti, Marly. **A Desobediência civil à Tributação no Brasil**. Anhanguera Educacional. Valinhos. 2008

O que é Taxa em Direito Tributário?. Disponível em: <http://www.okconcursos.com.br/apostilas/apostila-gratis/125-direito-tributario/195-o-que-e-taxa-em-direito-tributario#.VyVo4FQrLIU>. Acesso em 01/05/2016

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de Informações Contábeis: Fundamentos e Análises**. São Paulo: Atlas S.A., 1998. 1º Ed.

PASSOS, Gustavo R. P. **SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: um novo paradigma em termos de conformidade tributária**. 2010. 142 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2010.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Planejamento tributário**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Coord.). São Paulo: Quartier Latim, 2004. p. 76-77.

PELLIZZARI, Deoni. **A grande farsa da tributação e da sonegação**. Petrópolis: Vozes, 1990. 132 p.

POMOCENO, Patrícia Ferreira. **Conceito de Tributo**. Disponível em: <http://www.aprendatributario.com.br/?p=46>. Acesso em: 30/04/2016

RONCATO, Clóvis José. **Sonegação Fiscal e Lavagem de Dinheiro**. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/fis/supervisao/docs/MonografiaClovisRoncatto.pdf>. Acesso em: 23/07/2016

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Reforma tributária simples: reconstruindo os laços nacionais do federalismo brasileiro e resgatando a dignidade do contribuinte**. Tributação em revista, Brasília, ano 17, n. 59, p.26-35, abr./jun. 2011. Disponível em: http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=13830%3ATributa%C3%A7%C3%A3o&catid=81%3Atributacao-em%20revista&Itemid=94&lang=pt. Acesso em: 20/08/2016

SANTOS, Valéria de Pina. **A História do Brasil pelos Tributos**. Disponível em: <http://www.webartigos.com/artigos/a-historia-do-brasil-pelos-tributos/37019/>. Acesso em: 18/04/2016

SASSO, Alexandra; ROSA, Ivana Carla da; BARBOSA, Alberto. **O Sped e Seus Reflexos na profissão Contábil**. Disponível em: http://www.fecilcam.br/nupem/anais_vi_epct/PDF/ciencias_sociais/03_Soc_Aplic_Completo.pdf. Acesso em: 30/04/2016

SIMAS, Paulo Henrique. **Nota Fiscal Eletrônica: Vantagens e Desvantagens de sua utilização em Santa Catarina- Um estudo de caso**. Santa Catarina: Universidade Federal. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/121329/304331.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 28/06/2016

SILVA, Cristiano Damião da. **O impacto nos serviços prestados pelos escritórios de contabilidade da cidade de Presidente Médici – RO com o advento do Sped**. Tese

(Bacharel em Ciências Contábeis). Universidade Federal de Rondônia – UNIR. Cacoal – Rondônia 2013.

SINPROFAZ - Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional. **Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2015**. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2015>

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS Francisco S. **A economia da Sonegação – Teorias e Evidências Empíricas**. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rec/v9n3/v9n3a04.pdf>. Acesso em: 23/07/2016

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS Francisco S. **Evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro**. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-80502006000300006&script=sci_arttext. Acesso em 18/07/2016

SOUZA, Fagner Leandro de. **As mudanças nas organizações contábeis por reflexos do sistema público de escrituração digital – SPED**. Santa Catarina: UNESC. Disponível em: <http://200.18.15.27/bitstream/1/1823/1/Fagner%20Leandro%20de%20Souza.pdf>. Acesso em 10/08/2016

SOUZA, Sara Moreira de. **Sonegação Fiscal como crime antecedente de Lavagem de Dinheiro**. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/13441/sonegacao-fiscal-como-crime-antecedente-de-lavagem-de-dinheiro>. Acesso em: 23/07/2016

TORRÊS, Heleno. **Direito tributário internacional – Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p.14.

WALTER, J. P; RIBEIRO, O. D. J. **Sistema Público de Escrituração Digital e Nota Fiscal Eletrônica: O Brasil evoluindo com o contribuinte**. Disponível em: <http://periodicos.ufsm.br/contabilidade/article/view/67/3528>. Acesso em: 18/07/2016

YAMAOKA, Celina. **A História do Imposto sobre Circulação de Mercadorias - do IVM ao ICMS**. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/990>. Acesso em: 11/04/2016

APÊNDICE 1

Questionário

- 1) Quais os assuntos mais abordados em relação às dúvidas dos usuários no atendimento (suporte)?
- 2) Dentre todos os assuntos abordados, qual a representatividade (%), relacionadas às questões ligadas ao Sped?
- 3) Quais as tarefas desenvolvidas para elaboração do sistema? Quais itens envolvem esse processo?
- 4) Quais os itens que estão envolvidos no processo de atualização de legislação?

APÊNDICE 2

Questionário

1) Sexo: () M () F

2) Idade:

() 18 a 22 anos;

() 23 a 27 anos;

() 28 a 32 anos;

() 33 a 37 anos;

() 38 anos ou mais

3) Estado Civil:

() Solteiro;

() Casado;

() Amasiado;

() Divorciado;

() Outros: _____

4) Escolaridade:

() Ensino Médio;

() Ensino Técnico, qual: _____

() Ensino Superior, qual: _____

5) Sobre seu conhecimento em relação ao Sped Fiscal, avalie:

() De 0 a 5;

() De 5 a 7

() De 7 a 10

6) Com que frequência efetua a leitura/consulta dos layout's/manuais do Sped:

() 1 vez semana;

() 1 vez mês

() 1 vez ano;

() Raramente

7) Conhece todos os registros do arquivo Sped?

() Sim;

() Não;

() Alguns.

8) Como soluciona os erros apresentados na validação das informações?

() Suporte sistema;

() Leitura do layout;

() Fóruns disponíveis na internet;

() Outros: _____