

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL COMO FERRAMENTA DE
FISCALIZAÇÃO: UM ESTUDO SOB A ÓTICA DE CONTADORES E
REPRESENTANTES DA SECRETARIA ESTADUAL DA FAZENDA NA ZONA DA
MATA MINEIRA**

MARIANE DE SOUZA FLORENZANO

JUIZ DE FORA
2018

MARIANE DE SOUZA FLORENZANO

SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL COMO FERRAMENTA DE
FISCALIZAÇÃO: UM ESTUDO SOB A ÓTICA DE CONTADORES E
REPRESENTANTES DA SECRETARIA ESTADUAL DA FAZENDA NA ZONA DA
MATA MINEIRA

Monografia apresentada pela acadêmica Mariane de Souza Florenzano ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito para a obtenção do título de Bacharela em Ciências Contábeis.

Orientador: Me. Eduardo Duarte Horta

Juiz de Fora
FACC/UFJF
2018

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus pelo dom da vida e pelo seu infinito amor. Agradeço por sempre guiar meus passos e me conceder sabedoria, discernimento, me sustentando diante as adversidades da vida.

Agradeço aos meus pais, Verônica e João, por toda dedicação, amor, paciência e por serem meus principais incentivadores.

Aos meus irmãos, Bárbara e Leandro, por todo carinho, amizade e por sempre acreditarem no meu potencial.

Aos meus amigos e familiares, pelo companheirismo, torcida e pelas palavras de apoio quando eu mais precisava.

A todos que responderam ao questionário proposto durante a minha pesquisa, colaborando assim para a execução desta.

Ao professor orientador Eduardo Duarte Horta, pelo suporte durante a realização deste trabalho, sempre me incentivando e abrindo horizontes. Agradeço também pela paciência, atenção e disponibilidade dedicadas durante todo esse período de estudo.

Aos professores da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis por todo conhecimento compartilhado.

Enfim, sou grata a todos aqueles que me auxiliaram na realização deste estudo, tornando possível sua concretização.

“Somente quando se é capaz de compartilhar é que se enriquece de verdade, tudo aquilo que se compartilha se multiplica!”

Papa Francisco



UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Termo de Declaração de Autenticidade de Autoria

Declaro, sob as penas da lei e para os devidos fins, junto à Universidade Federal de Juiz de Fora, que meu Trabalho de Conclusão de Curso é original, de minha única e exclusiva autoria e não se trata de cópia integral ou parcial de textos e trabalhos de autoria de outrem, seja em formato de papel, eletrônico, digital, audiovisual ou qualquer outro meio. Declaro ainda ter total conhecimento e compreensão do que é considerado plágio, não apenas a cópia integral do trabalho, mas também parte dele, inclusive de artigos e/ou parágrafos, sem citação do autor ou de sua fonte. Declaro por fim, ter total conhecimento e compreensão das punições decorrentes da prática de plágio, através das sanções civis previstas na lei do direito autoral¹ e criminais previstas no Código Penal², além das cominações administrativas e acadêmicas que poderão resultar em reprovação no Trabalho de Conclusão de Curso.

Juiz de Fora, 05 de julho de 2018.

Mariane de Souza Florenzano

¹ LEI Nº 9.610, DE 19 DE FEVEREIRO DE 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências.

² Art. 184. Violar direitos de autor e os que lhe são conexos: Pena - detenção, de 3 (três) meses a 1 (um) ano ou multa.

ATA DE DEFESA DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Ao 5º dia do mês de julho de 2018, nas dependências da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal de Juiz de Fora, reuniu-se a banca examinadora formada pelos professores abaixo assinados para examinar o Trabalho de Conclusão de Curso de Mariane de Souza Florenzano, discente regularmente matriculada no Bacharelado em Ciências Contábeis sob o número 201477061, intitulado SPED como ferramenta de fiscalização: Um estudo sob a ótica de Contadores e Representantes da Secretaria de Estado da Fazenda na Zona da Mata Mineira. Após a apresentação e consequente deliberação, a banca examinadora se reuniu em sessão fechada, considerando o (a) discente APROVADO. Tal conceito deverá ser lançado em seu histórico escolar quando da entrega da versão definitiva do trabalho, impressa e em meio digital.

Juiz de Fora, 05 de julho de 2018.

Prof.º Eduardo Duarte Horta
Orientador

Prof.ª Flávia Vital Januzzi

Prof.º Rodrigo Ferraz de Almeida

LISTA DE ABREVIATURAS

- AIDF** – Autorização para Impressão de Documentos Fiscais
- CFC** – Conselho Federal de Contabilidade
- CIAP** – Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente
- CNAE** – Classificação Nacional de Atividades Econômicas
- COFINS**- Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
- CT-e** – Conhecimento de Transporte Eletrônico
- DANFE** – Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica
- DAPI** – Declaração de Apuração e Informações do ICMS
- ECD** – Escrituração Contábil Digital
- ECF** – Escrituração Contábil Fiscal
- EFD - ICMS/IPI** – Escrituração Fiscal Digital – ICMS/IPI
- EFD – REINF** – Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais
- EFD- CONTRIBUIÇÕES** – Escrituração Fiscal Digital de Contribuições
- E-LALUR** - Livro Eletrônico de Escrituração e Apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica Tributada pelo Lucro Real
- E-SOCIAL** – Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas
- ENCAT** – Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários
- FCONT** – Controle Fiscal Contábil de Transição
- ICMS** - Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços
- ICP-BRASIL** – Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira
- IPI** – Imposto sobre Produtos Industrializados
- ISS** – Imposto sobre Serviços
- IRRF** – Imposto sobre a Renda Retido na Fonte
- ITI** – Instituto Nacional de Tecnologia da Informação
- MDF-e** – Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais
- NFC-e** – Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica
- NF-e** – Nota Fiscal Eletrônica
- NFS-e** – Nota Fiscal de Serviços Eletrônica
- PAC** – Programa de Aceleração do Crescimento
- PGE** – Programa Gerador de Escrituração
- PIS** – Programa de Integração Social
- PVA** – Programa Validador e Assinador

RFB – Receita Federal do Brasil

SCP – Sociedade em Conta de Participação

SEFAZ – Secretaria de Estado da Fazenda

SERPRO – Serviço Federal de Processamento de Dados

SPED – Sistema Público de Escrituração Digital

SUFRAMA - Superintendência da Zona Franca de Manaus

UF – Unidade Federativa

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: O SPED é um grande avanço na área tributária	37
Gráfico 2: O SPED é um sistema que beneficia tanto o fisco como as empresas e escritórios contábeis	37
Gráfico 3: O SPED proporcionou aumento no compartilhamento de informações entre os órgãos fiscalizadores e os contribuintes/contadores	38
Gráfico 4: O SPED implicou em redução e simplificação no cumprimento das obrigações acessórias	38
Gráfico 5: O SPED possibilitou redução nos custos com emissão e armazenamento de papel e uma maior padronização das obrigações acessórias prestadas aos órgãos fiscais.....	39
Gráfico 6: O SPED acarretou agilidade na identificação da apuração dos impostos	40
Gráfico 7: O SPED trouxe benefícios as administrações tributárias	40
Gráfico 8: O uso da NF-E no país proporcionou melhorias nos processos fiscalizatórios	41
Gráfico 9: O SPED Fiscal permite acesso a toda rotina empresarial realizada pelos contribuintes	41
Gráfico 10: O SPED contribuiu para redução de tempo e recursos despendidos nos processos fiscalizatórios.....	42
Gráfico 11: A implantação do SPED ocasionou impactos aos profissionais Contábeis	42
Gráfico 12: A certificação digital se torna importante diante da nova sistemática de transmissão das informações tributárias	43
Gráfico 13: O SPED é um grande avanço na área tributária e beneficiou a todos os envolvidos nas práticas contábeis e fiscais	44
Gráfico 14: O SPED proporcionou maior acessibilidade, agilidade e confiabilidade às informações transmitidas aos órgãos fiscais.....	44
Gráfico 15: A implantação do SPED ocasionou redução e simplificação no cumprimento das obrigações acessórias.....	45
Gráfico 16: O SPED ocasionou redução nos custos com emissão e armazenagem de papel e maior padronização das obrigações acessórias.....	45
Gráfico 17: A implantação do SPED ocasionou maior agilidade na identificação da arrecadação tributária facilitando assim a fiscalização preventiva dos impostos.....	46
Gráfico 18: O SPED proporcionou maior integração à administração federal, estadual e municipal	46

Gráfico 19: O envio do arquivo do SPED Fiscal implica no aumento do volume de informações disponibilizadas aos entes tributários	47
Gráfico 20: A implantação do SPED proporcionou maior eficiência e eficácia nas ações de combate à evasão tributária no país	47
Gráfico 21: O SPED ocasionou uma redução de tempo e recursos despendidos com processos fiscalizatórios.....	48
Gráfico 22: O SPED contribuiu para a melhoria dos serviços contábeis e fiscais, proporcionando mudanças positivas na relação entre contribuintes e contadores	48
Gráfico 23: A partir da implantação do SPED o profissional contábil conquista maior valorização no país	49
Gráfico 24: A importância da certificação digital na transmissão dos arquivos SPED	49

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Fases de Obrigatoriedade de Uso da NF-e	22
Quadro 2: Benefícios esperados com a implantação da NF-e	23
Quadro 3: Mudanças na atuação das atividades de monitoramento e fiscalização	24
Quadro 4: Blocos da Escrituração Fiscal Digital ICMS/ IPI – EFD ICMS/IPI	26
Quadro 5: Tipos de certificados digitais que podem ser utilizados na entrega dos arquivos do SPED	31
Quadro 6: Instrumento de pesquisa para análise da percepção de Contadores e Representantes da Secretaria de Estado da Fazenda na Zona da Mata Mineira	35

RESUMO

A constante modernização do mundo e o advento das novas tecnologias de informação no ambiente nacional promoveram a busca por mecanismos que permitissem o aperfeiçoamento dos sistemas de fiscalização brasileiro, com reflexos diretos na Contabilidade. Neste cenário, em janeiro de 2007 foi instituído pelo governo federal o Sistema Público de Escrituração Digital, com o intuito de aproximar o fisco dos contribuintes e tornar mais célere o compartilhamento das informações entre as administrações tributárias. Deste modo, o presente estudo objetivou analisar a percepção de Contadores e Representantes da Secretaria de Estado da Fazenda na Zona da Mata Mineira em relação à atuação do Sistema Público de Escrituração Digital como ferramenta fiscalizatória das atividades contábil e fiscais. Para tanto, realizou-se inicialmente pesquisa bibliográfica em artigos, livros, dissertações e dispositivos legais a fim de auxiliar no embasamento consistente sobre o programa implantado. Logo após procedeu-se a aplicação de questionário aos profissionais contábeis e representantes das administrações fazendárias, por meio do qual os respondentes assumiam seu grau de concordância a cada uma das dezesseis assertivas propostas durante o questionamento. Analisando os dados levantados no decorrer da pesquisa, observou-se notória concordância entre os participantes no que tange aos benefícios proporcionados pela instituição da nova sistemática de fiscalização aos entes envolvidos nas práticas contábeis e fiscais, em especial aos administradores tributários, que vêm alcançando maior eficiência nas ações de combate à evasão tributária no país.

Palavras- Chave: SPED, Fiscalização, Contabilidade.

ABSTRACT

The constant modernization of the world and the advent of new information technologies in the national environment promoted the search for mechanisms that allowed the improvement of the Brazilian supervisory systems, with direct repercussions in Accounting. In this scenario, in January 2007, the Federal Government established the Public Digital Bookkeeping System, with the purpose of bringing taxpayers closer together and speeding up the sharing of information among tax administrations. Thus, the present study aimed to analyze the perception of Accountants and Representatives of the State Finance Department in the Zona da Mata Mineira in relation to the performance of the Public Digital Bookkeeping System as a fiscalization tool for accounting and tax activities. In order to do so, it was initially carried out bibliographic research in articles, books, dissertations and legal devices in order to assist in the consistent foundation on the implanted program. Subsequently, a questionnaire was applied to accounting professionals and representatives of the tax administrations, through which respondents assumed their degree of agreement to each of the sixteen assertions proposed during the questioning. Analyzing the data collected in the course of the research, there was a notable agreement among the participants regarding the benefits provided by the institution of the new system of supervision to entities involved in accounting and tax practices, in particular tax administrators, who have been reaching greater efficiency in actions to combat tax evasion in the country.

Keywords: SPED, Oversight, Accounting.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1 AS EVOLUÇÕES NA CONTABILIDADE, ADVINDAS DA GLOBALIZAÇÃO E DAS NOVAS TECNOLOGIAS DE INFORMAÇÕES, COMO FORMA DE CONTROLE ESTRATÉGICO DOS TRIBUTOS	16
2.2 SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED)	17
2.3 NOTA FISCAL ELETRÔNICA (NF-E).....	20
2.3.1 Obrigatoriedade de uso da Nota Fiscal Eletrônica	22
2.3.2 Benefícios advindos com a implantação da Nota Fiscal Eletrônica no Brasil	23
2.4 ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL (EFD – ICMS/ IPI).....	24
2.4.1 Blocos do arquivo digital da Escrituração Fiscal Digital ICMS/IPI	26
2.5 ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD)	28
2.6 A IMPORTÂNCIA DA CERTIFICAÇÃO DIGITAL MEDIANTE AS INOVAÇÕES OCORRIDAS NO CONTEXTO CONTÁBIL E FISCAL NO BRASIL	30
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	33
4 RESULTADOS	35
4.1 PERCEPÇÃO DE CONTADORES EM RELAÇÃO À ATUAÇÃO DO SPED COMO FERRAMENTA DE FISCALIZAÇÃO	36
4.2 PERCEPÇÃO DE REPRESENTANTES DA SECRETARIA ESTADUAL DA FAZENDA EM RELAÇÃO À ATUAÇÃO DO SPED COMO FERRAMENTA DE FISCALIZAÇÃO	43
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	50
6 REFERÊNCIAS	52
7 ANEXOS	58
ANEXO 1 – FREQUÊNCIA DAS RESPOSTAS DOS CONTADORES.....	58
ANEXO 2 – FREQUÊNCIA DAS RESPOSTAS DOS ADMINISTRADORES FAZENDÁRIOS	59

1 INTRODUÇÃO

De acordo com Lugoboni, Souza e Zittei (2016, p. 35) “um país para atingir seus objetivos fundamentais necessita de recursos, para, dentre tantas obrigações, proporcionar principalmente, o bem estar da coletividade.” Neste sentido a Constituição Federal de 1988 estabelece no artigo 145 do capítulo I referente ao Sistema Tributário Nacional que a União, o Estado, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir os seguintes tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria, a fim de obter recursos necessários à execução das atividades fundamentais para o desenvolvimento e bem estar social da nação.

Quanto à definição de tributos o artigo 3º do Código Tributário Nacional determina que “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”.

Segundo Araújo Neto (2009) é notória no Brasil a importância da atividade tributária como fonte de recursos financeiros à manutenção das atividades essenciais ao funcionamento do Estado, em especial os decorrentes dos tributos que incide sobre o movimento econômico das empresas, como o ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS. Deste modo Alexandre (2008) destaca a relevância das práticas fiscalizatórias como uma das principais atividades meio do Estado, uma vez que os recursos advindos da arrecadação de tributos subsidiam a prestação de serviços básicos à sociedade, como saúde, segurança e educação.

Passos (2010) observa neste âmbito que a elevada carga tributária brasileira justificada pela enorme demanda nas áreas sociais e de infraestrutura, ocasiona por vezes o aumento dos índices de sonegação fiscal no país, exigindo dos entes tributários um empenho maior nas ações de combate às práticas tributárias ilícitas, visando o aumento da presença fiscal e consequente aumento da arrecadação tributária.

A partir da modernização do mundo e o advento das novas tecnologias de informação no país a administração tributária brasileira começou a buscar meios que permitissem o aperfeiçoamento dos seus sistemas de fiscalização, com o intuito de aproximar o fisco e os contribuintes e reduzir os índices de evasão fiscal em território nacional. Lima (2013) ressalta neste sentido a instituição do Sistema Público de Escrituração Digital através do decreto nº 6.022 de janeiro de 2007 objetivando a mudança de relacionamento entre a administração tributária e os contribuintes, a fim de promover uma fiscalização mais abrangente, assertiva e rápida, com o auxílio eficaz das tecnologias de informação.

Neste novo cenário de utilização da informatização fiscal, Maricato (2014) ressalta a possibilidade de confrontação dos dados apresentados pelo contribuinte às administrações tributárias com os demais dados existentes no sistema digital, permitindo a apuração precisa dos tributos devidos ao governo brasileiro e conseqüentemente um maior controle das atividades realizadas pelos contribuintes.

Nessa perspectiva, diante da modernização dos processos de transmissão das informações tributárias empresariais aos órgãos fiscalizadores ressalta-se também a atuação da contabilidade como parte intermediária na relação entre o governo e o contribuinte, uma vez que esta, além de ser usuária das informações contábeis e fiscais geradas pelo Sistema Público de Escrituração Digital, é a principal responsável pela escrituração contábil e envio das informações fiscais às administrações tributárias, fornecendo a estes usuários externos os dados necessários à apuração dos tributos e contribuindo conforme destaca Araújo Neto (2009) para uma melhor operacionalização dos trabalhos de natureza tributária por parte dos servidores fazendários.

Diante da contextualização apresentada o presente trabalho pretende analisar se o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) vem atuando efetivamente como mecanismo fiscalizador das atividades contábeis e tributárias no Brasil, a fim de compreender os impactos gerados pela sua implantação às administrações fazendárias, contadores e contribuintes, sendo norteado pela seguinte questão: Qual a percepção de Contadores e Representantes da Secretaria Estadual da Fazenda na Zona da Mata Mineira quanto à atuação do SPED como ferramenta de fiscalização?

A partir desse questionamento, o objetivo geral desta pesquisa é analisar a percepção de Contadores e Representantes da Secretaria Estadual da Fazenda – MG na Zona da Mata Mineira com relação à atuação do Sistema Público de Escrituração Digital como ferramenta de fiscalização. Sendo assim, visando o alcance do objetivo geral delimitou-se como objetivos específicos do estudo identificar os benefícios propostos pelo governo federal a partir da implantação do programa em território nacional; analisar os benefícios obtidos pela implantação do SPED aos órgãos fiscalizadores, contadores/ contribuintes, através da aplicação de questionários a representantes da Secretaria Estadual da Fazenda e Contadores na Zona da Mata Mineira.

A instituição do Sistema Público de Escrituração Digital no Brasil, de acordo com Geron *et al* (2011) caracteriza-se principalmente pelas mudanças ocorridas no processo de emissão e gestão das informações contábil e fiscais, revolucionando o processo fiscalizatório das atividades empresariais realizadas pelos contribuintes, uma vez que a sua efetiva

implantação ocasionou dentre outros benefícios às administrações fazendárias a possibilidade de cruzamento das informações enviadas pelos contribuintes em um curto espaço de tempo.

Deste modo o presente estudo se justifica por ponderar a respeito da atuação do Sistema Público de Escrituração Digital como mecanismo fiscalizador das atividades contábil e fiscais realizadas pelos contribuintes no Brasil, tornando-se relevante à medida que possibilita a compreensão dos impactos gerados pela implantação do programa e ao seu desempenho como ferramenta fiscalizatória na visão de Contadores e Representantes da Secretaria de Estado da Fazenda na Zona da Mata Mineira.

Logo, através desta pesquisa, espera-se contribuir para um melhor entendimento acerca do SPED e seus subprojetos, auxiliando no embasamento consistente na realização de um trabalho futuro na área contábil, prestando assim uma assessoria aos contribuintes de forma transparente e eficaz.

Levando em consideração a abrangência do tema tratado no decorrer desta pesquisa, a quantidade de profissionais contábeis e administrações fazendárias presentes no país e o fato do SPED ainda ser um assunto recente no meio contábil e fiscal, fez-se necessário delimitar o escopo aplicado na construção deste trabalho. Inicialmente o estudo se limita à revisão bibliográfica, sendo fundamentado em leis, livros, artigos, dissertações, manuais e publicações na Internet que abordam sobre os aspectos, objetivos, benefícios, e a estrutura legal do projeto SPED e seus subprojetos.

Na segunda fase do estudo na qual foi analisada a percepção de Contadores e Representantes da Secretaria de Estado da Fazenda quanto à atuação do SPED como ferramenta de fiscalização das atividades contábil e tributárias realizada pelos contribuintes, decidiu-se que a pesquisa seria realizada na Região da Zona da Mata Mineira baseando-se na compreensão de Contadores e Representantes dos órgãos de administração tributária da região, obtendo um índice de respostas de seis contadores e cinco representantes das administrações fazendárias.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O presente referencial teórico está estruturado em seis tópicos primordiais que possibilitaram a compreensão da atuação do Sistema Público de Escrituração Digital no cenário contábil e fiscal brasileiro.

Inicialmente foram abordadas as evoluções ocorridas na contabilidade diante da era digital concomitante à adoção das novas tecnologias de informação pela administração tributária brasileira, a fim de obter melhorias no controle dos tributos devidos pelos contribuintes aos cofres públicos.

Em seguida foram apresentados o Sistema Público de Escrituração Digital e seus principais subprojetos: Nota Fiscal Eletrônica, Escrituração Fiscal Digital ICMS/IPI e Escrituração Digital Contábil, descrevendo o processo de implantação, objetivos, benefícios e as normas que regulamentam cada projeto em território nacional. Finalizando, discorreu-se sobre a certificação digital e sua importância na atual conjuntura contábil e fiscal no país como forma de garantir a validade jurídica das transações realizadas em ambiente digital.

2.1 As evoluções na Contabilidade, advindas da globalização e das novas tecnologias de informações, como forma de controle estratégico dos tributos

A Contabilidade, assim como o ambiente empresarial, vem passando por inúmeras transformações no que se refere à tecnologia de informação, ocasionando uma maior agilidade, segurança, confiabilidade e qualidade, na execução das atividades contábeis por parte dos profissionais contábeis e auxiliando aos usuários dessas informações, como a administração pública e gestores das empresas, na tomada de decisões. Fari e Nogueira (2007) reforçam a importância do profissional contábil como principal auxiliador nos processos decisórios dentro das organizações uma vez que este é o principal responsável pelo levantamento e interpretação dos dados de interesse dos usuários da contabilidade através da adoção de práticas e habilidades estratégicas que assegurem as decisões a serem tomadas.

Inicialmente, conforme afirma Ruschel, Frezza e Utzig (2011), a contabilidade era realizada através de procedimentos manuais. Com o advento dos avanços tecnológicos, em especial da tecnologia de informação, esse cenário apresentou mudanças, ocorrendo uma padronização e maior integração das informações geradas pelas entidades, permitindo aos contadores e empresários, atenderem às exigências impostas pelo fisco e a tornarem estas informações úteis à tomada de decisão.

Ferreira (2006) defende que as informações compõem um dos maiores e mais valiosos ativos de uma entidade, sendo assim a utilização de melhores sistemas de informações conduz a empresa a um contexto mais dinâmico, agressivo e atuante.

Nesse contexto, à medida que a Contabilidade e as empresas vêm se aperfeiçoando através dos avanços tecnológicos, surge a necessidade da criação de um sistema que englobe as áreas envolvidas nas práticas contábeis, a fim de possibilitar um maior alcance das informações geradas pelos profissionais contábeis aos usuários dessas informações, como por exemplo, a administração tributária pública.

Côrrea (2016) destaca que o avanço da tecnologia de informação no país, tornou indiscutível a necessidade das autoridades fazendárias desenvolverem mecanismos de controle que auxiliassem o contribuinte no cumprimento adequado de suas obrigações fiscais e, ao mesmo tempo, permitissem o alcance de maior eficiência e eficácia em suas ações de combate à evasão tributária, com o intuito de aproximar a arrecadação efetiva da arrecadação potencial.

Aproveitando este momento de evolução e diante da chamada era digital vivenciada na área contábil e empresarial no país, o governo brasileiro vem utilizando a tecnologia da informação em seu benefício, com intuito de reduzir a sonegação fiscal e aumentar a arrecadação através das informações enviadas pelos contribuintes, obtendo dessa forma um maior controle sobre as práticas e atividades realizadas pelas empresas no país.

Dessa forma, em 22 de janeiro de 2007, por meio do Decreto nº 6.022 e como parte do Programa de Aceleração do Crescimento – PAC, o governo brasileiro instituiu o SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, com o propósito de aproximar o fisco de seus contribuintes e tornar mais célere o compartilhamento das informações entre as administrações tributárias.

2.2 Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)

O SPED, de acordo com a definição estabelecida pelo Art. 2º do decreto 6.022, alterado em 2013, pelo decreto nº 7.979, é um instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único e computadorizado, de informações.

Conforme evidencia Freitas (2010) o SPED trata-se de um projeto de abrangência nacional, fundamentado na alteração da sistemática do cumprimento das obrigações

acessórias pelos contribuintes às administrações tributárias, mediante o uso de certificação digital, garantindo a validade jurídica das informações prestadas ao fisco.

Nesse âmbito, para Pereira *et al* (2008), o sistema instituído, é uma iniciativa conjunta das três esferas de governo em parceria com outras instituições, com o intuito de promover mudanças no relacionamento entre o fisco e o contribuinte, tornando mais transparente as atividades exercidas por ambos e possibilitando uma redução das práticas tributárias ilícitas.

Dessa forma a Receita Federal do Brasil no Portal Nacional do SPED estabelece como sendo os principais objetivos do sistema, a integração dos órgãos fiscalizadores mediante a padronização e compartilhamento das informações contábil e fiscal, a racionalização e uniformização das obrigações acessórias aos contribuintes, a rapidez na identificação de ilícitos tributários, através de melhorias nos processos de controle, cruzamento de dados e auditoria eletrônica, tornando mais efetiva e célere a fiscalização das práticas arrecadatórias.

Com a implantação e consequente obrigatoriedade do SPED aos contribuintes, Branco (2008) ressalta a nítida preocupação do fisco com os ilícitos tributários, visto que este ao invés de auditar o passado de uma empresa, está mais atento ao presente, podendo projetar o futuro. Deste modo a implantação do SPED prevê diversos benefícios às sociedades empresárias e aos órgãos fiscalizadores do governo brasileiro, visando proporcionar uma maior eficácia na consecução das atividades contábil e fiscal, facilitar o acesso às informações aos contadores e ao fisco, acarretando reflexos positivos em toda a nação brasileira.

De acordo com Young (2009) a inserção do SPED no país oferecerá diversos benefícios aos órgãos fiscalizadores como o acesso mais rápido às informações, a redução do tempo despendido com a presença de auditores fiscais nas instalações do contribuinte, a simplificação e agilidade nos procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária, o fortalecimento do controle e da fiscalização por meio do compartilhamento de informações entre as administrações tributárias, o aumento da produtividade do auditor através da eliminação dos passos para coleta dos arquivos, o aperfeiçoamento do combate à sonegação.

Com relação aos benefícios advindos da implantação do SPED às sociedades empresárias, a Receita Federal do Brasil elenca como exemplos a redução de custos com a emissão e armazenamento de papel, uniformização das obrigações acessórias prestadas aos órgãos fiscais, redução de custos administrativos, possibilidade de troca de informações entre os contribuintes a partir de um *layout* padrão.

O universo de atuação do programa conforme demonstrado no Portal Nacional do SPED é composto em sua estrutura por doze projetos que aos poucos estão sendo constituídos e inseridos no cenário brasileiro, sendo estes: Conhecimento de Transporte eletrônico (CT-e);

Escrituração Contábil Digital (ECD); Escrituração Contábil Fiscal (ECF); Escrituração Fiscal Digital do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) (EFD-ICMS/IPI); Escrituração Fiscal Digital das Contribuições Incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições); Escrituração Fiscal Digital das Retenções e Informações da Contribuição Previdenciária Substituída (EFD-Reinf); E-Financeira; E-Social, ou folha de pagamento digital; Nota Fiscal Eletrônica (NF-e); Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e); Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e) e a Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e).

Com relação à estrutura do SPED Origuela (2017) considera também como pertencente ao universo de atuação do sistema os seguintes projetos: Controle Fiscal Contábil de Transição (FCont) e o Livro de Apuração do Lucro Real (e-Lalur). Côrrea (2016) destaca que o SPED é constituído de diversos subprojetos, alguns sob a administração exclusiva da União, outros em que a administração é compartilhada também com Estados e/ou Municípios. Segundo ele, três desses subprojetos foram pioneiros na implantação: Nota Fiscal Eletrônica (NF-e); Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Escrituração Fiscal Digital ICMS/IPI (EFD ICMS/IPI) também conhecida como SPED Fiscal ICMS/IPI, os quais serão abordados detalhadamente nas próximas seções.

Diante desse cenário de mudanças, Carvalho *et al* (2016) considera que o incessante avanço das novas tecnologias de informação, a integração e uniformização das informações prestadas pelas entidades, o detalhamento das informações requeridas nas declarações do SPED, possibilitam um maior controle das práticas contábil e fiscal realizadas pelos contribuintes aos órgãos tributários, exigindo portanto do profissional contábil uma contínua capacitação. Nessa perspectiva, diante da era digital vivenciada no país e com a implantação do SPED, a contabilidade deixa de ter o foco somente sobre a área fiscal e passa a ser um instrumento importante na tomada de decisões, auxiliando e servindo de base para os gestores das empresas nos processos decisórios.

Dessa forma a figura do profissional contábil no país ganha espaço e passa a ter uma maior valorização, surgindo assim a necessidade de que o conhecimento do contador sobreponha-se ao trabalho operacional, afinal, conforme declara Duarte (2009) a informação pura não é conclusiva, não transforma a empresa, não toma decisões, nem cria oportunidades. Para que ela tenha valor é preciso utilizar as habilidades humanas de análise e síntese.

2.3 Nota Fiscal Eletrônica (NF-e)

O projeto para implantação da Nota Fiscal Eletrônica no Brasil aprovado em 2004, em substituição à Nota Fiscal modelo tradicional 1 ou 1-A, em papel, foi o primeiro subprojeto do Sistema Público de Escrituração Digital colocado em prática, antes mesmo da criação do próprio sistema, afim de promover uma maior integração e compartilhamento de informações, visando a modernização da administração tributária brasileira, o fortalecimento do controle e da fiscalização.

De acordo com Fernandez (2012), o projeto piloto da NF-e começou a ser desenvolvido inicialmente por integrantes de seis estados brasileiros (São Paulo, Rio Grande do Sul, Bahia, Goiás, Santa Catarina e Maranhão), pela Receita Federal do Brasil e pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA), cabendo a coordenação do projeto ao Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais (ENCAT). O projeto contou com a participação de dezenove grandes empresas emissoras de nota fiscal em papel, representando vários setores econômicos, tais como o setor automobilístico, alimentação, farmacêutico e de combustíveis.

Durante o processo de elaboração da NF-e no Brasil, Junqueira (2007) destaca a participação das empresas de iniciativa privada, Cervejarias Kaiser S.A, Companhia Ultragaz S.A, Eletropaulo Metropolitana Eletricidade de São Paulo S.A, Eurofarma Laboratórios Ltda., Ford Motor Company Brasil Ltda., General Motors do Brasil Ltda., Gerdau Aços Longos S.A, Office Net do Brasil S.A, Petrobras Distribuidora de Petróleo S.A, Petrobras - Petróleo Brasileiro S.A, Robert Bosch Ltda., Sadia S.A, Siemens VDO Automotive Ltda., Souza Cruz S.A, Telefônica - Telesp Telecomunicações de São Paulo S.A, Toyota do Brasil, Dimed Distribuidora de Medicamentos S.A, Volkswagen do Brasil Indústria de Veículos Automotores Ltda., Wickbold & Nosso Pão Indústrias Alimentícias Ltda.

Dentre os objetivos que serviram de premissas para a execução do projeto da NF-e no país, conforme descrito no Portal da Nota Fiscal Eletrônica, destaca-se o interesse da administração tributária brasileira na simplificação das obrigações acessórias prestadas pelos contribuintes, a fim de permitir o acompanhamento em tempo real pelo órgão fiscalizador, das operações comerciais realizadas entre os contribuintes.

Dessa forma em outubro de 2005, a Nota Fiscal Eletrônica é instituída e validada no Brasil, tendo como base a legislação nacional, regulamentada em três atos legais o Ajuste SINIEF, o Ato COTEPE e o Protocolo ICMS. Conforme esclarece Fernandez (2012) o Ajuste SINIEF 07/05 e suas respectivas alterações instituiu nacionalmente a NF-e no país

definindo as principais regras do modelo e identificando os documentos em papel que são substituídos pelo novo formato. As definições técnicas do projeto são contempladas pelo Ato COTEPE 72/05 e suas posteriores alterações, que aprovam e delineiam os Manuais de Orientação ao Contribuinte (MOC). Já o Protocolo ICMS 10/07 e suas atualizações, regulamenta a obrigatoriedade de uso da NF-e- de forma padronizada no país.

A Nota Fiscal Eletrônica, de acordo com a redação estabelecida no Ajuste SINIEF 07/05, é o documento emitido e armazenado eletronicamente, em formato apenas digital, contendo informações a respeito das operações e prestações realizadas pelos contribuintes, mediante assinatura digital do emitente e autorização de uso pelas administrações tributárias da unidade federada do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador.

Conforme Borba, Petrini e Wiedenhof (2013) em agosto de 2006 iniciou-se a segunda fase do projeto da NF-e no país com a adesão de mais empresas e estados emissores, sendo disseminado seu uso em todo o território nacional a partir de 2007, através de protocolos de adesão de empresas por ramo de atividade, volume de faturamento e outros critérios.

A implantação da NF-e em território nacional constitui um grande avanço para a vida do contribuinte, refletindo nas atividades de fiscalização sobre operações e prestações realizadas por esses. Sendo assim, a redação determinada pela cláusula primeira do Ajuste SINIEF 07/05 estabelece que

a Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, modelo 55, poderá ser utilizada pelos contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI ou Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS em substituição:

I – à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A;

II - à Nota Fiscal de Produtor , modelo 4.

A instituição do projeto da NF-e, traz consigo um novo modelo operacional de emissão das notas fiscais, mudando dessa forma a sistemática usada anteriormente à obrigatoriedade de adesão dos contribuintes às notas em versão digital. Conforme esclarece Junqueira (2007), a emissão da nota fiscal eletrônica decorre da geração de arquivo eletrônico, em formato XML, pelo contribuinte, antes mesmo de o fato gerador acontecer. Após a geração desse arquivo, mediante assinatura digital, o emitente transmite esse arquivo à Secretaria de Estado da Fazenda ao qual está submetido, a fim de obter autorização de uso da NF-e, sem a qual não poderá haver o trânsito da mercadoria. Depois de autorizada a operação e transformado o documento eletrônico em NF-e, a SEFAZ disponibiliza consulta pública para que o destinatário e outros legítimos interessados possam acessar os dados da NF-e, através da chave de acesso. Para suceder o acompanhamento do trânsito da mercadoria, o contribuinte imprime o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica – DANFE, em papel e

via única, contendo as principais informações da nota e um código de barras com sua chave de acesso, pelo qual será verificada a autenticidade da nota em caso de fiscalização.

2.3.1 Obrigatoriedade de uso da Nota Fiscal Eletrônica

Quanto ao processo de obrigatoriedade de emissão da NF-e pelas empresas brasileiras, Fernandez (2012) destaca que inicialmente o fisco contou com a adesão voluntária desses contribuintes, não obtendo êxito neste momento, uma vez que a pouca informação em relação à certificação digital e a ausência de credibilidade das empresas em relação ao órgão fiscalizador, dificultaram a participação voluntária das empresas ao projeto da NF-e. Com o intuito de solucionar esse entrave os Estados, em comum acordo, definiram um cronograma de obrigatoriedade em duas etapas, sendo a primeira nos anos de 2008 e 2009, e a segunda do ano de 2010 em diante.

Quadro 1 – Fases de Obrigatoriedade de Uso da NF-e

Fase	Instituição	Início
1 ^a	Abril de 2007	Abril de 2008
2 ^a	Dezembro de 2007	Dezembro de 2008
3 ^a	Junho de 2008	Abril de 2009
4 ^a	Setembro de 2008	Setembro de 2009
5 ^a	Junho de 2009	Abril de 2010
6 ^a	Junho de 2009	Julho de 2010
7 ^a	Junho de 2009	Outubro de 2010
8 ^a	Junho de 2009	Dezembro de 2010

Fonte: Freitas (2010, p.73).

Dessa forma, Ribeiro (2016) salienta que o primeiro protocolo para a determinação da obrigatoriedade de emissão da NF-e pelas empresas sediadas no Brasil foi o Protocolo ICMS 10, de 18 de abril de 2007, tornando compulsório o uso da NF-e a partir de 1º de janeiro de 2008 pelos contribuintes que exercessem atividades de distribuição de combustíveis líquidos e de fabricação de cigarros nos estados de Alagoas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, São Paulo e Sergipe. Mais adiante o Protocolo ICMS 30, de 06 de julho de 2007, estendeu a obrigatoriedade aos demais estados brasileiros a partir de 1º de abril de 2008, alterando dessa forma o protocolo inicial. Em 2009, através do Protocolo ICMS 42/2009, a obrigatoriedade passou a ser pelo critério do CNAE, conforme a atividade econômica da empresa e não mais por setores especificados em protocolos anteriores, incluindo desde 2008 até o presente novas

atividades de forma gradativa, possibilitando uma utilização mais ampla da nova sistemática de emissão do documento fiscal por meio digital aos contribuintes.

Borba, Petrini e Wiedenhof (2013) discorrem que todo o contribuinte de ICMS que desenvolva atividade industrial, atividade de comércio atacadista ou distribuição, que realizem vendas de mercadorias com destino a outra UF, que realizem operações para a administração pública e operações de comércio exterior, estão obrigados à emissão de notas fiscais eletrônicas, conforme Protocolo ICMS 42/09, alterado posteriormente pelo Protocolo ICMS 85/10.

2.3.2 Benefícios advindos com a implantação da Nota Fiscal Eletrônica no Brasil

A implantação e consequente obrigatoriedade da Nota Fiscal Eletrônica pelos diversos segmentos empresariais no Brasil, conforme descrito no Portal da NF-e, instituirá mudanças significativas no processo de emissão e gestão das informações fiscais, ocasionando diversos benefícios aos contribuintes, às administrações tributárias e à sociedade brasileira. No quadro abaixo estão dispostos os benefícios proporcionados a todas as partes envolvidas no processo.

Quadro 2 – Benefícios esperados com a implantação da NF-e

ENVOLVIDOS	BENEFÍCIOS
Administrações Tributárias:	<ul style="list-style-type: none"> •Aumento na confiabilidade da Nota Fiscal; •Melhoria no processo de controle fiscal, possibilitando um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos; •Redução de custos no processo de controle das notas fiscais capturadas pela fiscalização de mercadorias em trânsito; •Diminuição da sonegação e aumento da arrecadação; •Suporte aos projetos de escrituração eletrônica contábil e fiscal da Secretaria da RFB (Sistema Público de Escrituração Digital - SPED).
Sociedade:	<ul style="list-style-type: none"> •Redução do consumo de papel, com impacto positivo no meio ambiente; •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 à Nota Fiscal Eletrônica.
Contribuinte Comprador (Receptor da NF-e):	<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 NF-e; •Redução de erros de escrituração devido a erros de digitação de notas fiscais; •Incentivo ao uso de relacionamentos eletrônicos com fornecedores.
Vendedor (Emissor de NF-e):	<ul style="list-style-type: none"> •Redução de custos de impressão; •Redução de custos de aquisição de papel; •Redução de custos de envio do documento fiscal; •Redução de custos de armazenagem de documentos fiscais; •Simplificação de obrigações acessórias, como dispensa de AIDF; •Redução de tempo de parada de caminhões em Postos Fiscais de Fronteira; •Incentivo a uso de relacionamentos eletrônicos com clientes.

Fonte: Portal Oficial da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e, 2018).

Segundo Pessoa (2012), o advento da Nota Fiscal Eletrônica e sua consequente obrigatoriedade aos contribuintes facilitará o acesso às informações contábil e fiscal realizadas pelas entidades, promovendo mudanças nas ações fiscalizatórias e de monitoramento competentes às administrações tributárias.

Quadro 3 – Mudanças na atuação das atividades de monitoramento e fiscalização

Passado	Futuro
Repressiva	Preventiva
Isolado	Integração
Auditar Passado	Acompanhar o presente e Projetar o Futuro
Estabelecimento	Empresa
Conferência Manual	Auditoria Eletrônica
Poucas Fontes	Múltiplas Fontes
Amostragem	100% operações
Provas em papel	Provas eletrônicas
Fiscalização in loco	Fiscalização à distância
Generalista	Especialista

Fonte: Pessoa (2012, p.43).

Sendo assim, a nova sistemática de emissão da NF-e, conforme evidenciado no quadro acima permitirá aos entes tributários ações preventivas e integradas, com o intuito de acompanhar as operações realizadas pelos contribuintes no presente, projetando as ações futuras. Destaca-se também a atuação da auditoria eletrônica viabilizando a fiscalização à distância, reduzindo o tempo despendido com a presença de auditores fiscais nas instalações do contribuinte.

2.4 Escrituração Fiscal Digital (EFD – ICMS/ IPI)

A Escrituração Fiscal Digital – EFD ICMS/IPI, também conhecida como SPED Fiscal, é parte integrante do projeto SPED a que se refere o Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, e foi instituída por meio do Convênio ICMS nº 143, de 15 de dezembro de 2006, posteriormente substituído pelo Ajuste Sinief 02, de 03 de abril de 2009.

De acordo com Nardon e Rogowski (2010), a Escrituração Fiscal Digital (EFD) consiste na escrituração de documentos fiscais em versão digital, pelo qual o contribuinte, mediante certificação digital, apresenta às administrações tributárias brasileiras as informações acerca das operações realizadas durante determinado período.

A Escrituração Fiscal Digital ICMS /IPI, segundo Borges e Miranda (2011) é emitida pelo contribuinte e posteriormente transmitida mensalmente ao fisco em conformidade com o

Ato Cotepe ICMS nº 09 de 2008, evidenciando todas as operações de entrada, saída e as informações fiscais relevantes às administrações tributárias, observando o período de apuração do ICMS e IPI.

Conforme Côrrea (2016), anteriormente ao projeto do SPED Fiscal ICMS/IPI, a escrituração fiscal era realizada de forma manual ou mecanizada, sendo apresentados os registros das operações do contribuinte e apurações de impostos por meio de livros físicos, assinados e reconhecidos na repartição fiscal ao qual era subordinado. Após essa fase, através do Convênio ICMS nº 57/1995, foi regulamentada a transmissão e escrituração de documentos fiscais por intermédio do processamento eletrônico de dados, instituindo assim o Sintegra, mantendo, entretanto, a necessidade de manutenção dos livros físicos contendo as informações fiscais da entidade.

A obrigatoriedade da apresentação do arquivo da Escrituração Fiscal Digital ICMS/IPI incide sobre os contribuintes do ICMS e do IPI, conforme evidenciado por Freitas (2010), com o intuito de substituir os livros fiscais relacionados a esses tributos e outras declarações periódicas possibilitando a integração das informações fiscais aos fiscos federal (IPI) e estadual (ICMS) por meio de um único arquivo digital.

De acordo com Côrrea (2016) ao enviar o arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI o contribuinte está apresentando à Administração Tributária, onde se encontra domiciliado o Livro Registro de Entradas, Livro Registro de Saídas, Livro Registro de Apuração do ICMS, Livro Registro de Apuração do IPI, Livro Registro de Inventário, Documento de Controle de Crédito do ICMS de Ativo Permanente (CIAP) e o Livro Registro de Controle da Produção e Estoques.

A legislação aplicável que regulamenta a exigência da Escrituração Fiscal Digital ICMS/ IPI em nível nacional, conforme exposto no Portal Nacional do SPED, baseia-se principalmente no Convênio ICMS nº 143, de 15 de dezembro de 2006 e posteriormente o Ajuste Sinief 02, de 03 de abril de 2009 que institui a Escrituração Fiscal Digital em arquivo digital, e estabelece a obrigatoriedade de manutenção dos documentos fiscais que deram origem à escrituração, no Ato COTEPE/ICMS nº 09, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações que definem os documentos fiscais e as especificações técnicas do leiaute do arquivo digital da EFD-ICMS/IPI e no Protocolo ICMS nº 77, de 18 de setembro de 2008 que dispõe sobre a obrigatoriedade da apresentação do arquivo digital da escrituração fiscal.

Côrrea (2016) destaca que as normas que estabelecem a exigência do SPED Fiscal ICMS/IPI em nível nacional, devem ser verificadas por cada Estado e Distrito Federal na normatização da exigência dessa obrigação tributária acessória para seus contribuintes.

Quanto ao modelo operacional da Escrituração Fiscal Digital ICMS/IPI, conforme descrito no Portal Estadual do Sistema Público de Escrituração Digital de Minas Gerais, o contribuinte inicialmente gera um arquivo em formato digital. Conforme as especificações estabelecidas pelo Ato Cotepe 09/2008, esse arquivo deve ser validado mediante certificação digital e enviado para o Serviço Federal de Processamento de Dados – Serpro, utilizando-se o Programa Validador do SPED Fiscal – PVA. Após o envio do arquivo as administrações tributárias, estadual e federal passam a ter acesso à totalidade das informações econômicas, fiscais e contábeis praticadas pelo contribuinte em determinado período.

De acordo com o estabelecido no Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital a totalidade das informações contida no arquivo da EFD ICMS/IPI compreende, dentre outras, as informações referentes às entradas e saídas de mercadoria, serviços prestados e tomados, à quantidade, descrição e valores de mercadorias, à produção de produtos em processo e acabados, consumo de insumos, estoque escriturado e qualquer informação que reflita no inventário físico e contábil da entidade ou na cobrança de tributos.

2.4.1 Blocos do arquivo digital da Escrituração Fiscal Digital ICMS/IPI

Conforme Ato Cotepe ICMS nº 9/2008 o arquivo digital da EFD ICMS é constituído de blocos, cada qual com determinado conjunto de registros, evidenciando as informações econômico-fiscais realizadas pelo contribuinte. A apresentação de todos os blocos, em sequência, é obrigatória e estes são organizados conforme demonstrado no quadro abaixo.

Quadro 4 – Blocos da Escrituração Fiscal Digital ICMS/ IPI – EFD ICMS/IPI

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

Fonte: Ato Cotepe/ ICMS nº 9/2008.

Segundo Côrrea (2016) os blocos que compõem a estrutura do SPED Fiscal ICMS/ IPI são organizados cada um contendo conjunto específico de registros de dados da escrituração fiscal do contribuinte. O **Bloco 0 - Abertura, Identificação e Referências** corresponde ao

primeiro registro do arquivo apresentando a identificação do contribuinte e do contabilista responsável pela escrituração, os participantes com quem o contribuinte realizou operações, os itens relativos às prestações no período e os bens que compõem o ativo permanente do contribuinte. O **Bloco C - Documentos Fiscais I - Mercadorias (ICMS/IPI)** evidencia a escrituração de documentos fiscais relativos às operações com mercadorias, como por exemplo, a NF-e e o Cupom fiscal. O **Bloco D - Documentos Fiscais II - Serviços (ICMS)** indica a escrituração dos documentos fiscais relativos às prestações de serviços sujeitos à incidência do ICMS, como a nota fiscal de serviço de transporte. No **Bloco E - Apuração do ICMS e do IPI** o contribuinte deve evidenciar a apuração do ICMS operações próprias e do ICMS relativo às operações sujeitas à substituição tributária e à operação do IPI para indústrias ou equiparadas. No **Bloco H - Inventário Físico** o contribuinte deve informar o inventário físico, identificando os itens que compõem o estoque de sua entidade na data de seu levantamento. O **Bloco G - Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP)** destina-se às informações dos registros de dados do CIAP objetivando a demonstração do cálculo da parcela de crédito do ICMS apropriada no mês, decorrentes da entrada de mercadorias destinados ao ativo imobilizado, incorporado ao universo de atuação do SPED desde 2011.

Dentre os blocos que integram a estrutura do arquivo digital, o mais recente é o **Bloco K - Controle da produção e do estoque**. Conforme Côrrea (2016), este é obrigatório a partir de 2017 aos contribuintes do seguimento industrial, que nele apresentarão informações mensais acerca da produção e consumo de insumos, assim como do estoque escriturado. O **Bloco 1 - Outras informações** é responsável pela prestação de outras informações relevantes às Administrações Tributárias, como as operações de venda com cartão de crédito ou débito realizadas pelo contribuinte. O último bloco que compõem a estrutura do SPED Fiscal é o **Bloco 9 - Controle e encerramento do arquivo digital**, responsável pelo controle e encerramento do arquivo digital, no qual são totalizados os registros de dados do arquivo, auxiliando as verificações e batimentos.

De acordo com Branco (2008), cada bloco de informações que compõe a estrutura do arquivo digital da EFD ICMS/IPI é constituído por registros de dados organizados hierarquicamente, de Pai para Filho, sendo o principal registro Pai que pode ocorrer mais de uma vez no arquivo, e o registro dependente Filho que apresenta o detalhamento do registro principal.

Dessa forma, Branco (2008) destaca que a partir da implantação do SPED Fiscal a administração tributária terá acesso a toda rotina empresarial realizada pelos contribuintes,

implicando no aumento do volume de informações disponibilizadas ao fisco e promovendo uma maior integração das informações fiscais às entidades tributárias no país.

2.5 Escrituração Contábil Digital (ECD)

A Escrituração Contábil Digital – ECD, conforme Duarte (2009, p. 119) “é o pilar contábil do SPED” e consiste na atual sistemática utilizada pela Contabilidade para a geração de livros contábeis em meio eletrônico, mediante assinatura digital, sem a necessidade de emissão dos livros legais em papel.

Campos (2012) ressalta o pioneirismo do Conselho Federal de Contabilidade em relação à adoção da Escrituração Contábil Digital, visto que desde o ano de 2005 o Conselho já havia normatizado a Escrituração Contábil em Forma Eletrônica, precedendo à criação do próprio SPED e prevendo através da normatização os requisitos de uso da certificação digital no padrão ICP-Brasil, a autenticação dos livros e o leiaute do arquivo.

Em 2010, o Conselho aprovou através da Resolução nº. 1.299/2010, o Comunicado Técnico CTG 2001, definindo as formalidades da escrituração contábil em formato digital para fins de atendimento ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, objetivando promover a harmonização entre a Escrituração Contábil em Forma Eletrônica, do CFC, e a Escrituração Contábil Digital, do SPED.

Nessa perspectiva Freitas (2010) destaca que o arquivo digital da Escrituração Contábil Digital – ECD, instituído pela Instrução Normativa RFB nº 787/07, deve ser gerado pelo sistema de contabilidade da respectiva empresa, submetido à validação por meio do Programa Gerador de Escrituração - PGE, assinado digitalmente pelo contribuinte e pelo contabilista responsável pelo envio do arquivo da ECD, gerado e assinado o requerimento para autenticação na Junta Comercial, de sua jurisdição e em seguida transmitido ao Sistema Público de Escrituração Digital, através do programa ReceitaNet.

Ao receber o arquivo digital da Escrituração Contábil, conforme evidencia Passos (2010), o portal do Sistema Público de Escrituração Digital extrai um resumo do arquivo, disponibilizando-o à Junta Comercial competente, que irá efetuar a autenticação eletrônica do livro. Neste resumo é disponibilizado às autoridades tributárias o Requerimento, o Termo de Abertura e o Termo de Encerramento, compreendidos no arquivo da Escrituração Contábil Digital.

O arquivo da Escrituração Contábil Digital – ECD, de acordo com Roseno (2012), corresponde à obrigação de transmitir em versão digital a escrituração dos seguintes livros:

- I- Livro Diário e seus auxiliares, se houver;
- II- Livro Razão e seus auxiliares, se houver;
- III- Livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

Com relação à obrigatoriedade de apresentação do arquivo digital da Escrituração Contábil Digital, o artigo 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.774/2017 estabelece exigência às pessoas jurídicas e equiparadas obrigadas a manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial, inclusive entidades imunes e isentas, não se aplicando a compulsoriedade, conforme §1º desse mesmo artigo

I - às pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006;

II - aos órgãos públicos, às autarquias e às fundações públicas;

III - às pessoas jurídicas inativas, assim consideradas aquelas que não tenham realizado, durante o ano-calendário, atividade operacional, não operacional, patrimonial ou financeira, inclusive aplicação no mercado financeiro ou de capitais as quais devem cumprir as obrigações acessórias previstas na legislação específica;

IV - às pessoas jurídicas imunes e isentas que auferiram, no ano-calendário, receitas, doações, incentivos, subvenções, contribuições, auxílios, convênios e ingressos assemelhados cuja soma seja inferior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais) ou ao valor proporcional ao período a que se refere a escrituração contábil; e

V - às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido que não distribuam, a título de lucro, sem incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), parcela de lucros ou dividendos superior ao valor da base de cálculo do imposto sobre a renda, diminuída dos impostos e contribuições a que estiver sujeita.

§ 2º As exceções a que se referem os incisos I e V do §1º não se aplicam à microempresa ou empresa de pequeno porte que tenha recebido aporte de capital na forma prevista nos arts. 61-A a 61-D da Lei Complementar nº 123, de 2006.

§ 3º As pessoas jurídicas do segmento de construção civil dispensadas de apresentar a Escrituração Fiscal Digital do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) - EFD ICMS/IPI - ficam obrigadas a apresentar o livro Registro de Inventário na ECD, como livro auxiliar.

§ 4º A Sociedade em Conta de Participação (SCP) enquadrada nas hipóteses de obrigatoriedade de apresentação da ECD deve apresentá-la como livros próprios ou livros auxiliares do sócio ostensivo.

§ 5º O empresário e a sociedade empresária que não estejam obrigados, para fins tributários, a apresentar a ECD, podem apresentá-la, de forma facultativa, a fim de atender ao disposto no art. 1.179 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

O arquivo digital da ECD, conforme artigo 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.774/2017, deverá ser transmitido anualmente ao Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, até o último dia útil do mês de maio do ano seguinte ao ano calendário a que se refere a escrituração, utilizando-se o PGE, desenvolvido com esta finalidade.

Deste modo a implantação de novas tecnologias de informação no cenário brasileiro, como o arquivo digital da Escrituração Contábil Digital, demonstra o interesse das

administrações tributárias no aperfeiçoamento de seus sistemas fiscalizatórios. Conforme afirma Duarte (2009), nota-se que o fisco vem buscando aprimorar os seus sistemas de fiscalização a fim de obter informações sobre todas as operações empresariais realizadas pelos contribuintes, proporcionando ao fisco o cruzamento de informações que auxiliarão no combate à evasão fiscal no país.

Passos (2010) enfatiza que a Escrituração Contábil Digital acarretará mudanças também na realização das atividades contábeis de responsabilidade dos Contadores, visto que a utilização das tecnologias de informação nos processos operacionais de escrituração traz uma nova realidade de atuação do profissional contábil, tornando-os importantes colaboradores no processo gerencial e de planejamento tributário das empresas a que prestam seus serviços.

2.6 A importância da certificação digital mediante as inovações ocorridas no contexto contábil e fiscal no Brasil

A substituição do uso do papel como fonte de registro e troca de informações pelo documento digital, na perspectiva de obter melhorias nos processos informacionais, como maior agilidade, segurança e publicidade é uma realidade vivenciada no mundo empresarial atual, como observa Lacorte (2006), ocasionando a amplitude e disseminação do uso dessa tecnologia de informação às entidades no Brasil.

Assim, o avanço das tecnologias de informação no Brasil e no mundo e sua consequente utilização em larga escala nos processos institucionais e empresariais, evidenciaram, segundo Nascimento, Cavalcante e Vlaxio (2016), a indispensabilidade do uso de políticas de segurança que assegurassem a privacidade, autenticidade e integridade das informações transmitidas por meio do ambiente digital.

A informação, na visão de Ramiro (2008) manifesta-se como um importante ativo de uma empresa, visto que é essencial na garantia da eficácia dos processos decisórios, sendo necessário e fundamental que sejam resguardadas por meio da implantação de processos de segurança inibindo a ocorrência de ameaças e divulgações indevidas.

Neste âmbito surge a certificação digital, tecnologia habilitada, segundo Roseno (2012), na identificação de cidadãos e instituições por meio da assinatura eletrônica dos documentos, garantindo assim o sigilo, agilidade, integridade, validade jurídica e maior confiabilidade às práticas realizadas *online*.

O certificado digital trata-se de um documento eletrônico que abrange as informações a respeito do emissor e o titular do certificado, como nome do titular, identificação do algoritmo de assinatura, assinatura digital do emissor, validade do certificado e a chave pública vinculada ao titular, sendo o principal instrumento utilizado para validação de assinaturas digitais (LACORTE, 2006).

Com o intuito de autenticar e legalizar as chaves públicas utilizadas para a validação das assinaturas digitais foi instituído em 24 de agosto de 2008, através da Medida Provisória nº 2.200-2, a Infraestrutura de Chaves Pública Brasileira – ICP-Brasil, pelo qual foram definidos, de acordo com Bertol (2009), os padrões técnicos que habilitam o uso dos certificados digitais no país, garantindo a idoneidade e legitimidade jurídica dos documentos e tornando-se o marco legal da disseminação do uso dessa tecnologia de segurança no país.

Valcarenghi (2015) acrescenta que a ICP – Brasil está condicionada à autarquia federal do Instituto Nacional de Tecnologia de Informação – ITI, órgão vinculado à Casa Civil da República, dispondo da atribuição de legitimar e comprovar a emissão de certificados digitais em território nacional.

Duarte (2009) ressalta que a Receita Federal do Brasil, utiliza-se do mecanismo da certificação digital na transmissão das informações fiscais entre os contribuintes e o órgão fiscalizador, sendo imprescindível, segundo Roseno (2012), na transmissão dos arquivos digitais do projeto SPED, como a Nota Fiscal Eletrônica, a Escrituração Fiscal Digital ICMS/IPI e a Escrituração Contábil Digital, a utilização da certificação digital no padrão ICP-Brasil.

Com relação às categorias de certificado digital, Duarte (2009) destaca a existência dos certificados do tipo A1 e S1, os quais armazenam as informações referentes ao certificado no próprio computador do usuário através de uma senha de acesso e com um nível de segurança menor e dos tipos A2, A3, A4, S2, S3 e S4, sendo necessário um hardware criptográfico, como cartão inteligente (*smart card*) ou cartão de memória (*token USB ou pen drive*) para armazenamento das informações, possibilitando assim um nível de segurança maior. No quadro abaixo são demonstrados de maneira resumida os tipos de certificados que podem ser utilizados no envio dos arquivos digitais do projeto SPED.

Quadro 5 – Tipos de Certificados Digitais que podem ser utilizados na entrega dos arquivos digitais do SPED

	Nota Fiscal Eletrônica (NF-e)	SPED Contábil (ECD)	SPED Fiscal (EFD)
Certificado Digital	e- CNPJ, e-PJ (e- NFe)	e-CPF	e-CNPJ, e-CPF, e-PJ

Forma de armazenamento	A1(computador) ou A3 (token ou cartão)	A3 (token ou cartão)	A1(computador) ou A3 (token ou cartão)
Quem	Pessoa jurídica emissora do documento fiscal.	Contabilista e representantes da empresa perante a Junta Comercial.	Representante legal ou procuradores.
Base legal	AJUSTE SINIEF 07/05 “IV – a NF-e deverá ser assinada pelo emitente, com assinatura digital, certificada pela entidade credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira – ICP - Brasil, contendo o nº do CNPJ de qualquer dos estabelecimentos do contribuinte, a fim de garantir a autoria do documento digital.”	INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 926 “Os livros contábeis e documentos de que trata o caput deverão ser assinados digitalmente, utilizando – se de certificado de segurança mínima, tipo A3, emitido por entidade credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP – Brasil).”	CONVÊNIO ICMS 143/06 “O arquivo deverá ser assinado digitalmente de acordo com as Normas de Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira – ICP – Brasil pelo contribuinte, por seu representante legal ou por quem a legislação indicar.”

Fonte: Duarte (2009, p. 278).

Deste modo, Roseno (2012) propõe que para a entrega dos arquivos do projeto SPED, é recomendável a utilização dos certificados do tipo A3, visto que com a implantação do projeto do SPED o fisco detém um maior controle sobre as operações realizadas pelas entidades, sendo necessário, dessa forma, um nível de segurança maior que permita a integridade, autoria e inalterabilidade das informações repassadas ao órgão fiscalizador.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Na construção de um saber seguro e válido é essencial estabelecer critérios e métodos a serem utilizados na elaboração do estudo, a fim de formalizar a apresentação do trabalho e conceder-lhe clareza, concisão e objetividade (SILVA e SILVEIRA, 2003).

Neste sentido, Gil (2008, p. 8) define método “como caminho para se chegar a determinado fim. E método científico como o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento”, reforçando a ideia da necessidade de conhecimento dos métodos para se chegar às respostas dos questionamentos levantados no decorrer do estudo.

No que tange ao objetivo geral, a metodologia aplicada no decorrer deste trabalho, utilizou como procedimento a pesquisa qualitativa, visto que o presente estudo não se preocupa com representatividade numérica, mas, sim, com a compreensão do desempenho do SPED como ferramenta de fiscalização na visão de Representantes da Secretaria Estadual da Fazenda e Contadores na Zona da Mata Mineira. Para Richardson (2012, p. 90) “a pesquisa qualitativa pode ser caracterizada como a tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas pelos entrevistados, em lugar da produção de medidas quantitativas de características ou comportamentos”.

Sendo assim, quanto aos procedimentos de investigação à pesquisa fundamenta-se inicialmente em revisão bibliográfica acerca do Sistema Público de Escrituração Digital, valendo-se das informações publicadas em artigos, livros, dissertações, teses, portais eletrônicos, e das legislações cabíveis ao SPED e seus projetos, na tentativa de adquirir conhecimentos que embasassem a elaboração do referencial teórico do trabalho. Conforme destaca Santos (1999), a pesquisa bibliográfica consiste na utilização total ou parcial das referências, como livros, publicações periódicas, anais de congresso, entre outros, cujas informações já foram elaboradas e publicadas por outros autores.

Após estruturar o suporte teórico do estudo, procedeu-se à aplicação de questionários com Representantes da Secretaria de Estado da Fazenda e Contadores na Zona da Mata Mineira, com o objetivo de identificar a percepção destes, sobre a atuação do SPED como ferramenta de fiscalização, procurando assim atingir as metas propostas neste trabalho. Assim sendo, Gil (2008, p. 121) define questionário como “um conjunto de questões que são submetidas a pessoas com o propósito de obter informações sobre conhecimentos, crenças, sentimentos, valores, interesses, expectativas, aspirações, temores, comportamento presente ou passado, etc”.

Quanto à composição do questionário aplicado durante a pesquisa este contava com dezesseis questões assertivas, formuladas com base nos benefícios delimitados pelo governo federal no processo de implantação do SPED e estruturadas mediante a utilização da Escala Likert, por meio da qual, foram feitas afirmações relacionadas ao objeto do estudo, com vistas a evidenciar informações sobre os níveis de opinião dos Representantes da SEFAZ e Contadores na Zona da Mata Mineira em relação ao Sistema Público de Escrituração Digital.

Posto isto, Appolinário (2007, p. 81) evidencia que a escala de Likert pode ser entendida como um “tipo de escala de atitude na qual o respondente indica seu grau de concordância ou discordância em relação a determinado objeto”.

Na aplicação do questionário da pesquisa, foram utilizadas como opções para o respondente: discordo totalmente; discordo parcialmente; não concordo, nem discordo; concordo parcialmente e concordo totalmente respondendo estes conforme, o seu grau de concordância a cada assertiva proposta durante o questionamento.

Com relação ao universo de estudo, a presente pesquisa foi aplicada a Contadores e Representantes da SEFAZ na Região da Zona da Mata Mineira, sendo contactados presencialmente durante o mês de maio e início de junho seis contadores atuantes em escritórios contábeis da cidade de Juiz de Fora e via *email*, compreendendo o link do questionário da pesquisa disponibilizado em plataforma DOCS do Google Drive, onze administrações fazendárias da região: Além Paraíba, Bicas, Cataguases, Juiz de Fora, Leopoldina, Muriaé, Rio Pomba, Santos Dumont, São João Nepomuceno, Ubá e Viçosa.

Cabe ressaltar que dos questionários enviados por *email* às administrações fazendárias da região foram devolvidos cinco e dos seis contadores contactados presencialmente todos se dispuseram a colaborar com a presente pesquisa respondendo ao questionário proposto.

Após a aplicação destes métodos, procedeu-se uma análise quali-quantitativa dos dados obtidos através dos questionários. Com base nas informações apuradas, classifica-se como uma análise qualitativa à medida que visa interpretar e compreender o desempenho do SPED como ferramenta de fiscalização na percepção de Contadores e Representantes da SEFAZ na Zona da Mata Mineira, e quantitativa uma vez que foram extraídas informações numéricas dos dados obtidos, apontando a frequência e a intensidade dos comportamentos e auxiliando no processo de entendimento da visão dos participantes da pesquisa, atingindo desta forma o objetivo geral do presente estudo.

4 RESULTADOS

Neste capítulo foram analisados e descritos os resultados obtidos com a aplicação de questionário a Contadores e Representantes da Secretaria de Estado da Fazenda na Zona da Mata Mineira, fundamentado a partir dos estudos apresentados no referencial teórico desta pesquisa, a fim de consolidar o entendimento da atuação do Sistema Público de Escrituração Digital no país.

A forma de apresentação dos dados obtidos a partir da aplicação destes questionários foi dividida em duas partes, sendo analisada primeiramente a percepção de Contadores e posteriormente dos Representantes das Administrações Fazendárias na Zona da Mata Mineira, quanto à atuação do SPED como ferramenta fiscalizatória das atividades tributárias e contábeis no Brasil.

Diante do exposto, no quadro abaixo foram evidenciadas as assertivas utilizadas na construção do questionário aplicado nesta pesquisa, com o intuito de contribuir para uma melhor compreensão dos resultados apresentados nas seções seguintes.

Quadro 6 – Instrumento de pesquisa para análise da percepção de Contadores e Representantes da Secretaria de Estado da Fazenda na Zona da Mata Mineira

NÚMERO	AFIRMATIVAS
1	O SPED é um grande avanço na área tributária e proporcionou melhorias na relação entre o fisco, os contribuintes e os profissionais contábeis.
2	O SPED é um sistema que beneficia tanto o fisco como as empresas e escritórios contábeis.
3	O SPED acarretou um aumento no compartilhamento de informações entre os órgãos fiscalizadores e os contribuintes/contadores, tornando-as mais acessíveis, ágeis e confiáveis.
4	Com a implantação do SPED ocorreu redução e simplificação no cumprimento das obrigações acessórias.
5	Dentre os benefícios da implantação do SPED aos contribuintes e conseqüentemente aos contadores, podemos destacar a redução nos custos com emissão e armazenamento de papel e uma maior padronização das obrigações acessórias prestadas aos órgãos fiscais.
6	A implantação do SPED ocasionou uma maior agilidade na identificação da apuração dos impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, facilitando ao fisco a identificação dos tributos que deverão ser recolhidos ao seu cofre, aproximando assim a arrecadação efetiva da arrecadação potencial.
7	O SPED tem como um de seus objetivos, tornar mais célere o cruzamento de informações, entre as administrações tributárias. Sendo assim, o programa tem proporcionado uma maior integração dos fiscos federal, estadual e municipal.
8	A implantação e conseqüente obrigatoriedade do uso da NF-e no país, parte integrante do SPED, ocasionou melhorias nos processos fiscalizatórios realizados pelas Administrações Tributárias, facilitando assim a fiscalização preventiva e surtindo efeitos na arrecadação dos impostos, como o ICMS.
9	O envio do arquivo do SPED Fiscal pelos contribuintes às administrações tributárias permite o acesso de toda rotina empresarial realizada pelos contribuintes em determinado período aos órgãos fiscais, implicando no aumento do volume de informações disponibilizadas a estes entes.
10	A apuração da ocorrência de sonegação fiscal e outras irregularidades quanto ao cumprimento das obrigações tributárias e fiscais foi facilitada às administrações fazendárias com a

	implantação do SPED, permitindo a esses órgãos alcançar maior eficiência e eficácia em suas ações de combate à evasão tributária.
11	A partir da implantação do SPED as informações acerca das transações realizadas pelos contribuintes estão disponíveis aos servidores da Secretaria da Fazenda para consultas rápidas ou para uma auditoria eletrônica, ocasionando uma redução de tempo e recursos despendidos com processos fiscalizatórios, por parte das Administrações Fazendárias.
12	O SPED tem atuado como um instrumento de fiscalização eficaz para as administrações tributárias.
13	O SPED contribuiu para a melhoria dos serviços contábeis e fiscais, facilitando a realização do planejamento tributário e impactando positivamente no processo de tomada de decisões.
14	Com a implantação do SPED, o profissional contábil passa a ter uma maior valorização no país, visto que surge a necessidade que o seu conhecimento sobreponha-se ao trabalho operacional.
15	A implantação do SPED ocasionou mudanças positivas na relação entre o contribuinte (empresas) e os profissionais contábeis, tornando-se o contador um instrumento importante na tomada de decisões por parte dos gestores e deixando de ter o foco exclusivamente sobre a área fiscal.
16	A certificação digital ocasiona uma maior credibilidade e confiabilidade às informações transmitidas via arquivo digital pelos contribuintes/contadores aos órgãos fiscais.

Fonte: Elaborado pela Autora.

Vale ressaltar que os resultados apresentados neste estudo não devem ser estendidos a todos os Contadores e Representantes da SEFAZ na Zona da Mata Mineira, uma vez que o número de respondentes ao questionário proposto não são representativos em relação ao universo de profissionais contábeis e administrações fazendárias presentes na região e no país.

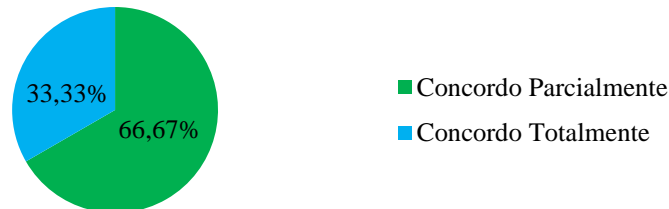
4.1 Percepção de Contadores em relação à atuação do SPED como ferramenta de fiscalização

Com relação aos resultados obtidos pela análise dos questionários aplicados aos Contadores atuantes em escritórios contábeis na cidade de Juiz de Fora/MG, percebeu-se de maneira geral, que a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital trouxe benefícios tanto aos contribuintes, contadores e administrações tributárias. Entretanto na visão destes, esses benefícios são mais facilmente atribuídos às administrações fazendárias do que aos contribuintes e contadores, uma vez que sua instituição no cenário brasileiro acarretou no aumento das obrigações acessórias a serem prestadas pelos contribuintes e contadores, e a sua manutenção demanda a alocação de recursos em aplicativos imprescindíveis para uma boa e eficaz escrituração fiscal e contábil dentro das empresas.

Quando questionados se o Sistema Público de Escrituração Digital representa um grande avanço na área tributária proporcionando melhorias na relação entre o fisco, contribuintes e profissionais contábeis observou-se forte concordância entre os participantes do estudo, conforme apresentado no Gráfico 1, sendo que 66,67% destes concordam parcialmente e 33,33% concordam totalmente com tal afirmação, considerando assim o SPED

como um mecanismo útil na relação entre os envolvidos nas práticas contábeis e fiscais no país.

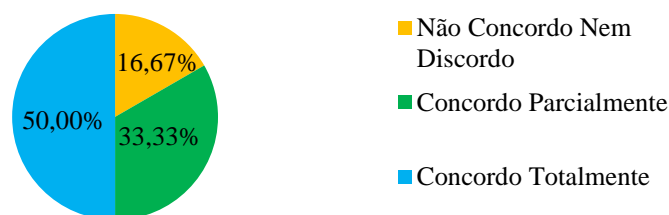
Gráfico 1- O SPED é um grande avanço na área tributária



Fonte: Dados da Pesquisa.

De acordo com o Gráfico 2 no que concerne aos benefícios do SPED a todos os envolvidos no processo de utilização do programa, enunciado na segunda assertiva do questionário, 50% dos respondentes concordam totalmente que o sistema beneficia tanto ao fisco como as empresas e escritórios contábeis, enquanto 33,33% concordam em parte com tal questão, por acreditarem que o SPED proporciona mais benefícios às repartições fazendárias que aos contribuintes e contadores, e 16,67% não concordam e nem discordam com tal assertiva.

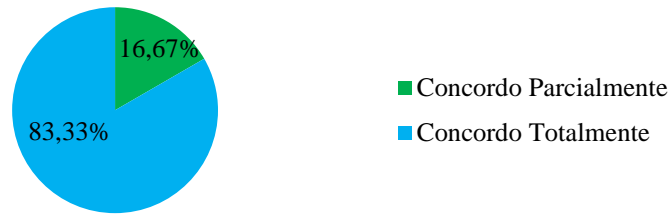
Gráfico 2 - O SPED é um sistema que beneficia tanto o fisco como as empresas e escritórios contábeis



Fonte: Dados da Pesquisa.

Neste sentido como ponderado no Gráfico 3, 83,33% dos profissionais contábeis que participaram da pesquisa concordam totalmente que a implantação do SPED acarretou no aumento do compartilhamento de informações entre os órgãos fiscalizadores, contribuintes e contadores, tornando estas mais acessíveis, ágeis e confiáveis e 16,67% concordam em parte com esta afirmação, demonstrando dessa forma uma concordância integral dos respondentes quanto à efetiva contribuição do SPED aos administradores tributários.

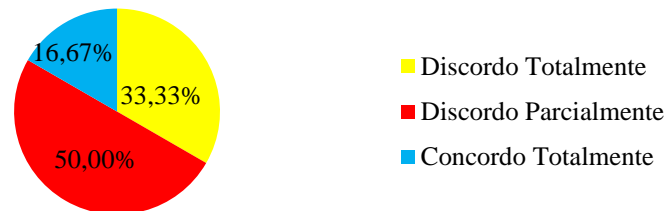
Gráfico 3- O SPED proporcionou aumento no compartilhamento de informações entre os órgãos fiscalizadores e os contribuintes/contadores.



Fonte: Dados da Pesquisa.

Em contrapartida, quando questionados se a implantação do SPED promoveu redução e simplificação no cumprimento das obrigações acessórias observa-se discrepância nas opiniões dos entrevistados, como consta do Gráfico 4, sendo que 50% destes discordam parcialmente, 33,33% discordam totalmente e 16,67% concordam totalmente com tal assertiva, evidenciando desta maneira o entendimento da maioria dos participantes, que não consideram o SPED como um aliado na redução das obrigações acessórias, mas sim como um projeto que trouxe mais obrigações acessórias às empresas e contadores.

Gráfico 4- O SPED implicou em redução e simplificação no cumprimento das obrigações acessórias.

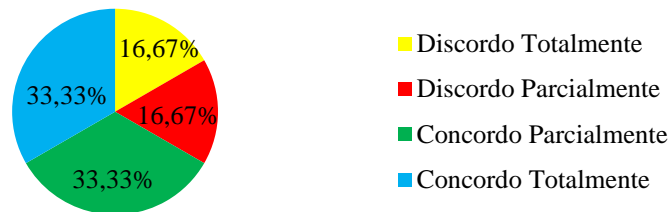


Fonte: Dados da Pesquisa.

Dentre os benefícios advindos da instituição do SPED aos contadores, delimitados pela Receita Federal do Brasil, estão a redução nos custos com emissão e armazenamento de papel e uma maior padronização das obrigações acessórias prestadas aos órgãos fiscais. De acordo com o evidenciado no Gráfico 5 este benefício é verificado pela maioria dos profissionais contábeis participantes deste estudo, sendo que 66,66% dos entrevistados concordam parcial ou totalmente com tal afirmação, apresentando assim concordância na conquista dessas melhorias. Entretanto 33,34% demonstram discordância total e parcial quanto ao alcance desses avanços, uma vez que levam em consideração que a conquista de

economia nas despesas com papel e armazenagem, geram por outro lado um aumento de despesas na manutenção de aplicativos essenciais para uma boa escrituração contábil e fiscal.

Gráfico 5- O SPED possibilitou redução nos custos com emissão e armazenamento de papel e uma maior padronização das obrigações acessórias prestadas aos órgãos fiscais.

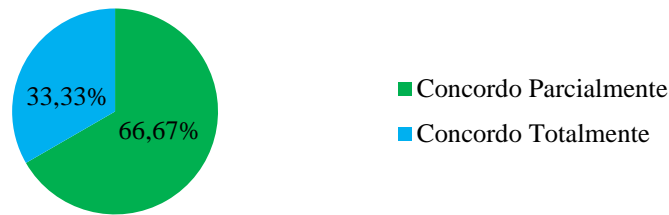


Fonte: Dados da Pesquisa.

Por sua vez, considerando os benefícios suscitados às administrações tributárias a partir da inserção do SPED, apresentados nas assertivas sexta à décima segunda, observa-se categórica conformidade entre os respondentes, uma vez que a maioria destes concorda parcial ou totalmente com as questões propostas, havendo discordância somente de um respondente (16,67%) na décima primeira afirmativa, não concordando nem discordando da assertiva apresentada. Sendo assim, é notório que na percepção destes profissionais contábeis, as administrações tributárias alcançaram vantagens com a instituição do programa, dispondo de melhorias nos processos fiscalizatórios, como maior agilidade na identificação da apuração dos impostos, maior integração entre os fiscos federal, estadual e municipal e aumento no volume de informações disponibilizadas pelos contribuintes aos entes tributários, facilitando assim a fiscalização preventiva e obtendo maior eficácia e eficiência nas ações de combate à evasão tributária, surtindo efeitos na arrecadação dos impostos aos cofres públicos e atuando como um instrumento de fiscalização eficaz aos órgãos tributários.

Em relação à sexta assertiva que diz respeito às melhorias no processo de identificação da apuração dos impostos referentes às práticas operacionais realizadas pelos contribuintes, conforme demonstrado no gráfico 6, observa-se clara concordância entre os entrevistados, uma vez que 100% destes concordam parcialmente (66,67) e totalmente (33,33%) que a implantação do SPED facilitou ao fisco a identificação dos tributos que deverão ser recolhidos aos cofres públicos.

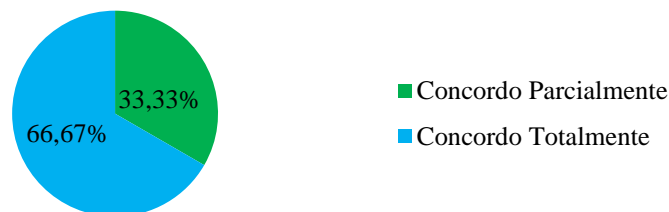
Gráfico 6- O SPED acarretou agilidade na identificação da apuração dos impostos



Fonte: Dados da Pesquisa.

O governo brasileiro durante o processo de instituição do SPED delimitou como um dos objetivos do programa tornar mais célere à identificação de ilícitos tributários, através da busca por maior velocidade no cruzamento de informações entre as administrações tributárias. Como pode ser observado no Gráfico 7, quando questionados se as administrações fazendárias vêm alcançando maior facilidade na apuração de ocorrência de sonegação fiscal e outras irregularidades quanto ao cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes através da instituição do SPED, 66,67% dos entrevistados apresentam concordância total e 33,33% concordância parcial com o alcance desse objetivo, observando dessa forma forte congruência entre os respondentes quanto à obtenção de maior eficiência e eficácia nas ações de combate a evasão tributária pelos órgãos fiscais, corroborando deste modo que o programa vêm atuando como um instrumento de fiscalização eficaz para as administrações tributárias, à medida que possibilita uma maior integração entre os fiscos federal, estadual e municipal.

Gráfico 7 – O SPED trouxe benefícios as administrações tributárias

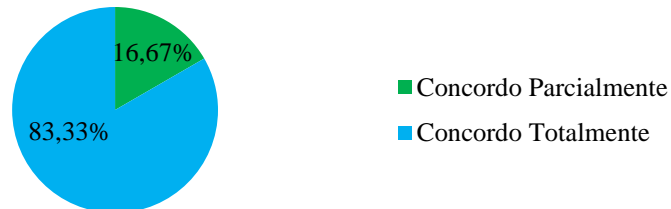


Fonte: Dados da Pesquisa.

Neste contexto a oitava afirmativa do questionário se refere às melhorias ocasionadas aos entes tributários pela implantação e obrigatoriedade do uso da Nota Fiscal Eletrônica no país. Deste modo, como consta do Gráfico 8, 83,33% dos respondentes concordam totalmente e 16,67% concordam parcialmente que a utilização da NF-e em território nacional proporcionou avanços nos processos fiscalizatórios realizados pelas administrações

tributárias, facilitando a fiscalização preventiva e conseqüentemente surtindo efeitos na arrecadação dos impostos.

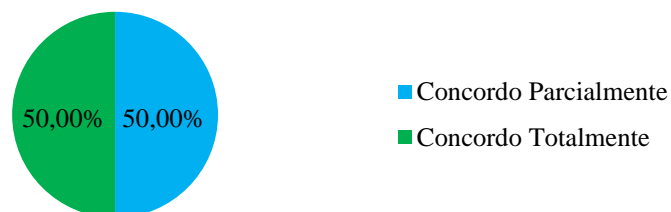
Gráfico 8- O uso da NF-e no país proporcionou melhorias nos processos fiscalizatórios



Fonte: Dados da Pesquisa.

De acordo com o Gráfico 9 com relação ao SPED Fiscal 50% dos contadores concordam totalmente e 50% concordam parcialmente que o envio do arquivo digital desta obrigação acessória, considerada um dos principais subprojetos do SPED, proporciona aos órgãos fiscais um maior volume de informações relacionadas à rotina empresarial dos contribuintes, contribuindo assim para a consecução de uma fiscalização mais precisa.

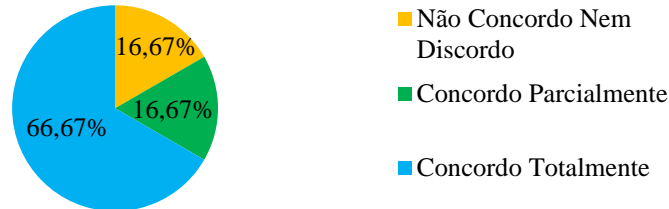
Gráfico 9- O SPED Fiscal permite acesso a toda rotina empresarial realizada pelos contribuintes



Fonte: Dados da Pesquisa.

Conforme descrito no referencial teórico deste trabalho, a partir da implantação do SPED as informações acerca das transações realizadas pelos contribuintes encontram-se disponíveis aos servidores da SEFAZ para consultas rápidas ou para uma auditoria eletrônica. Deste modo, tal como evidenciado no Gráfico 10, 83,34% dos respondentes concordam totalmente (66,67%) e parcialmente (16,67%) que a implantação do SPED contribui para a redução de tempo e recursos despendidos nos processos fiscalizatórios, uma vez que o programa possibilitou um fluxo maior de informações entre os entes tributários e contribuintes, enquanto 16,67% dos respondentes não concordam nem discordam com tal contribuição advinda da instituição do programa.

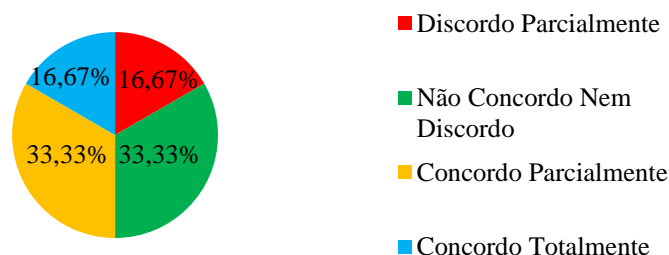
Gráfico 10 – O SPED contribuiu para redução de tempo e recursos despendidos nos processos fiscalizatórios



Fonte: Dados da Pesquisa.

Quanto à percepção dos participantes em relação aos impactos ocasionados pela implantação do SPED ao exercício da profissão contábil e a valorização profissional no cenário brasileiro, indicados nas assertivas décima terceira à décima quinta, observa-se uma discrepância no ponto de vista dos respondentes, consoante ao verificado no Gráfico 11 uma vez que 50% dos entrevistados discordam em parte (16,67%) e não concordam e não discordam (33,33%) com as afirmações propostas e os outros 50% concordam parcial (33,33%) e totalmente (16,67%) com o exposto. Dessa forma constata-se que não há um senso comum em relação à contribuição do SPED na melhoria dos serviços contábeis e fiscais, com influências na realização do planejamento tributário, visto que segundo estes o SPED trouxe mais obrigações acessórias às empresas e contadores do que os ajudou a realizar procedimentos para tomada de decisão e planejamento tributário.

Gráfico 11 – A implantação do SPED ocasionou impactos aos profissionais Contábeis

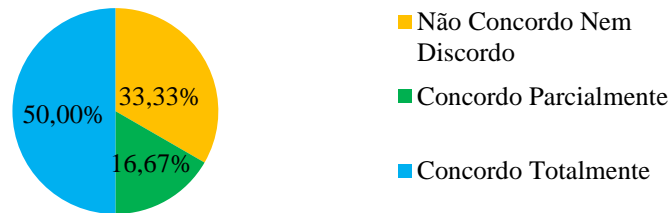


Fonte: Dados da Pesquisa.

Por fim, de acordo com o explicitado no Gráfico 12, os respondentes quando questionados a respeito da importância da certificação digital no processo de transmissão dos arquivos SPED apresentam notória concordância, sendo que 66,67% concordam em parte (16,67%) ou totalmente (50%) que a certificação digital ocasiona maior credibilidade e

confiabilidade às informações transmitidas via arquivo digital pelos contribuintes e contadores aos órgãos fiscais brasileiros e 33,33% não concordam e nem discordam com tal assertiva.

Gráfico 12 – A certificação digital se torna importante diante da nova sistemática de transmissão das informações tributárias.



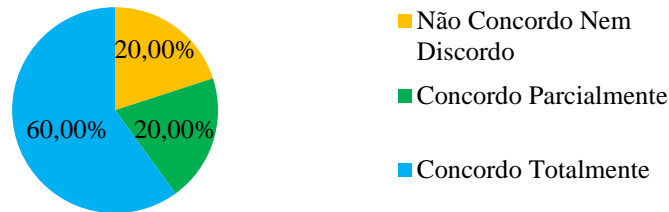
Fonte: Dados da Pesquisa.

4.2 Percepção de Representantes da Secretaria Estadual da Fazenda em relação à atuação do SPED como ferramenta de fiscalização

Nessa etapa apresenta-se a opinião dos representantes das administrações tributárias na Zona da Mata Mineira quanto à atuação do Sistema Público de Escrituração Digital como ferramenta fiscalizatória das atividades tributárias e dos benefícios conquistados a partir da instituição do programa em território nacional. Percebe-se de maneira geral, expressiva concordância entre os cinco respondentes da pesquisa em relação às melhorias proporcionadas pela implantação do SPED, uma vez que na maioria das assertivas explicitadas estes se posicionaram de forma categórica, admitindo os avanços proporcionados pela nova sistemática de fiscalização.

Inicialmente, constata-se através do Gráfico 13 que o SPED representa um grande avanço na área tributária, proporcionando melhorias na relação entre o fisco, os contribuintes e contadores, visto que 80% dos entrevistados concordam totalmente (60%) e parcialmente (20%) que o programa vem auxiliando efetivamente a todos os entes envolvidos nas práticas contábeis e fiscais no país.

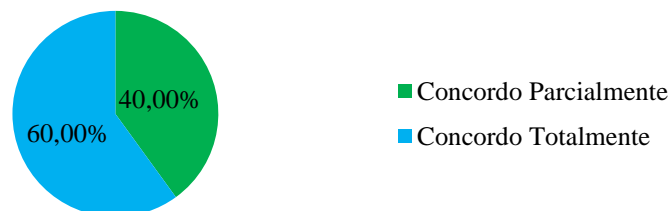
Gráfico 13 – O SPED é um grande avanço na área tributária e beneficiou a todos os envolvidos nas práticas contábeis e fiscais



Fonte: Dados da Pesquisa.

A partir da implantação do SPED a expectativa do governo é que as informações tornem-se mais acessíveis, ágeis e confiáveis. Em decorrência da análise do Gráfico 14 percebe-se preponderância no alcance desse benefício, dado que 60% dos entrevistados concordam totalmente que o aumento no compartilhamento de informações entre os órgãos fiscalizadores e contribuintes proporcionam maior acessibilidade e agilidade às informações transmitidas. Entretanto, 40% dos participantes concordam parcialmente com tal assertiva, por considerarem que não se alcançou confiabilidade na transmissão das informações.

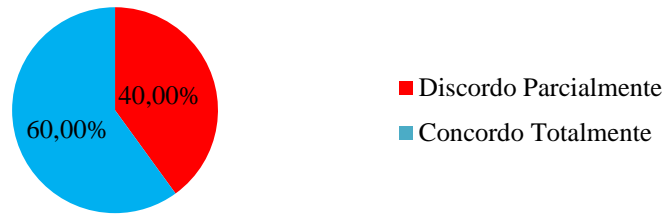
Gráfico 14 – O SPED proporcionou maior acessibilidade, agilidade e confiabilidade às informações transmitidas aos órgãos fiscais



Fonte: Dados da Pesquisa.

No que diz respeito à redução das obrigações acessórias a partir da instituição do SPED observa-se divergência de opiniões entre os participantes, como consta no Gráfico 15 que 60% dos respondentes concordam totalmente que a implantação da nova ferramenta tributária ocasiona uma redução no cumprimento de obrigações acessórias e os outros 40% discordam parcialmente por considerarem que a baixa qualidade dos arquivos SPED mantém a necessidade da existência de obrigações acessórias paralelas, como a DAPI.

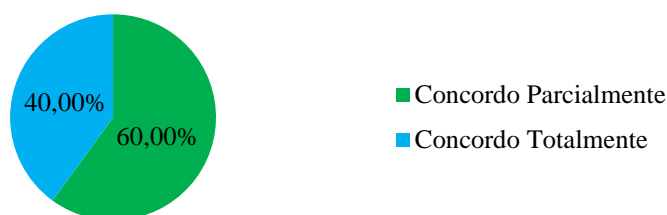
Gráfico 15- A implantação do SPED ocasionou redução e simplificação no cumprimento das obrigações acessórias



Fonte: Dados da Pesquisa.

Dentre os benefícios advindos da introdução do SPED aos contribuintes e contadores na perspectiva da administração federal destaca-se a redução nos custos com emissão e armazenagem de papel e a maior padronização das obrigações acessórias prestadas aos órgãos fiscais. De acordo com o Gráfico 16, nota-se uma evidente concordância entre os representantes das administrações tributárias no tocante ao alcance deste objetivo, ressaltando que 40% dos respondentes concordam parcialmente com tal assertiva por considerarem que a economia nos custos com papel e armazenagem gera por outro lado gastos com manutenção de aplicativos necessários ao processo de escrituração fiscal e contábil, corroborando assim com o exposto por alguns contadores participantes dessa pesquisa.

Gráfico 16- O SPED ocasionou redução nos custos com emissão e armazenagem de papel e maior padronização das obrigações acessórias

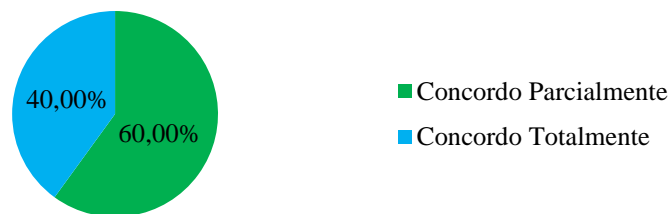


Fonte: Dados da Pesquisa.

Analisando as informações referentes às melhorias nos processos fiscalizatórios provenientes da utilização do SPED aos gestores tributários, delimitados nas afirmativas sexta à décima segunda, compreende-se notável similaridade na percepção dos representantes da Secretaria de Estado da Fazenda integrantes deste estudo, tendo em vista que a superioridade destes considera o programa como importante colaborador nos procedimentos de controle arrecadatório.

Neste sentido os dados constantes no Gráfico 17 referentes à sexta, oitava e décima segunda assertivas, apontam que a totalidade dos respondentes apresenta concordância total e parcial quanto às mudanças originadas pela implantação do SPED aos órgãos fiscais, como o alcance de maior agilidade na identificação da apuração dos impostos advindas da instituição e obrigatoriedade de subprojetos do programa, como a Nota Fiscal Eletrônica, que conduzem a uma execução eficaz de processos tributários preventivos, auxiliando no combate as práticas tributárias ilícitas.

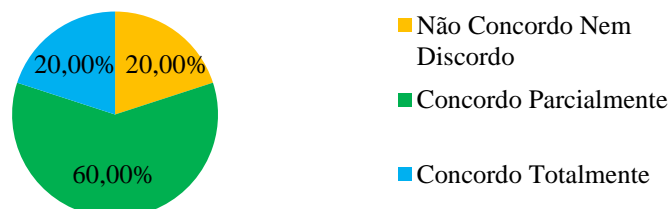
Gráfico 17 - A implantação do SPED ocasionou maior agilidade na identificação da arrecadação tributária facilitando assim a fiscalização preventiva dos impostos



Fonte: Dados da Pesquisa.

Da análise da sétima assertiva como considerado no Gráfico 18, percebe-se que 80% dos integrantes da pesquisa consideram que as administrações tributárias brasileiras vêm alcançando maior integração nas esferas federal, estadual e municipal, possibilitando assim maior presteza no cruzamento das informações transmitidas pelos contribuintes, ao passo que 20% destes não concordam e nem discordam com a obtenção desse objetivo definido na implantação do SPED.

Gráfico 18 – O SPED proporcionou maior integração à administração federal, estadual e municipal

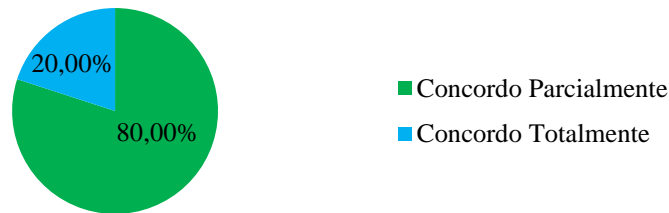


Fonte: Dados da Pesquisa.

Conforme consta do gráfico 19 em relação ao questionamento sobre a entrega do arquivo do SPED fiscal pelos contribuintes às administrações tributárias é notório o absoluto

grau de concordância entre os respondentes em relação ao aumento do volume de informações disponibilizadas aos entes fiscais permitindo maior acesso a rotina empresarial realizada pelas entidades em determinado período.

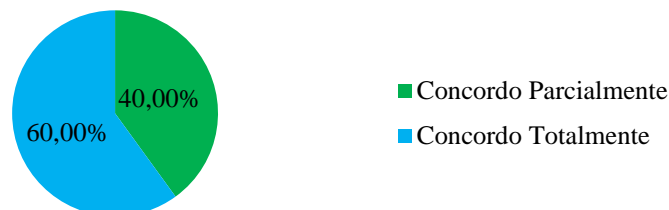
Gráfico 19 – O envio do arquivo do SPED Fiscal implica no aumento do volume de informações disponibilizadas aos entes tributários.



Fonte: Dados da Pesquisa.

Corroborando com a percepção dos Contadores participantes da pesquisa, os resultados da décima assertiva explicitados no Gráfico 20 apontam que os Representantes da SEFAZ na Zona da Mata Mineira acreditam que a apuração da ocorrência de sonegação fiscal e outras irregularidades quanto ao cumprimento das obrigações tributárias foi facilitada às administrações fazendárias a partir da introdução do SPED, permitindo o alcance de maior eficiência e eficácia nas ações de combate à evasão tributária no país.

Gráfico 20 – A implantação do SPED proporcionou maior eficiência e eficácia nas ações de combate a evasão tributária no país

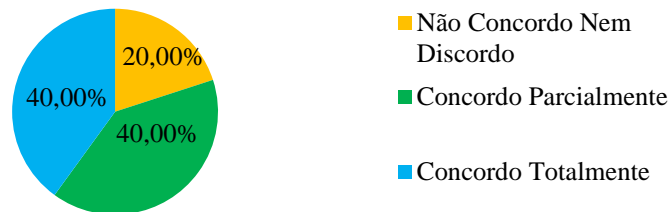


Fonte: Dados da Pesquisa.

A análise da décima primeira assertiva evidenciada no Gráfico 21 revela por sua vez que 80% dos participantes apresentam elevado nível de confirmação no tocante à redução de tempo e recursos despendidos com processos fiscalizatórios, sendo que 40% concordam totalmente e os outros 40% concordam parcialmente que a partir da implantação do SPED as informações acerca das transações realizadas pelos contribuintes estão disponíveis aos

servidores da SEFAZ para consultas rápidas ou para uma auditoria eletrônica, enquanto 20% tiveram uma percepção de indiferença ao alcance desse quesito.

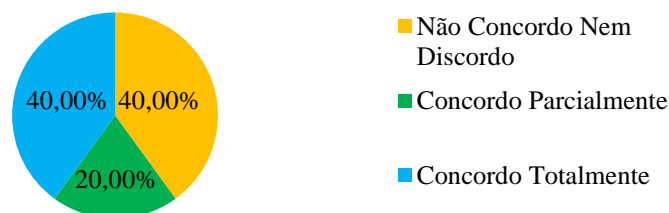
Gráfico 21 – O SPED ocasionou uma redução de tempo e recursos despendidos com processos fiscalizatórios



Fonte: Dados da Pesquisa.

Por outro lado, considerando os dados dispostos no Gráfico 22 referentes às contribuições do SPED ao desempenho das atividades contábeis e fiscais executadas pelos profissionais da Contabilidade, é possível observar que 40% dos respondentes apresentam-se indiferentes ao alcance dessas melhorias, mas em geral, 60% destes entendem que a instituição do sistema facilitou a realização do planejamento tributário, proporcionando avanços nos serviços contábeis e fiscais e ocasionando mudanças positivas na relação entre contribuintes e profissionais contábeis, tornando-se estes instrumentos importantes no processo de tomada de decisões.

Gráfico 22 – O SPED contribuiu para a melhoria dos serviços contábeis e fiscais, proporcionando mudanças positivas na relação entre contribuintes e contadores

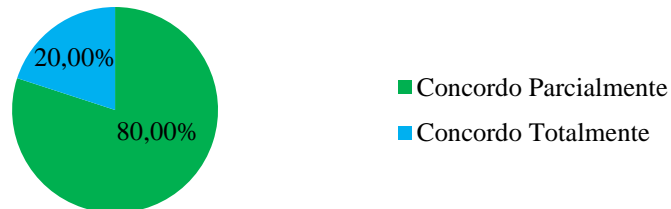


Fonte: Dados da Pesquisa.

Nesta perspectiva verifica-se através do Gráfico 23 elevada conformidade dos representantes da SEFAZ com relação à conquista de maior valorização do profissional contábil no país, tendo em vista que o advento do SPED e das novas tecnologias de informação tornou imprescindível que o conhecimento do Contador se sobreponha ao seu

trabalho profissional, estabelecendo assim a necessidade de atualização constante diante às inovações ocorridas no ambiente contábil e fiscal brasileiro.

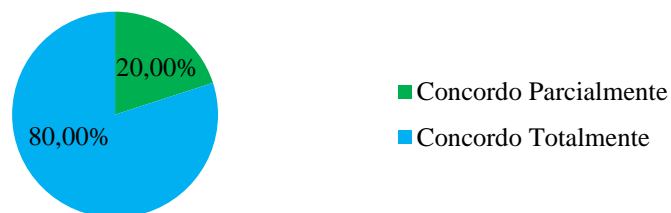
Gráfico 23 – A partir da implantação do SPED o profissional contábil conquista maior valorização no país



Fonte: Dados da Pesquisa.

Finalmente, a décima sexta assertiva ponderou sobre a importância da certificação digital no processo de transmissão das informações empresariais aos órgãos tributários. Neste âmbito, observa-se concordância significativa entre os participantes do presente estudo como consta no Gráfico 24 uma vez que a integralidade destes concorda totalmente (80%) e parcialmente (20%) que a certificação digital ocasiona maior credibilidade e confiabilidade às informações transmitidas em formato digital, reforçando desta forma a percepção dos contadores integrantes da pesquisa que também apresentaram consentimento neste quesito.

Gráfico 24 – A importância da certificação digital na transmissão dos arquivos SPED



Fonte: Dados da Pesquisa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento do presente estudo possibilitou a análise da percepção de Contadores e Representantes da Secretaria de Estado da Fazenda em relação à atuação do Sistema Público de Escrituração Digital como mecanismo de fiscalização das práticas contábil e fiscais no Brasil, concedendo relevância à medida que suscitou a compreensão dos impactos gerados pela implantação do programa às administrações fazendárias, contribuintes e profissionais contábeis. Além disso, permitiu o alcance de referências consistentes acerca das especificações e dispositivos legais do projeto instituído, colaborando assim no embasamento teórico da pesquisa.

Através da análise dos questionários aplicados constatou-se uniformidade na visão de contadores e administradores tributários no que concerne aos benefícios proporcionados pela instituição do SPED aos entes envolvidos nas atividades contábeis e tributárias em território nacional, uma vez que a maioria dos respondentes concorda com a relevância do programa na conquista de melhorias nos procedimentos de escrituração e fiscalização no país.

De modo geral, considerando o entendimento dos profissionais contábeis e representantes fazendários participantes do estudo subentende-se que os benefícios advindos da obrigatoriedade do SPED são mais perceptíveis aos órgãos fiscais, tendo em vista que apesar dos avanços conquistados na relação entre o fisco, contribuinte e contadores estes não abrangem a redução das obrigações acessórias a serem transmitidas e demandam ainda destinação de dispêndios a serem utilizados no apropriado suporte do programa.

Neste sentido, observa-se predomínio entre os entrevistados no que se refere às evoluções ocasionadas pela nova sistemática de fiscalização às administrações tributárias brasileira considerando o programa como importante colaborador nos procedimentos de controle arrecadatário, por meio do alcance de maior agilidade na identificação da apuração dos impostos, maior integração entre as três esferas tributárias e consequente aumento no volume de informações disponibilizadas.

Assim sendo, após as devidas análises foi possível ponderar que a instituição do Sistema Público de Escrituração Digital vem propiciando maior eficiência nas ações de combate a evasão tributária em território nacional, conduzindo a execução de processos fiscais preventivos. Por conseguinte, foi possível atingir o objetivo geral proposto no decorrer do trabalho, evidenciando assim que na percepção dos profissionais envolvidos no desempenho do SPED este vem atuando como uma ferramenta de fiscalização eficiente das atividades contábeis e tributárias.

Tendo em vista a relevância e constante atualização do assunto tratado, sugere-se que sejam realizadas futuras pesquisas com maior magnitude, pois há uma vastidão de informações que, poderão ser perdidas se não científicas.

6 REFERÊNCIAS:

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 2ª Ed. São Paulo: Método, 2008.

APPOLINÁRIO, Fábio. **Dicionário de Metodologia Científica: Um guia para a produção de conhecimento científico**. São Paulo: Atlas, 2007.

ARAÚJO NETO, Pedro Lopes de. **Percepção da utilização dos conhecimentos em auditoria contábil: um estudo na ótica dos auditores fiscais do Rio Grande do Norte**. 2009. 187 f., il. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília/UFPB/UFRN, Natal, 2009. Disponível em: <<http://repositorio.unb.br/handle/10482/4383>>. Acesso em: 15 de maio de 2018.

BERTOL, Viviane Regina Lemos. **Uma proposta para a regulamentação da certificação digital no Brasil**. 2009. xvi, 104 f. Tese (Doutorado em Engenharia Elétrica)-Universidade de Brasília, Brasília, 2009. Disponível em: <<http://repositorio.unb.br/handle/10482/5510>>. Acesso em: 25 de março de 2018.

BORBA, Leandro; PETRINI, Maira; WIEDENHOFT, Guilherme. **Adoção da Nota Fiscal Eletrônica; quais os benefícios sob as lentes das organizações?** Revista Gestão e Planejamento, v. 14, nº 3, p. 613 – 636, 2013. Disponível em: <<http://www.revistas.unifacs.br/index.php/rgb/article/view/2328/2164>>. Acesso em: 25 de janeiro de 2018.

BORGES, Viviane Aparecida Almeida de Souza; MIRANDA, Carla Cristina Ferreira. **A Contabilidade na era digital**. XIII Inic Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e IX Encontro Latino Americano de Pós Graduação – UNIVAP, São José dos Campos, Outubro/2011. Disponível em: <http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2009/anais/arquivos/0243_0799_01.pdf> Acesso em: 14 de novembro de 2017.

BRANCO, Leonardo O. de Araújo. **Nota Fiscal Eletrônica e Sped: Aspectos práticos e implicações tributárias**. Atuação de naturezas consultiva, contábil-preventiva e judicante-contenciosa. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 13, n. 1681, 7 fev. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/10920>>. Acesso em: 06 de setembro de 2017.

BRASIL. Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. **Institui o Sistema Público de Escrituração Digital**. Disponível em:<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/2007/dec6022.htm>. 2007.> Acesso: 05 de junho de 2017.

_____. Decreto nº 7979, de 08 de abril de 2013. **Altera o Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, que instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D7979.htm#art1> Acesso em: 05 de junho de 2017.

_____. Conselho Nacional De Política Fazendária. Ajuste SINIEF nº 7, de 30 de setembro de 2005. **Institui nacionalmente a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota**

Fiscal Eletrônica – DANFE. Disponível em:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2005/aj_007_05>. Acesso em: 25 de agosto de 2017.

_____. Conselho Nacional De Política Fazendária. Convênio ICMS nº143, de 15 de dezembro de 2006. **Institui nacionalmente a Escrituração Fiscal Digital – EFD.** Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2006/cv143_06>. Acesso em: 18 de outubro de 2017.

_____. Conselho Nacional de Política Fazendária. Protocolo ICMS nº 77, de 18 de setembro de 2008. **Dispõe sobre a obrigatoriedade da Escrituração Fiscal Digital – EFD.** Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2008/pt077_08>. Acesso em: 18 de outubro de 2017.

_____. Conselho Nacional De Política Fazendária. Ato Cotepe / ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008. **Dispõe sobre as especificações técnicas para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD.** Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/atos/2008/AC009_08>. Acesso em: 18 de outubro de 2017.

_____. Conselho Nacional De Política Fazendária. Ajuste SINIEF 02, de 03 de abril de 2009. **Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital - EFD.** Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2009/aj_002_09>. Acesso em: 18 de outubro de 2017.

_____. Instrução Normativa da Receita Federal nº 1774, de 22 de dezembro de 2017. **Dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD).** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=88912#1839513>>. Acesso em: 02 de março de 2018.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 de maio de 2018.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 22 de maio de 2018.

CAMPOS, Saulo José de Barros. **Competências necessárias à implementação eficaz do SPED: percepção dos operadores da Contabilidade do RN.** 2012. 181 f., il. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)—Programa Multiinstitucional e Interregional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2012. Disponível em: <<http://www.repositorio.unb.br/handle/10482/13838>>. Acesso em 11 de janeiro de 2018.

CARVALHO, Hatson Freitas; OLIVEIRA, Renata Mendes de; BARBOSA, Josilene da Silva; SAVI, Érika Monteiro de Souza e. **Mudanças na escrituração fiscal: Um estudo sobre o impacto e a adaptação dos profissionais contábeis.** *Revista eletrônica gestão e serviços*, V. 7, N. 2, p. 1649-1670, 2016. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/44759/mudancas-na-escrituracao-fiscal--um>>

estudo-sobre-o-impacto-e-a-adaptacao-dos-profissionais-contabeis--> Acesso em: 13 de setembro de 2017.

CONSEHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução nº 1.299**, de 17 de setembro de 2010. Aprova o Comunicado Técnico CTG 2001 que define as formalidades da escrituração contábil em forma digital para fins de atendimento ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1299.pdf>. Acesso em: 02 de março de 2018.

CORRÊA, Alan Cesar Monteiro. **O Sped e a racionalização das obrigações tributárias acessórias: Promessa ou realidade?** : Um panorama das exigências tributárias instrumentais no âmbito do ICMS nos Estados da Região Norte do Brasil a partir da implantação do Sped Fiscal ICMS/IPI. 2016. 97 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) - Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2016. Disponível em: <<http://www.scielo.org/php/index.php>>. Acesso em: 28 de agosto de 2017.

DUARTE, Roberto Dias. **Big brother fiscal III: o Brasil na era do conhecimento**. 3. Ed. São Paulo: Ideas@work, 2009. Disponível em: <<http://www.mbi.com.br/mbi/biblioteca/papers/200912-big-brother-fiscal-3-brasil-era-conhecimento/Big-Brother-Fiscal-3.pdf>> Acesso em: 22 de junho de 2017.

FARI, Murilo Arthur; NOGUEIRA, Valdir. **Perfil do Profissional Contábil: Relações entre Formação e Atuação no Mercado de Trabalho**. Perspectiva Contemporânea, v. 2, n.1, jan./jan.2007. Disponível em: <<http://revista.grupointegrado.br/revista/index.php/perspectivascontemporaneas/article/view/383>> . Acesso em: 18 de janeiro de 2018.

FERNANDEZ, Marcelo Luiz Alves. **Avaliação da utilização de documentos fiscais eletrônicos na rastreabilidade de cargas**. 2012. Dissertação (Mestrado em Sistemas de Potência) - Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/3/3143/tde-19072013-121330/pt-br.php>>. Acesso em: 15 de fevereiro de 2018.

FERREIRA, Leonardo Rodrigues. **A importância das informações no processo de tomada de decisões**. 2006. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/economia-e-financas/a-importancia-das-informacoes-no-processo-de-tomada-de-decisoes/12714/>>. Acesso em: 30 de agosto de 2017.

FREITAS, Vinicius Pimentel de. **Nota fiscal eletrônica reduz custos para o contribuinte?**. Dissertação (Mestrado em Gestão Empresarial) – Fundação Getúlio Vargas – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/8632>>. Acesso em: 15 de janeiro de 2018.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6º Ed. São Paulo: Atlas S.A, 2008. Disponível: < <https://ayanrafael.files.wordpress.com/2011/08/gil-a-c-mc3a9todos-e-tc3a9nicas-de-pesquisa-social.pdf>> Acesso em: 29 de março de 2018.

GERON, Cecília Moraes Santostaso; FINATELLI, João Ricardo; FARIA, Ana Cristina de; ROMEIRO, Maria do Carmo. **SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos de sua adoção**. Revista de Educação e Pesquisa

em Contabilidade. v. 5, n. 2, art. 3, p. 44-67 ISSN 1981-8610 mai/ago. 2011. Disponível em: <<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/343/128>>. Acesso em: 02 de junho de 2018.

JUNQUEIRA, Alvaro Ribeiro Botelho. **Implementação de projetos de governo eletrônico com múltiplas agências: uma análise dos fatores críticos de sucesso do projeto nota fiscal eletrônica sob a ótica do PMBOK**. São Paulo/SP. 2007. 232 p. Dissertação (Mestrado em Administração) - FGV, São Paulo, 2007. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/4868/166831.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 20 de fevereiro de 2018.

LACORTE, Christiano Vítor de Campos. **A validade jurídica do documento digital**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 11, n. 1078, 14 jun. 2006. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/8524>>. Acesso em: 27 de março de 2018.

LIMA, Edson Sampaio de. **Pesquisa sobre redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no sistema público de escrituração digital SPED no Brasil**. 2013. 108 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Cont. Atuariais) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/1564>. Acesso em: 15 de maio de 2018.

MARICATO, Andréia Fogaça Rodrigues. **Os impactos das mudanças nos deveres instrumentais com a informatização fiscal: constituição do crédito tributário; prescrição e decadência; e prova tributária**. 2014. 228 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/6471>. Acesso em: 15 de maio de 2018.

NARDON FILHO, Arthur; ROGOWSKI, Carla Maria Susin. **Da escrituração manual ao Sped: a relação do fisco com as empresas**. CRCRS: Porto Alegre, 2010. Disponível em: <<http://www.contabilidadenunes.com.br/files/Da%20escrituracao%20manual%20ao%20ped.pdf>>. Acesso em: 07 de novembro de 2017.

NASCIMENTO, Tatiane Rodrigues do; CAVALCANTE, Kátia Viana; VLAXIO, Felipe. **Certificação digital e Arquivologia: benefícios e aplicações**. Pesquisa Brasileira em Ciência da Informação e Biblioteconomia, v. 11, n. 1, 2016. Disponível em: <http://racin.arquivologiauepb.com.br/edicoes/v3_n1/racin_v3_n1_artigo02.pdf>. Acesso em: 23 de março de 2018.

ORIGUELA, Letícia Aparecida. **Os principais impactos do Sped na profissão contábil: Uma análise da percepção dos profissionais de contabilidade**. Caderno Profissional de Administração da UNIMEP, v. 7, n. 1, p. 45-62, 2017. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/45894/os-principais-impactos-do-sped-na-profissao-contabil--uma-analise-da-percepcao-dos-profissionais-de-contabilidade-/i/pt-br>>. Acesso em: 13 de setembro de 2017.

PASSOS, Gustavo Rique Pinto. **SPED- Sistema Público de Escrituração Digital: um novo paradigma em termos de conformidade tributária**. 2010. 144 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – FECAP – Faculdade Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2010. Disponível em: <http://tede.fecap.br:8080/jspui/handle/tede/466?mode=full>>. Acesso em: 12 de março de 2018.

PEREIRA, Sidinei Aparecido; LOCKS, Rosilene; MATOS, Duilo Souza; DA COSTA, Gleimíria Batista. **Governança eletrônica na administração pública: Estudo de caso sobre a nota fiscal eletrônica - NF-e**. In: Congresso Brasileiro De Contabilidade, 18, 2008, Gramado, Anais. Gramado: 2008. p. 1-12. Disponível em: <http://congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/421.pdf>. Acesso: 12 de setembro de 2017.

PESSOA, Everton Bessa. **Utilização da nota fiscal eletrônica no controle da arrecadação tributária sob a ótica dos gestores fazendários: estudo na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará**. 2012. 98 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza-CE, 2012. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/16388>>. Acesso em: 16 de fevereiro de 2018.

RAMIRO, Marcelo Lepsch. **Gestão da segurança da informação: Certificação Digital**. Dissertação (Mestrado em Gestão Empresarial) – FGV – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2008. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/4069>>. Acesso em: 23 de março de 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Portal do Sistema Público De Escrituração Digital – SPED**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/>>. Acesso: 18 de junho de 2017.

_____. **Portal da Nota Fiscal Eletrônica – Nf-e**. Disponível em: <<http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/principal.aspx>>. Acesso em: 28 de agosto de 2017.

_____. **Manual de Orientação do Contribuinte- Nota Fiscal Eletrônica – Nf-e**. Disponível em: <<http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/listaConteudo.aspx?tipoConteudo=33ol5hhSYZk=>>>. Acesso em: 28 de agosto de 2017.

_____. **Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD ICMS/IPI**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pasta/show/1573>>. Acesso em: 19 de outubro de 2017.

RIBEIRO, Antonia Wigna de Almeida. **O impacto da nota fiscal eletrônica sobre a arrecadação do ICMS dos estados brasileiros: Uma análise com dados em painel para o período de 1996 a 2011**. 2016. 54f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2016. Disponível em: <<https://repositorio.ufrn.br/jspui/handle/123456789/21291>>. Acesso em: 15 de fevereiro de 2018.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3ª Edição – 14, reimp. São Paulo: Atlas, 2012. Disponível em: <<https://pt.scribd.com/doc/226198537/01-Richardson-Pesquisa-Social-MCtodos-e-TCnicas-pdf-PdfCompressor-643562>>. Acesso em: 29 de março de 2018.

ROSENO, Edison. **Sistema Público de Escrituração Digital – SPED Contábil: impactos nas práticas de controle interno e gestão de riscos de empresas participantes do projeto piloto da Receita Federal**. 2012. 130 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – FECAP – Faculdade Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo,

2012. Disponível em: <<http://132.00.61:8080/tede/handle/tede/505>>. Acesso em: 02 de março de 2018.

RUSCHEL, Marcia Erna; FREZZA, Ricardo; UTZIG, Mara Jaqueline Santore. **O impacto do Sped na contabilidade desafios e perspectivas do profissional contábil.** *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, [S.l.], v. 10, n. 29, p. p. 09-26, dez. 2011. ISSN 2237-7662. Disponível em: <<http://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/1215>>. Acesso em: 23 de agosto de 2017.

SANTOS, Antonio Raimundo dos. **Metodologia científica: a construção do conhecimento.** 2ª edição. Rio de Janeiro: DP&A, 1999. Disponível em: <<https://www.passeidireto.com/arquivo/2005119/metodologia-cientifica---antonio-raimundo-dos-santos>>. Acesso em: 29 de março de 2018.

SILVA, José Maria da; SILVEIRA, Emerson Sena da. **Apresentação de trabalhos acadêmicos: normas e técnicas.** 2ª Edição. Juiz de Fora: Juizforana, 2003.

VALCARENGHI, Emily Vivian. **Impactos da adoção da certificação digital ICP-Brasil.** 2015. 216 f. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Tecnológico, Programa de Pós-Graduação em Engenharia e Gestão do Conhecimento, Florianópolis, 2015. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/159026>> Acesso em: 25 de março de 2018.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Sped- Sistema Público de Escrituração Digital.** Coleção prática contábil. Curitiba: Juruá. 2009

ZITTEI, Marcus Vinicius Moreira; LUGOBONI, Leonardo Fabris; SOUZA, Renata Cavalcante de. **A percepção dos micro-empresários da cidade de São Paulo quanto ao sistema tributário Brasileiro.** REMIPE - Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo da Fatec Osasco V. 2, N°1, jan.-jun. 2016. Disponível em: <http://fatecosasco.edu.br/fatecosasco/ojs/index.php/remipe/article/view/73/37>. Acesso em: 15 de junho de 2018.

ANEXO 1 – Frequência das respostas dos Contadores

	DISCORDO TOTALMENTE	DISCORDO PARCIALMENTE	NÃO CONCORDO NEM DISCORDO	CONCORDO PARCIALMENTE	CONCORDO TOTALMENTE
Afirmativa 1	0,00%	0,00%	0,00%	66,67%	33,33%
Afirmativa 2	0,00%	0,00%	16,67%	33,33%	50,00%
Afirmativa3	0,00%	0,00%	0,00%	16,67%	83,33%
Afirmativa 4	33,33%	50,00%	0,00%	0,00%	16,67%
Afirmativa 5	16,67%	16,67%	0,00%	33,33%	33,33%
Afirmativa 6	0,00%	0,00%	0,00%	66,67%	33,33%
Afirmativa 7	0,00%	0,00%	0,00%	33,33%	66,67%
Afirmativa 8	0,00%	0,00%	0,00%	16,67%	83,33%
Afirmativa 9	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%
Afirmativa 10	0,00%	0,00%	0,00%	33,33%	66,67%
Afirmativa 11	0,00%	0,00%	16,67%	16,67%	66,67%
Afirmativa 12	0,00%	0,00%	0,00%	33,33%	66,67%
Afirmativa 13	0,00%	16,67%	33,33%	33,33%	16,67%
Afirmativa 14	0,00%	16,67%	33,33%	33,33%	16,67%
Afirmativa 15	0,00%	16,67%	33,33%	33,33%	16,67%
Afirmativa 16	0,00%	0,00%	33,33%	16,67%	50,00%

Fonte: Elaborado pela Autora.

ANEXO 2 - Frequência das respostas dos Administradores Fazendários

	DISCORDO TOTALMENTE	DISCORDO PARCIALMENTE	NÃO CONCORDO NEM DISCORDO	CONCORDO PARCIALMENTE	CONCORDO TOTALMENTE
Afirmativa 1	0,00%	0,00%	20,00%	20,00%	60,00%
Afirmativa 2	0,00%	0,00%	20,00%	20,00%	60,00%
Afirmativa 3	0,00%	0,00%	0,00%	40,00%	60,00%
Afirmativa 4	0,00%	40,00%	0,00%	60,00%	0,00%
Afirmativa5	0,00%	0,00%	0,00%	60,00%	40,00%
Afirmativa6	0,00%	0,00%	0,00%	60,00%	40,00%
Afirmativa 7	0,00%	0,00%	20,00%	60,00%	20,00%
Afirmativa 8	0,00%	0,00%	0,00%	60,00%	40,00%
Afirmativa9	0,00%	0,00%	0,00%	80,00%	20,00%
Afirmativa 10	0,00%	0,00%	0,00%	40,00%	60,00%
Afirmativa 11	0,00%	0,00%	20,00%	40,00%	40,00%
Afirmativa 12	0,00%	0,00%	0,00%	60,00%	40,00%
Afirmativa 13	0,00%	0,00%	40,00%	20,00%	40,00%
Afirmativa 14	0,00%	0,00%	0,00%	80,00%	20,00%
Afirmativa 15	0,00%	0,00%	40,00%	20,00%	40,00%
Afirmativa 16	0,00%	0,00%	0,00%	20,00%	80,00%

Fonte: Elaborado pela Autora.