

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE GRADUAÇÃO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

THAIS LUANA KNOPF SIMÃO

SPED:

Uma Análise sobre a Perspectiva do Profissional e do Auditor/Fiscal

São Leopoldo

2018

THAIS LUANA KNOPF SIMÃO

SPED:

Uma análise sobre a Perspectiva do Profissional e do Auditor/Fiscal

Trabalho de Conclusão de curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, pelo Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Orientadora: Prof(a) Ma. Adriana Machado Matte.

São Leopoldo

2018

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais e irmãos pelo incentivo, pelas palavras de carinho e pelo exemplo constante de determinação frente aos problemas.

Aos meus amigos e colegas, que estiveram sempre ao meu lado durante toda a graduação, principalmente nos últimos meses de dedicação exclusiva.

Aos meus orientadores, Jonas Ismael pela atenção dispensada durante a orientação da primeira etapa desta pesquisa, e a professora Adriana Matte pelo comprometimento e empenho na orientação da segunda etapa do trabalho de conclusão, sem seu apoio e conhecimento nada disso seria possível.

RESUMO

O objetivo deste estudo foi identificar quais os pontos positivos e pontos negativos a partir das perspectivas de dois usuários do Sped: os profissionais que elaboram e enviam as declarações e auditores/fiscais que as fiscalizam. A pesquisa é considerada aplicada quanto a sua natureza, quantitativa do tipo survey, descritiva e exploratória e teve como base 2 questionários semiestruturados com questões fechadas, elaborados através do *Google Form's*, enviados através de e-mail a 286 possíveis respondentes, selecionados através de conveniência, caracterizando uma amostragem não probabilística. Estes questionários permaneceram abertos a respostas por 14 dias no mês de abril/2018 obtendo-se 103 respostas. Foram apontados pelos profissionais que elaboram o Sped melhorias quanto a diminuição dos custos com papel, agilidade na prestação de contas junto ao fisco e melhorias quanto a nota fiscal. Os auditores/fiscais afirmam perceber melhorias quanto ao processo de controle fiscal, melhor gerenciamento de documentos e agilidade das demonstrações e movimentação dos contribuintes. Os pontos negativos mencionados pela primeira parte da amostra foram: a dificuldade de padronização do sistema contábil com o leiaute dos programas do Sped, custos com a atualização dos sistemas contábeis e constantes atualizações do PVA. Já os auditores/fiscais afirmam não perceber pontos negativos com o uso do sistema. A redução da sonegação, não foi um aspecto que teve melhorias segundo a pesquisa. Conclui-se, portanto, através desta pesquisa, que os pontos positivos superam os pontos negativos para ambas as partes da amostra.

Palavras chave: Sped. Pontos positivos. Pontos negativos. Usuários

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Relatórios Contábeis	21
Quadro 2 - Estrutura do Balanço Patrimonial	23
Quadro 3 - Percentuais para aplicação sobre a Receita Bruta.....	39
Quadro 4 – Estudos utilizados na elaboração do questionário	52

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Idade dos respondentes.....	54
Tabela 2 - Grau de instrução dos respondentes	55
Tabela 3 - Local de trabalho.....	55
Tabela 4 - Setor de trabalho dos respondentes	56
Tabela 5 - Tempo de atuação no cargo	56
Tabela 6 - Módulos do Sped utilizados pelos profissionais.....	57
Tabela 7 - Tempo de trabalho com os módulos do Sped.....	57
Tabela 8 – Facilidade na busca por novos clientes em escritórios de contabilidade.	58
Tabela 9 - Alteração de rotina com o uso do Sped	59
Tabela 10 – Maior tempo para auxílio aos gestores após o uso dos Sped	59
Tabela 11 - Forma como buscou capacitação para utilizar os Sped	60
Tabela 12 - Nível de conhecimento sobre os módulos do Sped	60
Tabela 13 - Conhecimento para envio do arquivo em conformidade com a RFB	61
Tabela 14 - Prazos das empresas para envio de declarações.....	62
Tabela 15 - Controle do envio dos módulos no prazo	62
Tabela 16 - Contratação de consultoria privada para dúvidas do Sped	63
Tabela 17 - Redução de atualizações do PVA.....	63
Tabela 18 - Atualizações dos PVA's impossibilitaram o envio do Sped	63
Tabela 19 - Informações apresentadas dentro dos campos do Sped	64
Tabela 20 - Notificação por parte do fisco sobre erros nas declarações.....	64
Tabela 21 - Principal causa dos erros presentes nas declarações	65
Tabela 22 - Processo de correção dos erros apresentados nas declarações.....	65
Tabela 23 - Serviços de orientação da Receita Federal.....	66
Tabela 24 - Classificação da qualidade dos serviços de orientação	66
Tabela 25 - Benefícios do uso do Sped	67
Tabela 26 - Geração de novos relatórios a partir dos módulos do Sped.....	68
Tabela 27 - Desvantagens do Sped	68
Tabela 28 - Custos com a utilização do Sped	69
Tabela 29 - Garantia de segurança com o uso do certificado digital.....	69
Tabela 30 – Aumento no prazo de renovação do certificado digital	70
Tabela 31 - Agilidade na emissão de notas fiscais.....	70
Tabela 32 - Agilidade e produtividade no recebimento de mercadorias.....	71

Tabela 33 - Diminuição do tempo de parada dos caminhões nos postos fiscais	71
Tabela 34 - Diminuição de erros nas notas fiscais	72
Tabela 35 - Idade dos respondentes	74
Tabela 36 - Grau de instrução dos respondentes	74
Tabela 37 - Tempo de atuação dos fiscais no cargo	75
Tabela 38 - Módulos do Sped que os fiscais trabalham	75
Tabela 39 - Alteração na rotina de trabalho dos fiscais.....	76
Tabela 40 - Nível de conhecimento sobre o Sped.....	77
Tabela 41 - Aprimoramento através de cursos específicos das declarações.....	77
Tabela 42 - Principal causa de erros nas declarações do Sped.....	78
Tabela 43 - Eficiência dos manuais do Sped	78
Tabela 44 - Eficiência dos canais de atendimento ao contribuinte.....	79
Tabela 45 - Melhorias que o Sped proporcionou ao trabalho dos fiscais	79
Tabela 46 - Benefícios para a administração tributária	80
Tabela 47 - Existência de pontos negativos do uso do Sped	80
Tabela 48 - Melhoria no cruzamento de informações	81
Tabela 49 - Tempo de retorno ao contribuinte	81
Tabela 50 - Prazo de retorno está adequado.....	82
Tabela 51 – Motivos para a desobrigação do envio do Sped para as ME's e EPP's	82
Tabela 52 - Importância da repetição de informações	83
Tabela 53 - Envio de todas as declarações pelo ambiente do Sped.....	83
Tabela 54 - Diminuição da sonegação com o uso do Sped	83
Tabela 55 - Tempo de atuação dos usuários no cargo ocupado.....	85
Tabela 56 - Módulos do Sped mais utilizados pelos respondentes.....	85
Tabela 57 - Alteração na rotina com o uso do Sped	86
Tabela 58 - Nível de conhecimento dos módulos utilizados.....	86
Tabela 59 - Tempo de atuação dos usuários não notificados pela RFB por erros	87
Tabela 60 - Causa de erros nas declarações fiscalizadas	87

LISTA DE SIGLAS/ABREVIATURAS

AC	Autoridade Certificadora
ACT	Autoridade Certificadora de Tempo
AR	Autoridade de Registro
BP	Balanço Patrimonial
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTe	Conhecimento de Transporte Eletrônico
CTN	Código Tributário Nacional
DANFE	Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica
DFC	Demonstração de Fluxo de Caixa
DIPJ	Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica
DLPA	Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados
DMED	Declaração de Serviços Médicos
DRE	Demonstração de Resultado do Exercício
DVA	Demonstração do Valor Adicionado
E-CAC	Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte
ECD	Escrituração Contábil Digital
ECF	Escrituração Contábil Fiscal
EFD	Escrituração Fiscal Digital
EFD- Reinf	Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais
EPP	Empresa de Pequeno Porte
E-Social	Escrituração Fiscal Digital Social
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
ICP	Infraestrutura de Chaves Públicas
IN	Instrução Normativa
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITG	Interpretação Técnica Geral
ITI	Infraestrutura de Chaves Públicas
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
LC	Lei Complementar
ME	Micro Empresa
MP	Medida Provisória
NCM	Nomenclatura Comum no Mercosul
NFe	Nota Fiscal Eletrônica
NFSe	Nota Fiscal de Serviço Eletrônica
PAC	Programa de Aceleração ao Crescimento
Pasep	Programa de Formação do Patrimônio Público
PJ	Pessoa Jurídica
PVA	Programa Validador e Assinador
RF	Receita Federal
RICMS	Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
SCP	Sociedade em Conta de Participação
SIC	Sistema Interno Contábil
SINIEF	Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais
Sped	Sistema Público de Escrituração Digital
SRF	Secretaria da Receita Federal
TIPI	Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	11
1.2 DELIMITAÇÕES DO TRABALHO	12
1.3 OBJETIVOS	13
1.3.1 Objetivo Geral	13
1.3.2 Objetivos Específicos	13
1.4 JUSTIFICATIVA	13
2 REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE	15
2.1.1 Escrituração Contábil	17
2.1.2 Demonstrações Contábeis	20
2.1.2.1. Balanço Patrimonial - BP.....	22
2.1.2.2. Demonstração do Resultado do Exercício - DRE.....	23
2.1.2.3. Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados - DLPA	24
2.2 SPED – SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL	25
2.2.1 Nota Fiscal Eletrônica – NFe	27
2.2.2 Escrituração Contábil Digital - ECD	29
2.2.3 Escrituração Contábil Fiscal -ECF	30
2.2.4 Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita – EFD Contribuições	32
2.2.5 Escrituração Fiscal Digital – EFD	33
2.2.6 Certificação Digital	34
2.3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	35
2.3.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ	37
2.3.1.1 Lucro Real.....	37
2.3.1.2 Lucro Presumido	38
2.3.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL	39
2.3.2.1 Lucro Real.....	40
2.3.2.2 Lucro Presumido	40
2.3.3 Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social –COFINS	41
2.3.3.1 Sistemática cumulativa.....	42

2.3.3.2 Sistemática não cumulativa.....	43
2.3.4 Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI	44
2.3.5 Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.....	46
2.4 FISCALIZAÇÃO NO BRASIL	47
3 METODOLOGIA	50
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	50
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA	51
3.3 COLETA E TRATAMENTO DE DADOS	51
3.4 LIMITAÇÕES DO MÉTODO.....	53
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	54
4.1 ANÁLISE DOS RESULTADOS DOS PROFISSIONAIS.....	54
4.1.1 Identificação dos respondentes.....	54
4.1.2 Perguntas relacionadas ao objetivo de pesquisa	58
4.2 ANÁLISE DOS DADOS DOS AUDITORES/FISCAIS	73
4.2.1 Identificação dos respondentes.....	73
4.2.2 Perguntas relacionadas ao objetivo de pesquisa	76
4.3 ANÁLISE CONJUNTA DOS RESULTADOS.....	84
5 CONCLUSÃO	89
REFERÊNCIAS.....	93
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO APLICADO AOS PROFISSIONAIS QUE ELABORAM E ENVIAM O SPED AO FISCO.....	100
APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO APLICADO AOS AUDITORES/FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	106

1 INTRODUÇÃO

No capítulo que segue é realizada uma contextualização do tema, a apresentação do público alvo, assim como os objetivos gerais e específicos, juntamente com a justificativa do estudo.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A contabilidade é uma ciência social que tem como objetivo principal, o fornecimento de um conjunto de informações contábeis, que será utilizada de forma versátil de acordo com as necessidades do usuário desta informação, envolvendo informações sociais e de produtividade. (IUDÍCIBUS, 2010).

Já para Crepaldi (2010, p. 3) “A *contabilidade* é uma ciência concebida para coletar, registrar, resumir e interpretar dados e fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer *entidade*”.

Os registros dos fatos ocorridos em uma entidade são conhecidos como escrituração contábil, e tem sua evolução dividida em quatro fases: o processo manuscrito, processo maquinizado, processo mecanizado e como a quarta fase a contabilidade através de processamento eletrônico. (CREPALDI, 2010).

Assim como a forma de registrar se modificou, as mudanças sofridas pela contabilidade vão ao encontro da necessidade de informação de seus usuários, os investidores, funcionários, credores, clientes, governo entre outros. (MALACRIDA; PACCEZ; YAMAMOTO, 2011). Tais mudanças possibilitaram uma modernização dos procedimentos realizados na contabilidade e nos procedimentos de fiscalização do governo, em suas três esferas (Municipal, Estadual e Federal).

Seguindo as mudanças provocadas pelo avanço da tecnologia da informação, o governo brasileiro criou o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) através do Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. (BRASIL, 2007).

Esse sistema de escrituração pode ser considerado um software que em layout único abrange as escriturações contábeis e fiscais assim como as demonstrações contábeis. Seus arquivos digitais podem ser validados e armazenados eletronicamente. (AGUIAR; NEVES; VICECONTI, 2009).

De acordo com a Receita Federal do Brasil (RFB) (2018b), o Sped trouxe para o fisco aprimoramento do cruzamento de informações e fiscalização, das

diversas declarações que as empresas devem entregar, assim como o fortalecimento do controle e fiscalização, que se dá por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias.

Além disso, o aperfeiçoamento do combate à sonegação, redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas e ainda aumento da produtividade do auditor, são alguns benefícios do sistema. (RFB, 2018b).

Essa nova forma de fiscalização teve em seu início 3 projetos: a Nota Fiscal Eletrônica (NFe), a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Escrituração Fiscal Digital (EFD). (RFB, 2018a). Atualmente o Sped possui outros módulos já implantados e projetos ainda em implantação, abrangendo praticamente todas as áreas de uma empresa.

Passados dez anos após a implantação dos primeiros projetos, a presente pesquisa abordará a visão sobre o Sped, de dois usuários da informação contábil, os profissionais da área contábil e os auditores fiscais.

Em representação aos contribuintes têm-se os profissionais que elaboram os arquivos do sistema Sped para atender as exigências fiscais, e em representação ao fisco, os auditores fiscais da Receita Federal, que têm como função o cruzamento e fiscalização das informações recebidas através dos arquivos do projeto.

Diante desse contexto, surge a temática que norteará esta pesquisa: Para o profissional que elabora e transmite as declarações do Sped e os fiscalizadores, quais os principais pontos positivos e quais são os pontos negativos da utilização do sistema?

1.2 DELIMITAÇÕES DO TRABALHO

A pesquisa é realizada a partir da percepção de dois usuários da informação contábil, primeiramente os profissionais que elaboram as declarações e enviam ao fisco, e dos fiscais da Receita Federal responsáveis pela fiscalização das declarações.

Em função da constante segregação de funções nas empresas, o objetivo da pesquisa não é apresentar a opinião de quem transmite ou fiscaliza todos os módulos do Sped. Sendo assim fazem parte da amostra, os profissionais da cidade de Porto Alegre e região metropolitana, que tem contato com pelo menos um dos módulos do Sped de 2007 até o presente ano.

1.3 OBJETIVOS

A partir deste tópico, procura-se alcançar respostas referentes à questão desenvolvida neste trabalho. Sendo que os objetivos dividem-se em geral e específicos.

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral é realizar uma pesquisa para identificar as diferentes perspectivas, de quem transmite e de quem fiscaliza o Sped, na cidade de Porto Alegre e região metropolitana, e assim identificar os seus pontos positivos e negativos.

1.3.2 Objetivos Específicos

A partir do objetivo geral, são estabelecidos os objetivos específicos que são:

- a) realizar um levantamento da literatura sobre a escrituração contábil;
- b) realizar um levantamento bibliográfico sobre todos os módulos do Sped;
- c) analisar a opinião de ambos os respondentes da pesquisa;
- d) comparar a opinião de ambos os respondentes da pesquisa.

1.4 JUSTIFICATIVA

Inicialmente a pesquisa busca contribuir socialmente, esclarecendo aspectos de uma das principais formas de fiscalização utilizadas pelo fisco, o Sped. Considerando o volume de declarações que os contribuintes, representados pelos profissionais que elaboram os arquivos, estão obrigados a prestar contas, o Sped contribui para a uniformização dessas informações, resultando em uma fiscalização facilitada por parte do fisco. Uma fiscalização mais presente e correta, das informações das empresas, contribui para uma melhoria na utilização dos recursos públicos.

Busca-se também complementar os estudos já realizados, como o de Geron et al. (2011), uma pesquisa exploratória, cujo objetivo era verificar a percepção dos profissionais da área contábil com relação aos impactos da adoção do Sped, em

termos de processos operacionais e redução de custos, em empresas de diferentes portes na região do ABC paulista (Estado de São Paulo).

De forma semelhante ao presente trabalho, a pesquisa realizada por Jordão et al. (2016), analisou no Estado de Minas Gerais, a perspectiva dos empresários, contadores e órgãos fiscalizadores sobre a adoção do Sped, trazendo uma análise quali-quantitativa sobre diversos apontamentos. Concluiu-se que ambas as partes envolvidas “precisam se preparar melhor para o uso do Sped e suas inovações, aperfeiçoando e investindo em atividades de gestão tributária”. (JORDÃO, et al. 2016, p. 120).

Conforme o exposto anteriormente a presente pesquisa é relevante, pois visa realizar um comparativo entre as opiniões, dos envolvidos na elaboração e transmissão das declarações do Sped e dos responsáveis pela fiscalização. Os resultados obtidos serão comparados com as pesquisas mencionadas nesta justificativa, buscando identificar possíveis semelhanças ou diferenças, resultando em um estudo interessante para os diversos usuários do Sped.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

No capítulo que segue, apresenta-se uma breve explicação sobre a evolução da contabilidade, escrituração contábil, a contabilidade digital e o Sped, abordando os principais módulos já implantados. Também são explicadas as demonstrações contábeis apresentadas via Sped e os impostos declarados através do mesmo.

2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE

De acordo com Iudícibus (2010, p. 29) “a contabilidade é uma ciência essencialmente utilitária, no sentido de que responde, por mecanismos próprios, a estímulos dos vários setores da economia”. Entender os usuários e suas necessidades de informação, assim como os aspectos econômicos envolvidos é entender a contabilidade. (IUDÍCIBUS, 2010).

A contabilidade é tão antiga quanto à história da própria civilização e teve sua evolução lenta até o aparecimento da moeda. A grande evolução das teorias contábeis está associada ao grau de desenvolvimento comercial, social e até institucional das empresas. Sendo assim nas cidades da Europa, a partir do século XIII e início do século XVII, a contabilidade teve seu florescer, pois a atividade mercantil era forte, surge a partir de então a chamada Escola Europeia. (IUDÍCIBUS, 2010).

Nos séculos XIII ao século XV a doutrina da escola italiana se expande por toda a Europa resultando em um viés mais voltado para as necessidades da sociedade, sendo assim, a contabilidade passa a ser considerada como um instrumento básico de gestão. (IUDÍCIBUS, 2010).

No fim do século XIII na Itália, o método das partidas dobradas teve sua origem, mas se tornou mais conhecido quando o Frei Luca Pacioli escreveu em 1494 “Tratado XI - de Computis et Scripturis”, onde enfatizava a teoria de débito e crédito, o método de partidas dobradas, que era considerado o melhor método de registro contábil. Em diversos capítulos da obra, o Frei discorre também sobre a autenticação oficial de livros, alguns exemplos de registros contábeis e como fazer o encerramento do saldo das contas, assim como o arquivamento dos livros razão. (SCHMIDT, 2000).

De acordo com Ludícibus, Martins e Carvalho (2005, p. 09), “não se sabe muito bem quem ‘inventou’ o método das partidas dobradas, mas não há dúvidas de que Pacioli lhe emprestou um significado eminentemente matemático”. O procedimento das partidas dobradas deu origem à sistematização dos registros, trazendo uma ordem para a economia das empresas. (SCHMIDT, 2000).

A contabilidade possuiu diversas escolas, sendo que a italiana, de acordo com Ott (2012b) teve diversas correntes de pensamento, na escola contista a ideia central era o mecanismo das contas, já na escola personalista as contas deveriam existir tanto para pessoa física como jurídica.

A contabilidade como ciência de controle econômico ficou evidenciada na escola controlista, em sequência a escola neocontista esclarecia que as contas deveriam demonstrar valores de itens patrimoniais sujeitos a alterações; Gino Zappa na escola aziendalista colocou a contabilidade, a gestão e organização no mesmo patamar, e por fim a escola italiana passou pelo período patrimonialista, o qual trouxe para a contabilidade a visão de ciência social. (OTT, 2012b).

Segundo Ludícibus (2010), a escola anglo-saxônica, conhecida como norte-americana, surge a partir da ascensão econômica através do desenvolvimento de mercado de capitais e o surgimento de corporações de alto nível. A contabilidade nesta fase teve seu desenvolvimento baseado no trabalho em equipe, mantendo atenção aos usuários das informações e também: “[...] o grande avanço e o refinamento das instituições econômicas e sociais; o governo, as universidades e os institutos de contadores empregam grandes quantias para pesquisas sobre os princípios contábeis [...]”. (IUDÍCIBUS, 2010, p. 19).

A escola americana passa a fornecer instrumentos fundamentais para a gestão de negócios, tendo em vista a abertura de capital das empresas e a necessidade de melhorar as informações sobre os investimentos aos sócios acionistas.

Desta forma no Brasil, a contabilidade inicialmente influenciada pela escola italiana, passa a sofrer influência de algumas firmas de auditoria e cursos de treinamento, que influenciaram as empresas e também legisladores. Isso fez com que as normas americanas se sobressaíssem no país. (IUDÍCIBUS, 2010).

2.1.1 Escrituração Contábil

Para que sejam evidenciadas as informações acerca do patrimônio das empresas a “escrituração é a técnica contábil para registro dos fatos administrativos ocorridos em uma entidade.” (CREPALDI, 2010, p. 107). Segundo Dagostim (2010), a escrituração deve seguir uma ordem uniforme e em forma contábil, através do método de partidas dobradas, assim como idioma e moeda corrente nacionais, em ordem cronológica, ou seja: dia, mês e ano. Desta forma, a partir desses registros é possível a elaboração de demonstrações e relatórios gerenciais, que darão informações aos diversos usuários da informação contábil.

A Lei nº 6.404/1976 em seu art. 177 estabelece que a escrituração contábil das companhias, deve obedecer também à legislação comercial e aos princípios contábeis, observando métodos e critérios para registrar mutações do patrimônio de acordo com o regime de competência. (BRASIL, 1976).

Em seu princípio a escrituração contábil era manuscrita, preenchendo-se os principais livros, como diário, razão, caixa, controle de duplicatas a receber, controle de contas a pagar, entradas e saídas de mercadorias, termos de ocorrências, inventários de produtos e mercadorias, entre outros, de modo totalmente manual. A contabilização manuscrita era considerada um processo demorado e que não retratava a realidade atual da empresa. (OLIVEIRA, 1997).

Como consequência do surgimento das máquinas de escrever, a escrituração contábil passa a ser realizada em um processo maquinizado. Com a utilização das máquinas contábeis os lançamentos passam a ser de forma mecanizada, tornando mais ágil o processamento dos dados através de fichas voucher ou slips, que possibilitavam a emissão simultânea de livro diário e razão. (MARION, 2009).

Posteriormente às máquinas de escrever difundiu-se o uso dos microcomputadores, que davam suporte ao grande volume de lançamentos. Sendo assim inicia-se o processo informatizado de registros na contabilidade, onde os livros passam a ser processados por meio de sistemas eletrônicos. (MARION, 2009).

Em constante mudança, os métodos de escrituração dos dados na contabilidade, continuam sendo aperfeiçoados, acompanhando as exigências do mercado. Sendo assim, nos dias atuais a contabilidade utiliza a tecnologia de informação como ferramenta para sua própria evolução.

E é através da tecnologia da informação, que o uso de um sistema de informação contábil (SIC) é possível. O SIC é definido por Moscové (2002 apud FERREIRA, 2010, p. 8) como “[...] um conjunto de cinco componentes que interagem entre si: equipamentos, programas, aplicativos, dados, pessoas e procedimentos”, com a utilização desse sistema tem-se uma visão ampla da empresa em menor tempo.

Em complemento ao conceito mencionado anteriormente, Ludícibus (2010, p. 72) diz que “[...] os sistemas fornecem uma série de indicadores, com rapidez e integração de toda a entidade, podendo descer a detalhes incríveis, mas a qualidade dos números contábeis é extremamente convencional”.

Marion (2009) descreve os principais benefícios de uma contabilidade informatizada, aliada ao uso de diversos softwares ligados a áreas administrativa, contábil, comercial e financeira como:

- a) fechamento de demonstrações em menor tempo;
- b) suporte ao atendimento de legislação e fiscalização;
- c) agilidade para cumprimento de prazos;
- d) facilita a leitura e transmissão de relatórios;
- e) assim como maior embasamento dos profissionais para auxílio na tomada de decisão.

Acompanhando as mudanças cada vez mais frequentes, a contabilidade se vê em mais uma nova fase, que pode ser chamada de contabilidade digital. A utilização do Sped é para o governo um esforço para que as informações prestadas pelas empresas se tornem mais realistas e objetivas, através da padronização da escrituração, auxiliando no processo de combate a sonegação fiscal. (MARION, 2009).

Ainda de acordo com Marion (2009), o governo, através da contabilidade digital, centraliza as informações geradas pelas empresas, tornando mais ágil o processo de fiscalização, pois ocorre um fluxo único de informações.

A escrituração contábil, basicamente é realizada para preenchimento de dois livros, o diário e o razão. O livro razão já foi facultativo, mas nos dias de hoje é obrigatório a todas as empresas, sendo visto como um auxiliar do livro diário. Nele constam informações sobre todas as contas patrimoniais e as contas de resultado e serve como base para a elaboração das demonstrações contábeis. (MARION, 2012).

O livro diário registra todos os fatos contábeis e é obrigatório, deverá obedecer a uma ordem progressiva de tempo, contendo os termos de abertura e encerramento, plano de contas da empresa e as demonstrações financeiras. (MARION, 2012).

De acordo com Marion (2012), através da obrigatoriedade de entrega do Sped, as empresas ficam desobrigadas a impressão do livro diário e razão, pois eles são emitidos em um único arquivo digital na ECD.

Os principais livros fiscais de emissão obrigatória de acordo com o disposto no convênio ICMS nº 143/2006 e na Instrução Normativa (IN) nº 1685/2017 são:

- a) Livro Registro de Entradas;
- b) Livro Registro de Saídas;
- c) Livro Registro de Inventário;
- d) Livro Registro de Apuração do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados;
- e) Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque; e
- f) Registro de Apuração do ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

Conforme apresentado no capítulo referente aos Sped's, estes livros foram dispensados da forma impressa, sendo armazenados apenas na forma eletrônica.

A partir da elaboração da escrituração contábil tem-se a necessidade da elaboração das demonstrações contábeis, para satisfazer as necessidades de informação de seus diversos usuários. “Os usuários podem ser *internos* (gerentes, diretores, administradores, funcionários em geral) ou *externos* à empresa (acionistas, instituições financeiras, fornecedores, Governo, sindicatos)”. (MARION, 2012, p. 27).

Para Crepaldi (2010) o governo é considerado um dos principais usuários externos e tem interesse principalmente no suporte a sua atividade, com o recolhimento de impostos, mas também observa o desenvolvimento das empresas de acordo com áreas geográficas, possibilitando a melhora no desenvolvimento da economia.

Sendo assim, no subcapítulo que segue tem-se uma breve visão sobre as demonstrações contábeis exigidas por lei e que atualmente devem ser enviadas ao governo através do módulo ECD do Sped.

2.1.2 Demonstrações Contábeis

A contabilidade além de controlar o patrimônio das entidades, visa também à apuração do resultado das entidades através dos demonstrativos financeiros, mais conhecidos como demonstrações contábeis. Essas demonstrações visam atender a necessidade da maioria de seus usuários, com informações relacionadas à posição e evolução patrimonial e financeira das empresas, assim como seu desempenho. (CREPALDI, 2010).

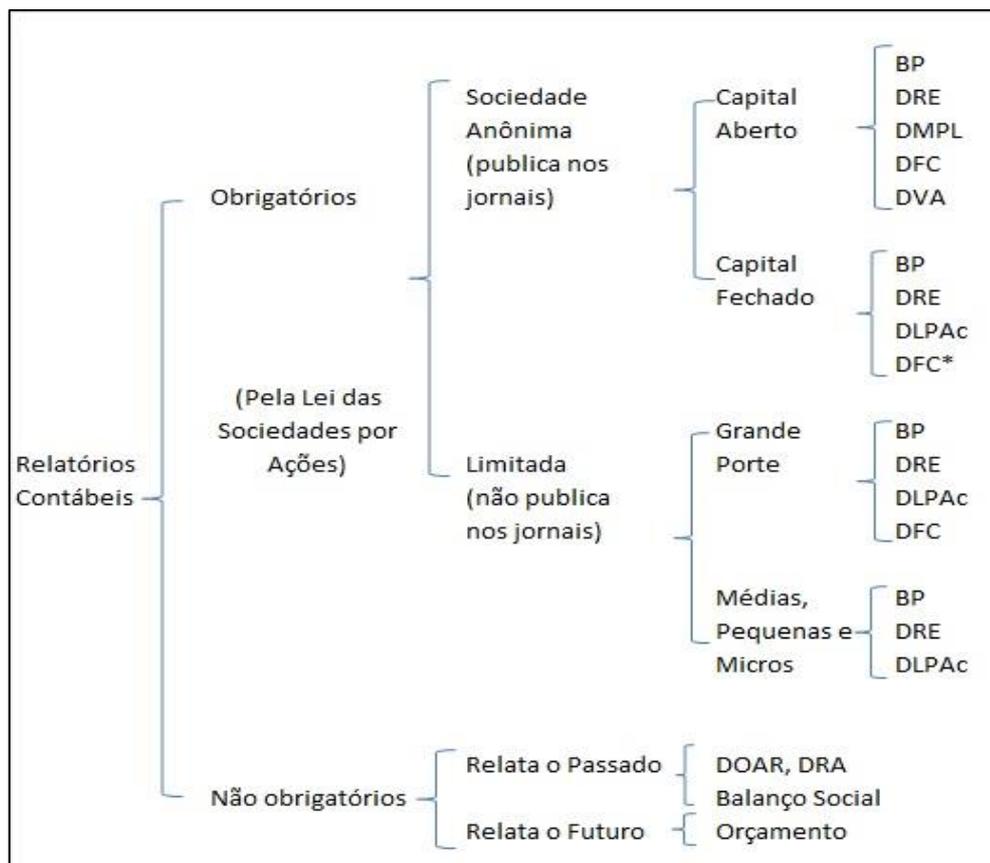
Para Ott (2012b, p. 22) “as demonstrações contábeis refletem os efeitos financeiros no patrimônio oriundo das transações em outros eventos”. Sendo assim, as demonstrações são importantes para os gestores, pois resume os dados de todos os setores de uma empresa possibilitando uma visão global e clara.

Marion (2012) ressalta que a compreensão por parte dos usuários das demonstrações deve ser facilitada. Portanto os dados que nela constarem devem ser relevantes, estar expostos de forma clara, auxiliar na tomada de decisão, ser apropriados e condizer com a realidade da empresa.

Ainda segundo Marion (2012), quanto à comparabilidade, os dados devem ser mensurados seguindo uma mesma lógica, critérios e princípios, possibilitando a comparação dos dados ao passar dos anos. Essa comparação de dados entre o ano da demonstração e o anterior também é mencionada no art. 176 da Lei nº 6.404/1976. (BRASIL, 1976).

Marion (2012, p. 44) apresenta os relatórios contábeis de emissão obrigatória e não obrigatória, conforme quadro 1:

Quadro 1 - Relatórios Contábeis



Fonte: Marion (2012, p. 44).

A partir dos dados apresentados no quadro 1, pode-se perceber quais são os relatórios contábeis obrigatórios e não obrigatórios de acordo com o enquadramento tributário e ainda quais são as empresas que devem publicar em jornais.

Sobre a publicação dessas demonstrações, segundo a Lei nº 6.404/1976 em seu art. 289, as pessoas jurídicas (PJ's) obrigadas à publicação, devem realizá-las "no órgão oficial da União ou do Estado ou do Distrito Federal" de acordo com a localidade da empresa e ainda em jornal de grande circulação. (BRASIL, 1976).

A obrigatoriedade de apresentação das demonstrações está prevista no art. 176 da Lei nº 6.404/1976. De acordo com a legislação, as empresas deverão elaborar ao final de cada exercício social as seguintes demonstrações contábeis:

- a) balanço patrimonial -BP;
- b) demonstração de lucros ou prejuízos acumulados- DLPA;
- c) demonstração do resultado do exercício- DRE;
- d) demonstração dos fluxos de caixa- DFC; e

e) se companhia aberta, demonstração do valor adicionado-DVA. (BRASIL, 1976).

A elaboração dessas demonstrações é de inteira responsabilidade de contadores e técnicos em contabilidade habilitados, e devem ser assinadas por esses profissionais em conjunto com os administradores da empresa, de acordo com o que consta no art. nº 177 da Lei nº 6.404/1976. (BRASIL, 1976).

Alguns itens dessas demonstrações contábeis necessitam de informações complementares, que facilitem o entendimento por parte dos usuários, essas informações devem constar nas notas explicativas, sendo devidamente referenciadas com as informações das outras demonstrações. Nas notas explicativas devem constar também, as políticas contábeis e breve declaração de conformidade com as normas aplicadas. (CREPALDI, 2010).

O art. 176 da Lei nº 6.404/1976 prevê também o uso de quadros analíticos ou ainda outras demonstrações contábeis, se necessários como esclarecimento da situação da empresa. (BRASIL, 1976). Em conformidade com o leiaute do Sped ECD, as informações adicionais como nota explicativa, demais demonstrações ou parecer da auditoria, não tem a apresentação obrigatória, mas poderão ser colocadas como anexo em campo respectivo no módulo do Sped.

Em contrapartida ao mencionado anteriormente, a apresentação do BP, DRE e DLPA na ECD é obrigatória. Sendo assim, a seguir são apresentadas algumas informações importantes a respeito dessas demonstrações.

2.1.2.1. Balanço Patrimonial - BP

A demonstração mais conhecida é o BP, que visa apresentar ao final de cada exercício social, normalmente de um ano, a posição patrimonial da empresa de forma estática, ou seja, representa valores daquela data. Consiste em um resumo com os saldos finais das contas e sua apresentação é feita através de duas colunas, a primeira referente ao ativo e a segunda o passivo e patrimônio líquido. (CREPALDI, 2010).

De acordo com os §§ 1º e 2º do art. 178 da Lei nº 6.404/1976, modificados pelo art. 37 da Lei nº 11.941/2009, a nova estrutura do BP passa a ser a seguinte:

Quadro 2 - Estrutura do Balanço Patrimonial

ATIVO	PASSIVO
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Disponibilidades	Obrigações de Curto Prazo
Direitos de Curto Prazo	Passivo Não Circulante
Estoques	Obrigações de Longo Prazo
Despesas Antecipadas	Patrimônio Líquido
Ativo Não Circulante	Capital Social
Ativo Realizável a Longo Prazo	Reservas de Capital
Investimentos	Ajustes de Avaliação Patrimonial
Imobilizado	Reservas de Lucros
Intangível	Ações em Tesouraria
	Prejuízos/Lucros Acumulados

Fonte: Elaborado pelo autor com base na Lei nº 6.404/1976.

Segundo Crepaldi (2010), dentre as diversas finalidades do BP tem-se o atendimento ao fisco, legislação tributária; atendimento as disposições legais, Código Civil Brasileiro; serve como base para a tomada de decisão da empresa e ainda tem-se a possibilidade de entendimento econômico financeiro do mercado, fornecedores, financiadores e governo.

2.1.2.2. Demonstração do Resultado do Exercício - DRE

A segunda demonstração mais importante é a DRE, que de acordo com Pires, Kronbauer e Gonçalves (2010, p.21) “é a demonstração contábil que apresenta os diversos níveis de formação do resultado (lucro ou prejuízo) obtido pela empresa”.

De acordo com o art. 187 da Lei nº 6.404/1976, essa demonstração apresentará:

- I. a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
- II. a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;
- III. as despesas com vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;
- IV. lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009);
- V. o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

- VI. as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009);
- VII. o lucro ou prejuízo líquido do exercício, e o seu montante por ação do capital social. (BRASIL, 1976).

A apresentação da DRE é dinâmica, pois reflete os resultados das operações do exercício social e se dá de forma vertical, ou seja, ocorrem subtrações e somas dos valores que nela constam, e possibilita a visualização do “[...] grande indicador global de eficiência: o retorno resultante do investimento dos donos da empresa (lucro ou prejuízo)”. (MARION, p. 119, 2012).

2.1.2.3. Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados - DLPA

Na DLPA é colocada em evidência a distribuição da parcela de lucros ou o retorno do valor na própria empresa, ou seja, o lucro líquido que é apurado no DRE e após a distribuição será demonstrado no BP. Por esse motivo a DLPA de acordo com Marion (2012, p. 175) é “o Instrumento de Integração entre o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício”.

Sua nomenclatura se dá devido ao saldo que permanece de um ano para outro, de lucros que não foram destinados nem distribuídos aos sócios, que será somado ao lucro líquido do próximo exercício. (MARION, 2012).

De acordo com o art. nº 186 da Lei nº 6.404/1976 a demonstração discriminará:

- I. o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;
- II. as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;
- III. as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período. (BRASIL, 1976).

Após esclarecidos aspectos sobre as principais demonstrações enviadas ao fisco através do módulo ECD do Sped, exigidas pela lei, será apresentado a seguir o capítulo referente ao sistema público de escrituração digital, que engloba toda a movimentação contábil e fiscal das pessoas jurídicas.

2.2 SPED – SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL

O Sped “constitui-se em mais um avanço na informatização da relação entre o fisco e os contribuintes”, e tem como premissa, a transparência entre ambas as partes, o que beneficia a sociedade como um todo. (RFB, 2018a).

Ainda de acordo com a RFB (2018a) o Sped é uma das medidas que o governo federal anunciou para o Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) e foi instituído pelo Decreto nº 6.022/2007. Em nova redação dada pelo Decreto nº 7.979 de 2013, o art. 2º diz que:

O Sped 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, computadorizado, de informações. (BRASIL, 2007).

As informações enviadas através do Sped podem ser visualizadas de forma ágil e precisa pelos seus usuários, que de acordo com Aguiar, Neves e Viceconti (2009) em conformidade com o Decreto nº 6.022/2007, são: a Secretaria da Receita Federal (SRF) do Brasil, as administrações tributárias de todo o país, os órgãos e entidades da administração pública federal que possuem atribuições legais e os contribuintes que enviaram suas informações.

Sendo um dos principais usuários do Sped, a SRF possui funções para que o sistema possa ser implantado de forma adequada e tenha um funcionamento correto, e de acordo com o art. 6 do Decreto nº 6.022/2007, deve coordenar todas as atividades que envolvem o Sped, tornar compatível as necessidades dos usuários e estabelecer políticas de acesso às informações, assim como manter a segurança da mesma. (BRASIL, 2007).

De acordo com RFB (2018h), esse sistema de escrituração digital tem como principais objetivos:

- **Promover a integração dos fiscos**, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais;
- **Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes**, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores;

- **Tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários**, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica.

Tendo em vista que o governo utiliza o envio de declarações mensais e anuais como forma de fiscalização, o segundo objetivo mencionado anteriormente é também um dos principais benefícios do Sped. (RFB, 2018b). É através deste que ocorrerá a redução da quantidade de obrigações acessórias exigidas.

Além dos objetivos, a RFB (2018i) impõe uma série de princípios para a utilização desse sistema de escrituração, como:

- a) a redução de custos;
- b) a garantia que o documento eletrônico enviado ao fisco tenha validade jurídica e que as informações que nele constam estejam protegidas;
- c) compartilhamento de informações;
- d) a revisão da responsabilidade do contribuinte perante o arquivamento dos arquivos eletrônicos da Escrituração Digital; e
- e) o melhoramento do ambiente de transações comerciais.

De acordo com a RFB (2018k) o universo de atuação do Sped abrange praticamente todas as atividades econômicas e engloba dados fiscais e contábeis, e já possui os seguintes segmentos implantados:

- a) Conhecimento de Transporte eletrônico (CT-e);
- b) Nota Fiscal Eletrônica (NFe);
- c) Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFSe);
- d) Escrituração Contábil Digital (ECD);
- e) Escrituração Contábil Fiscal (ECF);
- f) Escrituração Fiscal Digital/Contribuições- EFD Contribuições;
- g) Escrituração Fiscal Digital- ICMS IPI;
- h) E-financeira.

Até a data do fechamento deste trabalho os módulos, Escrituração Fiscal Digital Social (E-Social) e em complemento a Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf), não foram totalmente implantados, portanto não são abordados na pesquisa.

Com um universo de atuação bem distribuído, os módulos do Sped englobam a parte fiscal e contábil das empresas, e a apresentação fora do prazo determinado, prestação de informações incompletas ou divergentes será passível de multa.

De acordo com o art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2158/2001, com redação dada pela Lei nº 12.873/2013, as pessoas jurídicas que se enquadrarem em alguma das situações mencionadas anteriormente deverão recolher a título de multa:

- a) por apresentar fora do prazo sem intimação do fisco: R\$500,00 por mês calendário para os optantes pelo Lucro Presumido ou empresas imunes e isentas e R\$1.500,00 por mês calendário para as demais pessoas jurídicas;
- b) por não enviar obrigação acessória ou não prestar esclarecimentos solicitados pela RFB: R\$500,00 para cada mês calendário;
- c) pelo envio das declarações acessórias com informações divergentes ou incompletas: 3%, não inferior a R\$100,00, do valor das transações comerciais próprios da pessoa jurídica ou de terceiros se for responsável tributário. (BRASIL, 2001).

Tendo em vista que foi realizada a explicação geral sobre o Sped, tem-se a seguir uma breve contextualização sobre a NFe, ECD, ECF, EFD Contribuições e EFD ICMS/IPI, os principais módulos do sistema.

2.2.1 Nota Fiscal Eletrônica – NFe

Foi um dos primeiros subprojetos a entrar em funcionamento, antes mesmo de o Sped ser instituído em 2007. Através do Ajuste do Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais (SINIEF) 07/2005 a NFe foi instituída nacionalmente em 2005 e visa substituir a emissão de notas modelo 1/1 A, emitidas em papel, utilizadas para documentar transações comerciais com mercadorias. (CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ), 2005).

Segundo este mesmo ajuste, a NFe é um documento em forma eletrônica, para documentação de operações e prestações, a qual tem validade jurídica através do uso de certificação digital e autorização da administração tributária. (CONFAZ, 2005).

Sendo assim, de acordo com a RFB (2018i), é premissa básica do Sped o fornecimento dos aplicativos para que os contribuintes possam emitir eletronicamente a nota fiscal.

Tratando-se de um documento que contém diversas informações sobre os produtos, impostos que deverão ser recolhidos e informações complementares, os padrões, para emissão da NFe, sofrem modificações frequentes. As premissas dessas alterações podem ser encontradas nos manuais disponibilizados pela RFB.

O arquivo digital gerado através do aplicativo vai para a Secretaria da Fazenda do Estado, onde é imediatamente conferido e autenticado, possibilitando a impressão do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE), que serve para o transporte da mercadoria e verificação nos postos fiscais. (OLIVEIRA et al., 2015).

A necessidade de emissão eletrônica surgiu, pois aumentaram as transações comerciais e os recursos envolvidos na movimentação das empresas. A emissão da NFe resulta na diminuição dos custos para os órgãos fiscalizadores, na detecção e na prevenção do não pagamento de tributos. (RFB, 2018g).

A NFe trouxe aos dados uma confiabilidade maior e o acesso à informação se tornou mais ágil para o fisco, ocorrendo um aumento da arrecadação e facilidade para fiscalização, através de um fortalecimento no compartilhamento das informações, possibilitando a diminuição da sonegação. (RFB, 2018g).

Ainda segundo a RFB (2018g), uma vantagem para as empresas e também para o fisco é a redução do papel, o que possibilita o aumento da produtividade das auditorias.

Tendo em vista que o Estado de São Paulo foi um dos pioneiros na implantação da NFe, o portal da Secretaria da Fazenda é frequentemente utilizado como referência para os demais Estados, apresentando modelos e orientações. Estão disponíveis no referido portal, informações sobre a NFe além de diversas indicações sobre os benefícios da sua utilização. Apresentam-se como principais benefícios a “simplificação de obrigações acessórias, redução do tempo de parada dos caminhões em Postos Fiscais de Fronteira; redução de custos com impressão, redução de custos de envio de documento fiscal”. (SÃO PAULO, 2018).

Neste contexto, pode-se perceber que a NFe deu início ao o processo de escrituração digital em um mesmo leiaute. Sendo assim, no subcapítulo que segue são abordados aspectos sobre a declaração que engloba toda a escrituração contábil das empresas, a ECD.

2.2.2 Escrituração Contábil Digital - ECD

A ECD, para fins fiscais e previdenciários, foi instituída pela SRF, através da IN nº 787 de 19 de novembro de 2007. (RFB, 2007).E engloba a maior parte da contabilidade de fato, pois contém informações de toda a movimentação contábil das empresas, como o livro diário e livro razão, livro balancete e balanços, os quais tiveram a obrigatoriedade de impressão dispensada através da ECD. (RFB, 2018c).

Segundo Duarte (2011), o arquivo digital deve ser gerado a partir do SIC de cada empresa, em conformidade com o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Contábil Digital (ECD). O Ato Declaratório Executivo COFIS nº 29/2017, dispõe sobre este manual. (RFB, 2017a). Através deste manual é possível o acesso a informações como as regras de validação aplicáveis aos campos, registros e arquivos que são utilizados no PVA e dados técnicos para geração do arquivo da ECD. (RFB, 2018j).

O arquivo gerado pelo sistema contábil de cada empresa deverá ser submetido ao Programa Validador e Assinador (PVA) do Sped, disponibilizado na página da Receita Federal.

O PVA contém funcionalidades para validação do arquivo, assinatura digital, visualização da escrituração, geração e envio do arquivo final para o fisco, e também é uma ferramenta que possibilita a consulta ao andamento da escrituração enviada. (AGUIAR; NEVES; VICECONTI, 2009).

Considerando que a quantidade de informações é elevada, de acordo com o art. 5º da IN nº 1420/2013 alterado pelo art. 1º da IN nº 1594/2015, o arquivo deverá ser transmitido uma única vez ao ano, no último dia útil do mês de maio referente ao ano calendário anterior à transmissão, exceto para situações especiais que ocorrerem de janeiro a abril. (RFB, 2013a).

Conforme a IN nº 1420/2013, são obrigadas a entregar a ECD as: PJ's com tributação no lucro real; lucro presumido se distribuírem lucros sem incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte ou ainda o lucro distribuído for superior a base de cálculo do IRPJ, e as sociedades em conta de participação (SCP). (RFB, 2013a).

Em complemento ao disposto anteriormente, a IN nº 1774/2017 obriga as pessoas jurídicas imunes e isentas ao envio do módulo, caso se enquadrem no que consta no art. 3º. (RFB, 2017d).

As empresas “optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional)” segundo a IN nº 1420/2013 em redação incluída pela IN nº 1486/2014 não estão obrigadas a entregar o módulo ECD. (RFB, 2013a).

O acesso as informações enviadas ao Sped, ficarão armazenadas por 6 (seis) anos, contendo informações como identificação do usuário, número de série do certificado digital utilizado na transmissão, assim como horário e data do envio do arquivo.(RFB, 2017d).

Essas informações poderão ser consultadas pelas pessoas jurídicas responsáveis pela escrituração através do certificado digital, assim como os demais usuários mencionados anteriormente, (BRASIL, 2017d), que terão acesso parcial ou integral dessas informações, de acordo com as respectivas competências.

Anteriormente ao Sped os livros deveriam ser autenticados no órgão competente, mas de acordo com a IN nº 1774/2017, com o envio de forma digital os livros estão dispensados da autenticação desta forma, pois o mesmo considera-se autenticado com a emissão do recibo de entrega. (RFB, 2017d).

De acordo com o art. 7 da IN nº 1774/2017 somente poderá ser substituído o arquivo já autenticado “caso contenha erros que não possam ser corrigidos por meio de lançamento contábil extemporâneo”, nos termos da Interpretação Técnica Geral (ITG) 2000 sobre escrituração contábil. (RFB, 2017d).

Sendo assim a realização da substituição poderá ser feita até o final do prazo de entrega da declaração seguinte, contendo a identificação da escrituração e dos erros, assim como a descrição clara dos erros cometidos, justificando a substituição. (RFB, 2017d).

A seguir são abordadas as premissas e detalhes da ECF, declaração que contém dados referentes ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

2.2.3 Escrituração Contábil Fiscal -ECF

Este módulo do Sped foi instituído com a finalidade de substituição da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), e deve ser entregue até o último dia útil do mês de julho, referente aos dados do ano calendário anterior, exceto para situações especiais. (RFB, 2018d).

A obrigatoriedade de envio deste módulo, de acordo a RFB (2018d), se aplica às pessoas jurídicas que optarem pela tributação do lucro real, lucro presumido ou arbitrado. Em conformidade consta na IN nº 1422/2013 a obrigatoriedade para as pessoas jurídicas e equiparadas a elas, e deverá ser apresentada centralizando as informações pela matriz. (RFB, 2013b).

De acordo com o art. 1º da IN nº 1422/2013, não estão obrigadas ao envio: as empresas optantes pelo Simples Nacional; os órgãos públicos, autarquias e fundações públicas as pessoas jurídicas inativas (sem atividade patrimonial, financeira, operacional ou não operacional). (RFB, 2013b).

Na elaboração da ECF devem constar todos os dados que influenciam a composição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, assim como a recuperação do plano de contas da ECD; recuperação dos saldos finais; registros de lançamento de ajuste do lucro, como exclusões, adições; valores a compensar; entre outros. (RFB, 2013b).

Consta no art. 2º da IN nº 1420/2013 com nova redação dada pela IN 1660/2016, que a ECF deve ser assinada através de certificado digital emitido por empresas credenciadas junto a Infraestrutura de Chaves Públicas (ICP), pois assim o documento digital possui autenticidade e integralidade e valor jurídico. (RFB, 2013a).

Diferentemente da escrituração contábil digital, a ECF pode ser retificada sem solicitação prévia, sendo que os novos dados enviados ao fisco substituirão integralmente os dados enviados anteriormente, somente não sendo permitida a troca de tributação. Salienta-se que no momento de retificação da ECD a ECF respectiva também deverá ser retificada, caso alterem-se valor do IRPJ ou CSLL. (RFB, 2013b).

Considerado um dos principais módulos do Sped, a escrituração fiscal digital hoje se subdivide em EFD Contribuições e EFD ICMS-IPI. A primeira será abordada no subcapítulo a seguir e contém dados referentes ao Programa de Integração Social e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

2.2.4 Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita – EFD Contribuições

A EFD Contribuições foi instituída através da IN nº 1052 de 5 de julho de 2010 posteriormente revogada pela IN RFB nº 1252/2012 e contém informações da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins. (RFB, 2010). Através do advento da Lei nº 12.546/2011, o módulo contém informações sobre:

[...] a escrituração digital da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, incidente nos setores de comércio, serviços e indústrias, no auferimento de receitas referentes ao CNAE, atividades, serviços e produtos (NCM) nela relacionados. (RFB, 2018e).

A declaração, em relação ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), se aplica às pessoas jurídicas de direito privado, quando tributadas pelo lucro real pelo fato gerador ocorrido a partir de 1º de janeiro de 2012 e para as empresas tributadas pelo lucro presumido e arbitrado com fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2013. A ainda uma exceção para o fato gerador ocorrido a partir do primeiro dia do ano de 2014. (RFB, 2018e).

Em relação à contribuição previdenciária sobre a receita, a RFB (2018e) em conformidade com a IN nº 1252/2012, dispõe que as empresas relacionadas nos arts. 7º e 8º da MP nº540/2011, convertida na Lei 12.546/2011, e nos §§ 3º e 4º do art. 7º e nos incisos III a V do caput do art. 8º da Lei nº 12.546/2011, estão obrigadas ao envio da EFD Contribuições.

De acordo com a RFB (2012) o arquivo gerado pelo sistema contábil deve ser submetido ao PVA, assinado através de certificação digital e enviado ao fisco pela internet após a visualização e conferência dos dados. Devendo ser transmitido ao ambiente do Sped “[...] até o 10 (décimo) dia útil do 2º (segundo) mês subsequente ao que se refira à escrituração, inclusive nos casos de extinção, incorporação, fusão e cisão total ou parcial”. (RFB, 2012).

As informações transmitidas na EFD Contribuições poderão ser alteradas após o seu envio. De acordo com a IN nº 1252/2012, art. 11, a substituição da declaração poderá ser realizada através do envio de um novo arquivo. Ainda de acordo com o artigo mencionado, “o direito de o contribuinte pleitear a retificação da

EFD-Contribuições extingue-se em 5 (cinco) anos contados do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele a que se refere a escrituração substituída”. (RFB, 2012).

Segundo a RFB (2012), a substituição do arquivo original poderá ser realizada para a “[...] inclusão, alteração ou exclusão de documento ou operações da escrituração fiscal, ou para efetivação de alteração nos registros representativos de créditos e contribuições e outros valores apurados”.

No próximo subcapítulo são abordadas as informações sobre a EFD ICMS IPI, módulo do Sped que compreende as informações sobre esses dois impostos.

2.2.5 Escrituração Fiscal Digital – EFD

A EFD foi instituída pelo Convênio de ICMS nº 143/2006, o qual em sua cláusula primeira define EFD como a escrituração de forma conjunta dos documentos fiscais e demais informações relacionadas de interesse do fisco. E também informações referentes à apuração dos impostos de operações e prestação de serviço. (CONFAZ, 2006).

Assim como em outros módulos, o arquivo gerado pelo SCI deve ser submetido ao PVA, validado, assinado mediante ao certificado digital e transmitido ao fisco. (CONFAZ, 2006). O envio dos dados deve ser realizado uma vez ao mês contendo “[...] informações relativas a um mês civil ou fração, ainda que as apurações dos impostos (ICMS e IPI) sejam efetuadas em períodos inferiores a um mês, segundo a legislação de cada imposto”. (RFB, 2018f).

A obrigatoriedade da entrega da EFD iniciou em janeiro de 2009, conforme previsão no Convênio 143/2006, (CONFAZ, 2006). A referida legislação vem sofrendo alterações a medida do necessário, e obriga a entrega do arquivo aos contribuintes do ICMS e IPI. Alguns contribuintes poderão ser dispensados do envio do arquivo conforme disposto no Protocolo ICMS 77/2008, se autorizados pelas respectivas Unidades da Federação e SRF. (CONFAZ, 2008).

A transmissão do arquivo substitui a impressão dos livros fiscais utilizados para registro das movimentações, são eles: “Livro Registro de Entradas; Livro Registro de Saídas; Livro Registro de Inventário; Livro Registro de Apuração do IPI e Livro Registro de Apuração do ICMS”. (CONFAZ, 2006).

Sendo uma premissa do Sped a utilização do certificado digital para o envio de todos os módulos ao fisco, assim como para emissão da nota fiscal, segue uma breve contextualização sobre a certificação digital.

2.2.6 Certificação Digital

Com o crescimento do fluxo de informações das empresas e a modernização do procedimento de prestação de contas ao fisco, viu-se a necessidade da assinatura digital de documentos eletrônicos. Que de acordo com as premissas da RFB (2018i) deve ser realizada através de uma Certificação Digital padrão ICP Brasil.

Além de ser uma premissa do Sped e possibilitar a emissão da NFe o certificado digital é obrigatório em diversas situações, como acesso no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (E-CAC), permitindo consultas e prestação de contas e registro de operações dos impostos ou ainda para envio de declarações como a DMED (Declaração de Serviços Médicos). (INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO (ITI), 2017b).

A Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP Brasil, é uma rede responsável pelo processo de regulamentação da certificação digital no país. Trata-se de um sistema de hierarquia em que a Autoridade Certificadora (AC) Raiz está acima de diversas outras autoridades que possuem atividades específicas. (ITI, 2017e).

A AC Raiz está encarregada de fiscalizar e auditar as autoridades certificadoras, que podem ser entidades públicas ou privadas. Ela associa uma entidade a um par de chaves criptográficas e também deve “emitir, expedir, distribuir, revogar e gerenciar os certificados”. (ITI, 2017d).

O contato entre os usuários dos certificados e a autoridades é feito através da Autoridade de registro (AR), que tem como principais objetivos “[...] o recebimento, a validação, o encaminhamento de solicitações de emissão ou revogação dos certificados digitais e identificação, de forma presencial, de seus solicitantes”. (ITI, 2017d).

Existe ainda a Autoridade Certificadora de Tempo (ACT), que é responsável pelo fornecimento do carimbo de tempo, ou seja, o período que o certificado vai estar válido, na prática, o certificado digital juntamente com a assinatura digital, tem sua validade atestada pela ACT. (ITI, 2017d).

O certificado digital de acordo com ITI (2017c) “[...] funciona como uma identidade virtual que permite a identificação segura e inequívoca do autor de uma mensagem ou transação feita em meios eletrônicos [...]”. Este documento digital pode ser utilizado para diversos fins e beneficia pessoas físicas e jurídicas, mas sendo objeto deste trabalho um procedimento diretamente ligado ao fisco, considera-se como principal benefício, a agilidade no momento da entrega da declaração, além disso, ele garante o sigilo fiscal exigido por lei e garante comodidade ao contribuinte. (ITI, 2017a).

Após abordar os sistema público de escrituração digital e a certificação digital, surge a necessidade de elencar e explicar brevemente os impostos previstos no Sistema Tributário Nacional cujas movimentações são enviadas ao fisco através do Sped.

2.3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional está disposto no Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172/1966 que é fundamentada pela Emenda Constitucional nº18, de 1º de dezembro de 1965. O CTN estabelece normas de direito tributário competentes à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. (BRASIL, 1966).

O art. 145 da Constituição Federal (CF) prevê que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria. (BRASIL, 1988). Assim, cabe esclarecer que de acordo com o art. 3º da Lei nº 5.172/1966 “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”. (BRASIL, 1966).

Para Latorraca (1998), de acordo com a vinculação do imposto a atividade estatal, os tributos podem ser classificados como: vinculados, que são as taxas, contribuição de melhoria e contribuições especiais e não vinculados: os impostos.

A definição de imposto consta no art. 16 do CTN como: “[...] tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. (BRASIL, 1966). Isso significa que poderão ser cobrados impostos, sem que haja nenhuma prestação de serviços do Estado ao contribuinte.

Os impostos são o instrumento do Estado para gerir a administração pública e também para direcionar a economia do país, e podem ser diretos, quando não há compensação como o IRPJ e a CSLL, e indiretos quando podem ocorrer compensações, na compra de produtos para revenda ou industrialização, como é o caso do ICMS e do IPI. (OLIVEIRA et al., 2015).

Para efeito de contextualização das formas de tributação, das pessoas jurídicas, que são tratadas na presente pesquisa, são apresentados os conceitos de lucro real, lucro presumido, lucro arbitrato e Simples Nacional.

De acordo com o art. 6 do Decreto Lei nº 1.598/1977, “Lucro real é o lucro líquido do período-base, ajustado pelas adições e exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária”. (BRASIL, 1977).

As situações que determinam a tributação da PJ pelo lucro real são quando a receita total anual do ano calendário anterior tenha superado R\$78.000.000,00 ou proporcionalmente aos meses do período quando este for menor que 12 meses, ou ainda quando se tratar de atividade bancária e demais situações previstas no artigo 59, da IN nº 1700/2017. (RFB, 2017c).

Quando a PJ não for obrigada por lei ao recolhimento de impostos com base no lucro real, poderá optar pela tributação pelo lucro presumido. (LATORRACA, 1998). Segundo Oliveira et al. (2015), a tributação pelo lucro presumido consiste em uma forma simplificada de apuração do lucro tributável uma vez que os impostos são calculados sobre as receitas.

Existe ainda o lucro arbitrado, que deverá ser utilizado pelas pessoas jurídicas por ordem dos fiscais, quando não houver informação contábil suficiente para apuração da base de cálculo do imposto no lucro real ou presumido, sendo possível ainda o auto arbitramento. (OLIVEIRA et al., 2015).

Além das tributações já citadas, o Simples Nacional, é uma forma unificada de arrecadação dos impostos destinados às empresas de pequeno e médio porte, instituído pela Lei Complementar (LC) nº 123 de 2006, com o objetivo de simplificar o recolhimento dos impostos para essas. (BRASIL, 2006).

Apresenta-se a seguir, uma breve contextualização dos impostos pagos pelas empresas, de acordo com a forma de tributação, que são objeto de informação ao fisco através dos módulos do Sped. Salientando que a forma de cálculo dos impostos pela tributação do simples nacional, não é descrita na presente pesquisa,

pois atualmente as pequenas e médias empresas não são obrigadas a entrega dos módulos do Sped.

No subcapítulo a seguir são apresentados o IRPJ e a CSLL, cuja movimentação é enviada ao fisco através dos módulos ECD e ECF do Sped.

2.3.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ

O IRPJ é um imposto de competência da União, cobrado das pessoas jurídicas. A base de cálculo do imposto deve ser calculada de acordo com a legislação vigente no momento do fato gerador, e segundo Neves e Viceconti (2005, p. 2) “[...] é o **Lucro Real**, **Lucro Presumido** ou **Lucro Arbitrado**, correspondentes ao período de apuração”.

Oliveira et al. (2015, p. 189) de acordo com o art. 43 do CTN, define o fato gerador do IRPJ como:

[...] a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica:

- de renda, representada pelo produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
- de proventos de qualquer natureza, representadas pelos acréscimos patrimoniais não compreendidos no item anterior.

Existem ainda situações diferentes para determinação do fato gerador, de acordo com o art. 43 da Lei nº 5.172/1966, que tem incisos incluídos pela LC nº 104/2001.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (BRASIL, 1966).

2.3.1.1 Lucro Real

O lucro real “é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do IRPJ”, conforme art. 61 da IN nº 1700/2017. (RFB, 2017c).

Segundo Oliveira et al. (2015), sobre o lucro podem ser adicionados valores como “resultado negativo da avaliação de investimentos em participações societárias avaliadas pelo valor do patrimônio líquido – equivalência patrimonial”. Também podem ser excluídos ou deduzidos valores como “lucros e dividendos derivados de investimentos em participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição, que tenham sido registrados como receitas”. Esses ajustes deverão ser lançados no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, (OLIVEIRA et al., 2015, p. 218) o qual deve ser transmitido atualmente através do Sped ECD.

Ainda de acordo com Oliveira et al. (2015), o recolhimento do imposto pode ser feito trimestralmente ou anualmente, na forma de estimativas mensais. Caso o recolhimento do imposto for trimestral, este deverá ser efetuado no último dia do trimestre aplicando-se a alíquota base do imposto de 15% sobre a base de cálculo e ainda 10% como alíquota adicional.

Essa alíquota será aplicada de acordo com o art. 29, inciso 1º da IN nº 1700/2017, sobre “a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração”. (RFB, 2017c).

Na tributação anual, o recolhimento do imposto deverá ser feito mensalmente na forma de estimativa, permanecendo as alíquotas mencionadas. (OLIVEIRA et al., 2015).

2.3.1.2 Lucro Presumido

Já na sistemática de apuração pelo Lucro Presumido, para a realização do cálculo do imposto tem-se a necessidade de conceituação da receita bruta, que conforme art. nº 12 do Decreto Lei nº 1.598/1977, com inclusão e redação dadas pela Lei nº 12.973/2014 é:

- I- o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido em operações de conta alheia; e
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, não compreendidas nos incisos I a III. (BRASIL, 1977).

De acordo com a IN nº 1700/2017 para se obter a base de cálculo do IRPJ devem ser aplicados sobre a receita bruta, os percentuais que tratam o art. 33 da referida instrução. Os percentuais são apresentados no quadro 3. (RFB, 2017c).

Quadro 3 - Percentuais para aplicação sobre a Receita Bruta.

Atividades da pessoa jurídica geradora da receita bruta – base de estimativa para os pagamentos mensais dos tributos de Imposto de Renda	Percentuais aplicáveis sobre a receita
Revenda para consumo de combustíveis derivados de petróleo, álcool etílico, carburante e gás natural	1,6%
Venda de mercadorias ou produtos, exceto revenda de combustíveis para consumo	8%
Prestação de serviços de transporte de cargas	8%
Prestação dos demais serviços de transporte	16%
Prestação de demais serviços em geral, para os quais não esteja previsto percentual específico	32,0%
Prestação de serviços em geral por empresas com receita bruta anual não superior a R\$120.000,00, exceto serviços hospitalares, de transporte e de profissões regulamentadas	16%
Instituições financeiras e entidades a elas equiparadas	16%

Fonte: Oliveira et al. (2015, p.194).

O resultado obtido com a aplicação dos percentuais resulta na base de cálculo do IRPJ, sobre este resultado são aplicadas as alíquotas de 15% e 10% para adicional. Sendo que o adicional do IRPJ tem as mesmas premissas do Lucro Real, mencionadas anteriormente.

2.3.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido compete a União e foi criada pela Lei nº 7.689/1988 com base no art. 195 da CF/88. (OLIVEIRA et al., 2015). A IN nº 1700/2017 esclarece que a CSLL deverá ser apurada e recolhida de acordo com a opção, lucro real, lucro presumido ou arbitrado, da mesma forma que o IRPJ. (RFB, 2017c).

Sobre o período de apuração da CSLL, a base de cálculo será obtida de forma trimestral, se encerrando no último dia de cada trimestre, do ano calendário, exceto para a situação de incorporação, fusão ou cisão onde a base de cálculo será realizada no dia da ocorrência do evento, de acordo com o art. 31 da IN nº 1700/2017. (RFB, 2017c).

A base de cálculo da CSLL, de acordo com o art. 28 da IN nº 1700/2017, “determinada segundo a legislação vigente na data da ocorrência do respectivo fato gerador, é o resultado ajustado, resultado presumido ou resultado arbitrado, correspondente ao período”. (RFB, 2017c).

Em parágrafo único, a IN referida salienta que as empresas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, estão sujeitas ao mesmo critério da base de cálculo, sendo respeitados os ajustes e alíquotas previstas na legislação de cada forma de tributação. (RFB, 2017c).

As alíquotas a serem aplicadas sobre a base de cálculo, conforme o art. 30 da IN nº 1700/2017 são 9% aplicáveis para todas as pessoas jurídicas, com exceção às instituições financeiras, pessoas jurídicas de seguros privados e de capitalização que devem aplicar sobre as bases de cálculo a alíquota de 20% e 17% para as cooperativas de crédito. (RFB, 2017c).

2.3.2.1 Lucro Real

Da mesma forma que o IRPJ na sistemática do lucro real, a contribuição social deverá ser apurada anualmente ou trimestralmente, sendo que o recolhimento do imposto poderá ser por estimativa, caso a apuração seja anual, o pagamento será no último dia útil do mês seguinte. (OLIVEIRA et al., 2015).

A contribuição social é calculada sobre o lucro apurado na contabilidade e, da mesma forma que o IRPJ, poderá ser recolhida por estimativa, onde deverá ser aplicado o percentual de 12% sobre a receita bruta, sem levar em consideração a atividade que a empresa exerce. (OLIVEIRA et al., 2015).

Ainda de acordo com Oliveira et al. (pag. 219, 2015), após a obtenção da base de cálculo deverão ser “[...] adicionados os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos de aplicações financeiras e demais receitas e resultados positivos [...]”. Sobre este valor são aplicadas as alíquotas correspondentes, conforme exposto no subcapítulo 2.3.2, obtendo-se assim o valor do imposto a pagar.

2.3.2.2 Lucro Presumido

A receita bruta utilizada para calcular a base de cálculo da CSLL é obtida da mesma forma que o IRPJ mencionado anteriormente.

Nesta sistemática de tributação a base de cálculo deverá ser calculada aplicando-se os percentuais de 12% sobre a receita bruta, “deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos” para comércio ou indústria, ou 32% para as empresas prestadoras de serviço em geral, intermediação de negócios e demais atividades, conforme conta no art. nº 34 da IN nº 1700/2017. (RFB, 2017c).

Devem ser somados ao resultado da base de cálculo os valores mencionados na sistemática do lucro real e após deve ser aplicada a alíquota correspondente, conforme IN nº1700/2017.

Após breve explicação sobre o IRPJ e CSLL, é apresentada a forma de cálculos do PIS e COFINS nas sistemáticas cumulativa e não cumulativa.

2.3.3 Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social –COFINS

A contribuição para (PIS) foi instituída pela LC nº 7/1970 e destina-se a “[...] promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas”. (BRASIL, 1970a). E em complemento, o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) foi instituído pela LC nº 8/1970. (BRASIL, 1970b).

Já a Contribuição COFINS foi criada pela LC nº 70/1991 nos termos da Constituição Federal, com o intuito básico de financiamento da seguridade social. (BRASIL, 1991).

O fato gerador do PIS/Pasep, de acordo com o art. 2 do Decreto nº 4.524/2002 é “a) o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado; e b) a folha de salários das entidades relacionadas no art. 9 [...]”. (BRASIL, 2002). Para a COFINS é considerado fato gerador apenas “o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado”, conforme a IN nº 247/2002. (RFB, 2002).

Estão obrigadas ao recolhimento do PIS/Pasep sobre o faturamento, as pessoas jurídicas de direito público interno, as entidades sem fins lucrativos e as pessoas jurídicas de direito privado, assim como, as pessoas jurídicas que a legislação do Imposto de Renda equipara. (OLIVEIRA et al., 2015). Em conformidade com a legislação referida, a IN nº 247/2002 esclarece que são contribuintes da COFINS as PJ's do direito privado e as empresas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda. (RFB, 2002).

O PIS/Pasep, além do recolhimento sobre o valor do faturamento, deve ainda ser calculado sobre a folha de salários, pelos contribuintes elencados no art. 9 do Decreto nº 4.524/2002 em conformidade com a MP nº 2.158-35, de 2001, aplicando-se a alíquota de 1%. (BRASIL, 2002).

Quando o cálculo do PIS/Pasep e COFINS for realizado sobre o faturamento, devem ser desconsideradas algumas receitas consideradas isentas, elas estão elencadas respectivamente no art. 46 da IN nº 247/2002, (RFB, 2002) e art. 45 do Decreto nº 4.524/2002. (BRASIL, 2002).

Para a apuração do PIS/COFINS, existem duas modalidades de incidência sobre o faturamento, a forma cumulativa quando o imposto é pago em cada instância do processo produtivo, não sendo possível a recuperação do imposto já pago, ou a forma não cumulativa, onde o imposto pago em etapas anteriores do processo pode ser recuperado. (AGUIAR; NEVES; VICECONTI, 2009).

2.3.3.1 Sistemática cumulativa

Para a realização do cálculo do PIS/Pasep e COFINS nesta sistemática, a receita bruta ou faturamento é a totalidade das receitas auferidas por uma pessoa jurídica.

Podem ser excluídos deste valor, conforme o inciso 2º do art. 52 da Lei nº 12.973/2014, valores referentes:

- I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;
- II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita bruta;
- IV - a receita decorrente da venda de bens classificados no ativo não circulante que tenha sido computada como receita bruta;
- VI - a receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos. (BRASIL, 2014).

Assim como, de acordo com o art. 23 da IN nº247/2002, o IPI e o ICMS “quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário”; reversões de provisões, recuperação de créditos referente a perdas, receita referente à venda de bens do

ativo permanente, ou ainda resultados positivos da avaliação de investimentos. (RFB, 2002).

Sobre a base de cálculo apurada, conforme o art. 51 do Decreto nº 4.524/2002, deverá ser aplicada a alíquota de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS. (BRASIL, 2002).

2.3.3.2 Sistemática não cumulativa

Assim como na sistemática cumulativa, a receita bruta é o total de receitas recebidas pela PJ e desse valor deverão ser desconsiderados alguns valores conforme o inciso 2º do art. 52 da Lei nº 12.973/2014.

O diferencial nesta sistemática são as alíquotas aplicadas, conforme disposto no art. 59 do Decreto nº 4.524/2002, 1,65% é a alíquota que deverá se aplicada sobre a base de cálculo apurada para obtenção do PIS, (BRASIL, 2002) e a alíquota de 7,6% deve ser aplicada para a COFINS conforme a Lei nº 10.833/2003. (BRASIL, 2003).

Do valor apurado podem ser descontados créditos relacionados a outras operações, conforme exposto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e redações posteriores. (BRASIL, 2003). Esses créditos deverão ser calculados utilizando a mesma alíquota do cálculo do imposto a pagar (1,65% e 7,6%), sobre valores como a energia elétrica do estabelecimento da empresa. O art. 63 do Decreto nº 4.524/2002 ainda prevê demais situações para a utilização do crédito. (BRASIL, 2002).

Porém, conforme art. 64 do mesmo decreto, em conformidade com a Medida Provisória nº 66, de 2002, o direito ao crédito do imposto somente se aplica, se a aquisição de bens e direitos for de empresas do país, assim como:

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País; e

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas e encargos incorridos a partir de 1º de dezembro de 2002. (BRASIL, 2002).

O IPI e o ICMS são os impostos declarados ao fisco através do EFD IPI-ICMS e são abordados nos subcapítulos que seguem.

2.3.4 Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

O Imposto sobre Produtos Industrializados, compete a União e como o próprio nome indica, incide sobre os produtos nacionais ou que venham de fora do país que são industrializados. É previsto no art.153 da CF de 1988 e têm suas disposições regulamentadas no Decreto nº 7.212 de 2010. (OLIVEIRA et al., 2015).

Gallo, Pereira e Reis (2012) com base na legislação vigente, conceituam industrialização como o processo que altera as características de um produto, no funcionamento, acabamento ou apresentação, podendo ser relacionada a: transformação de uma matéria prima ou produto intermediário, gerando um novo produto; operações relacionadas a renovação, onde o produto deteriorado será renovado, ou ainda ao beneficiamento, a montagem, acondicionamento ou reacondicionamento.

O fato gerador do IPI nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.212/2010, de acordo com a Lei nº 4.502 de 1964 art. 2º, consiste no “[...] desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; ou a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial”. (BRASIL, 2010). O artigo 36 deste mesmo decreto prevê as situações em que o fato gerador considera-se ocorrido. (BRASIL, 2010).

A base de cálculo do imposto é prevista no art. 190 do Decreto nº 7.212/2010, salvo disposições que alterem o regulamento e de forma geral, para produtos nacionais consiste no valor total das operações na saída do produto da empresa incluindo frete, já para produtos de procedência estrangeira, é o “valor que servir ou que serviria de base de cálculo dos tributos aduaneiros”. (BRASIL, 2010).

O IPI assim como outros impostos tem seu período de apuração mensal e deverá respeitar essa regra também no momento do recolhimento, exceto para alguns produtos que tem o período de apuração e recolhimento de forma decendial, conforme exposto em parágrafo único do art 1º da IN nº 394/2004. (RFB, 2004).

Para a realização do recolhimento, deverão ser observadas diversas condições previstas no art. 262 do Decreto nº 7.212/2010:

- I - antes da saída do produto da repartição que processar o despacho, nos casos de importação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 26, inciso I);
- II - até o décimo dia do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores, nos casos dos produtos classificados no Código 2402.20.00 da TIPI (Lei nº 8.383, de 1991, art. 52, inciso I, alínea “a”, e Lei nº 11.933, de 2009, art. 4º);
- III - até o vigésimo quinto dia do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores, no caso dos demais produtos (Lei nº 8.383, de 1991, art. 52, inciso I, alínea “c”, e Lei nº 11.933, de 2009, art. 4º); ou
- IV - no ato do pedido de autorização da venda de produtos trazidos do exterior a título de bagagem, despachados com isenção do imposto ou com pagamento de tributos nas condições previstas na legislação aduaneira. (BRASIL, 2010).

Cabe salientar que o contribuinte não é obrigado a recolher o imposto antes do prazo estabelecido, mas se o dia do vencimento disposto no parágrafo anterior for um dia não útil, o mesmo deverá recolher o imposto antecipadamente. Sendo pago com atraso o valor original será acrescido de acréscimos. (BRASIL, 2010).

Sendo o IPI, um imposto calculado sobre os produtos, a alíquota a ser utilizada está ligada ao mesmo e deve ser obtida através da classificação dos produtos na Tabela de Incidência do IPI (TIPI). Essa tabela distribui os produtos por seções e atribui a cada um, um código denominado NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul). (BRASIL, 2010).

A não cumulatividade do imposto está prevista no art. 225 do Decreto nº 7.212/2010, como consta é “[...] efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período”, sendo que o débito do imposto, referente a produtos saídos do estabelecimento que a eles foi devolvido ou retornado também dá direito ao crédito do imposto. (BRASIL, 2010).

Os créditos mencionados possuem algumas espécies e constam no referido decreto, da seguinte forma: os créditos básicos estão elencados nos arts 226 a 228, os quais os estabelecimentos industriais e os equiparados podem se creditar; nos arts 229 a 235 estão dispostos os créditos por devolução ou retorno de produtos; os créditos referentes a incentivos constam nos arts 236 a 239, ainda o art 240 dispõe sobre os créditos de outra natureza. (BRASIL, 2010).

Ainda de acordo com o Decreto nº 7.212/2010, existem os créditos presumidos, que pode ser por ressarcimento de contribuições de acordo com o art 241; por apuração de acordo com os arts 242 a 244; por dedução e ressarcimento, disposto nos arts 246 e 247; por estorno conforme o art 248 e por fim, por produtos não exportados, art 249 e art 250. (BRASIL, 2010).

2.3.5 Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS

O ICMS é um imposto estadual e de acordo com o previsto no art. 155 da CF, somente poderá ser instituído pelo governo dos Estados. (OLIVEIRA et al., 2015). As normas complementares ao imposto estão previstas na Lei Complementar nº 87/1996 a “Lei Kandir” e alterações posteriores. (OLIVEIRA et al., 2015).

Ainda de acordo com Oliveira et al. (2015, p. 63), o fato gerador do ICMS “representa uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez efetivada promove o surgimento da obrigação tributária”. Essa situação abstrata de acordo com o CTN em seu art. 114 será a situação definida por lei, em conformidade com o art. 146 da Constituição Federal, que diz que o fato gerador do imposto deve ser normatizado por LC para aplicar-se em âmbito nacional. (BRASIL, 1988). A LC nº 87/1996 em seu art. 12, dispõe sobre o momento que ocorre o fato gerador do imposto, que de um modo geral é a o momento da realização de um serviço, ou a saída da mercadoria dos estabelecimentos. (BRASIL, 1996).

Sendo um imposto regulamentado por cada Estado, no Rio Grande do Sul o Decreto nº 37.699/1997 conhecido RICMS impõe diversas situações em que imposto deve ser recolhido. (RIO GRANDE DO SUL, 1997). Este recolhimento se dá através da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, descrita no art. 13 da LC nº 87/1996. (BRASIL, 1996).

É importante salientar que o IPI, de acordo com o art. 13 da lei complementar referida, não integra a base de cálculo quando “a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos”. (BRASIL, 1996).

A não cumulatividade do imposto está prevista no art. 19 da LC nº 87/1996,

[...] compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. (BRASIL, 1996).

O RICMS em seu art. 27 prevê as alíquotas internas sobre prestação de serviço: alíquota básica de 18% (regra geral), até dezembro de 2018, para todas as operações e prestações internas que não contenham alíquota específica. Além

desta alíquota o Decreto nº 37.699/1997 prevê diversas alíquotas para situações específicas. (RIO GRANDE DO SUL, 1997).

Quando ocorre a prestação de serviço ou venda de um bem, destinado ao consumidor final localizado em outro estado, sendo ele contribuinte ou não de ICMS, de acordo com o art. 155 da CF/88, deverá ocorrer o cálculo do diferencial de alíquota. (BRASIL, 1988).

Sendo assim a reponsabilidade pelo pagamento do imposto referente à diferença de alíquota interna e interestadual compete:

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015);
- b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015). (BRASIL, 1988)

Essas alíquotas interestaduais de acordo com o art. 26 do RICMS são de: 12% quando o destinatário for dos estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo; 7% quando o destinatário estiver localizado na Região Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo; 4% nas operações com bens do exterior. (RIO GRANDE DO SUL, 1997).

No ICMS ocorre ainda a possibilidade de substituição tributária, prevista nos arts 8, 9 e 10 da LC nº 87/1996. (BRASIL, 1996). O Decreto nº 37.699/1997 dispõe sobre a base de cálculo do imposto por substituição tributária no art. 25, assim como as respectivas alíquotas nos arts. 26 a 29. (RIO GRANDE DO SUL, 1997).

Além dos impostos já citados, tem-se ainda o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza- ISSQN, que não é abordado neste trabalho, pois não está incluso nas informações enviadas ao fisco através do Sped. A declaração acessória que engloba este imposto é realizada através do site das prefeituras em que as empresas estão localizadas, fora do ambiente Sped.

2.4 FISCALIZAÇÃO NO BRASIL

A fiscalização anteriormente a era digital, era realizada com base na documentação contábil das empresas de forma impressa, essa movimentação era inicialmente feita de forma manual, posteriormente nas máquinas de escrever e em 1980 iniciou-se o uso dos computadores. (NARDON FILHO, 2010).

Ainda de acordo com Nardon Filho (2010) em 1988 a internet começou a ganhar visibilidade e fazer parte da vida dos brasileiros. Esse sistema utilizado para melhorar a comunicação, só teve os primeiros registros por parte da Receita Federal em 1995, o que proporcionou aos contribuintes e ao próprio Estado, uma diminuição de custos e mais agilidade para as informações.

Segundo Nardon Filho (2010), em 1996 surge o endereço eletrônico da Receita Federal, um sítio próprio criado em função do crescimento de informações a serem disponibilizadas e em consequência a necessidade de melhor gerenciar esse conteúdo.

A primeira declaração a ser transmitida via internet ocorreu em 1997 e tratava-se de uma declaração de imposto de renda, através do programa Receitanet, disponibilizado pela Receita Federal, as declarações tinham imediatamente algumas informações validadas, reduzindo o custo e tempo de processamento. (NARDON FILHO, 2010).

Com o início da utilização da internet acredita-se que o governo passou a ter maior facilidade de fiscalização das empresas, pois os dados passaram a ser transmitidos de forma mais ágil, auxiliando na realização do objetivo da fiscalização brasileira, que é diminuir o não recolhimento de impostos. O não recolhimento de impostos se dá através da elisão fiscal mais conhecida como planejamento tributário ou ainda pela evasão fiscal, forma ilegal e passível de penalidades.

A evasão é caracterizada pela utilização de meios ilícitos, o fato gerador do imposto ocorre, mas o cumprimento da obrigação não é realizado, pois ocorre a omissão de informação, falsificação de declarações ou ainda a distorção dos dados de documentos como a nota fiscal. (DUARTE, 2011).

Já a elisão fiscal, de acordo com Filho (2016) é a busca por alternativas de diminuição no pagamento dos impostos de forma lícita e pode ser chamada de planejamento tributário. A fiscalização das declarações transmitidas através da internet é um processo que vem sendo melhorado, e o Sped veio para facilitar este processo realizado pelo fisco, uma vez que permite uma fiscalização abrangente dos módulos que englobam praticamente todas as atividades de uma empresa.

O sistema de escrituração digital, mencionado anteriormente no capítulo respectivo aos Sped's, tem o objetivo de facilitar a fiscalização e combate a sonegação, (RFB, 2018b), o que poderá ser confirmado ou não pela perspectiva dos fiscais da Receita Federal, de acordo com as respostas presentes nos questionários.

Estudos já realizados anteriormente demonstram que o brasileiro muitas vezes recorre a atos ilícitos para não pagar impostos. A utilização do Sped trouxe avanços com relação à sistemática de fiscalização e arrecadação de impostos, pois aumentou o compartilhamento de informações entre os órgãos fiscalizadores. (JORDÃO et al., 2016).

No capítulo a seguir é explicada a metodologia utilizada na pesquisa para a obtenção das respostas dos envolvidos na pesquisa e atingimento dos objetivos.

3 METODOLOGIA

Para conseguir chegar ao objetivo da pesquisa é necessário utilizar uma série de procedimentos e é através destes, que os resultados obtidos nas pesquisas terão embasamento e credibilidade.

Sendo assim, no presente capítulo são expostos os procedimentos adotados para a realização desta pesquisa, tais como a classificação, a população e amostra, coleta e tratamento dos dados, assim como as limitações encontradas com a utilização do método.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

As pesquisas podem ser classificadas de acordo com a natureza, forma de abordagem do problema e quanto aos seus objetivos e procedimentos técnicos. (SILVA; MENEZES, 2005).

A classificação da pesquisa quando relacionada à natureza, pode ser dividida entre básica ou pura e aplicada. Para Ott (2012a), a pesquisa pura visa gerar novos conhecimentos úteis ao avanço da ciência, já a pesquisa aplicada é beneficiada, pois utiliza-se desses dados com o objetivo de gerar conhecimentos para aplicação prática e solucionar questões específicas em uma determinada realidade. Sendo assim, a presente pesquisa classifica-se como aplicada.

Quanto à abordagem do problema, a presente pesquisa pode ser classificada como quantitativa, pois utiliza métodos e técnicas como média e porcentagem. Segundo Ott (2012a, p. 43) as pesquisas quantitativas devem “[...] traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las”.

Considerando os objetivos do trabalho, uma pesquisa pode ser classificada como: exploratórias, descritivas e explicativas. De acordo com Gil (2002, p. 41) a pesquisa exploratória, “têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições”, mas também deve proporcionar ao pesquisador uma familiaridade com o problema, sendo assim o planejamento de pesquisa se torna amplo, para que uma visão geral dos aspectos seja possível. Já a pesquisa descritiva, deve primeiramente descrever as características de determinada população ou então fazer a relação entre as variáveis. (GIL, 2002). Portanto, a pesquisa realizada classifica-se como exploratória e descritiva.

Os procedimentos técnicos têm relação direta com a forma de coleta dos dados, e o método de levantamento/pesquisa de campo (survey) é caracterizado pela busca de informações para responder uma pergunta ou ainda descobrir fenômenos e fazer relações entre eles. (FREITAS; PRODANOV, 2013).

Martins e Theóphilo (2009, p. 60) constataam que “embora os levantamentos possam ser planejados para estudar relações entre variáveis, inclusive as de causa e efeito, são estratégias mais apropriadas para análise de fatos e descrições”.

De acordo com Gil (2008, p. 57) “os levantamentos procuram ser representativos de um universo definido e fornecer resultados caracterizados pela precisão estatística”. Diante disso, o método de levantamento/pesquisa de campo foi utilizado, pois se enquadra melhor na presente pesquisa.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população a ser estudada é composta por profissionais envolvidos com a elaboração e envio de declarações e fiscais/auditores, que tenham tido contato com o Sped do ano de 2007 ao presente ano, localizados na cidade de Porto Alegre e região metropolitana.

O presente trabalho possui uma amostra considerada não probabilística e intencional, composta por 103 profissionais atuantes que elaboram e enviam no mínimo um dos módulos que o Sped engloba, e servidores públicos, responsáveis pela fiscalização e cruzamento dessas declarações. Portanto, 87,38% da amostra é composta por profissionais que elaboram as declarações do Sped e 12,62% da amostra se refere aos auditores/fiscais da Receita Federal Brasileira.

3.3 COLETA E TRATAMENTO DE DADOS

O questionário é um importante instrumento de coleta de dados em pesquisas sociais, e trata-se de um conjunto de perguntas a serem respondidas pela amostra pesquisada. Segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 93),

Trata-se de um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever. O questionário é encaminhado para potenciais informantes, selecionados previamente, tendo que ser respondido por escrito e, geralmente, sem a presença do pesquisador. Normalmente, os questionários são encaminhados pelo correio tradicional, correio eletrônico (e-mail), ou por um portador.

Para realizar o desenvolvimento do raciocínio previsto no objetivo, foi elaborado um questionário para os profissionais que elaboram e enviam os módulos do Sped e outro nos mesmos moldes, para os fiscalizadores. O mesmo foi elaborado na plataforma online *Google Form's* e encaminhado diretamente por e-mail para os possíveis respondentes.

Nestes questionários, as perguntas presentes são de teor objetivo e também perceptivo. São classificadas quanto à forma como: perguntas fechadas, onde existem apenas duas opções de resposta; perguntas denominadas tricotômicas que possuem três opções de resposta, questões de múltipla escolha, questões com opção de resposta de mais de um item, e perguntas relacionadas, que dependem da resposta de outras questões. (MARCONI; LAKATOS, 2011).

As perguntas de ambos os questionários foram elaboradas primeiramente com base no conhecimento da autora, mas também com o auxílio de estudos já realizados sobre o tema, conforme apresentado no quadro número 4.

Quadro 4 – Estudos utilizados na elaboração do questionário

Tipo	Autor (es)	Ano	Título
Artigo	Jordão et al.	2016	Um caleidoscópio de perspectivas sobre o sistema público de escrituração contábil digital – SPED.
Artigo	Geron et al.	2011	SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impacto de sua adoção.

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Ambos os questionários, que estão disponíveis no apêndice A e B, são divididos em dois blocos, o primeiro refere-se aos dados do respondente, como idade, nível de instrução e período que o respondente trabalha na área, e o segundo refere-se a perguntas específicas para resposta do problema de pesquisa. É importante salientar que a maioria das perguntas eram obrigatórias a todos os respondentes, exceto pelas perguntas de número 8, 21 e 22 direcionadas aos profissionais que elaboram e enviam o Sped, portanto presentes no questionário do apêndice A.

A pesquisa teve o início da aplicação no dia 10/04/2018, com distribuição dos questionários por e-mail aos possíveis respondentes, permanecendo aberta para respostas até o dia 23/04/2018.

Após o encerramento da pesquisa no dia 23/04/2018, foram recebidos 13 questionários do fiscais/auditores de um total de 30 questionários distribuídos, já para os profissionais da contabilidade foram distribuídos 256 questionários e obteve-se o retorno de 91. Observa-se que dessa amostra, foi excluído um questionário dos profissionais que elaboram o Sped, tendo em vista que este respondente não tinha contato com nenhum dos módulos do sistema. Assim, a amostra final desta pesquisa foi de 103 respondentes.

Os dados obtidos nos questionários foram interpretados e tabulados em uma planilha no Excel, para a análise quantitativa através de percentuais, em seguida foram elaboradas as tabelas, possibilitando assim a análise efetiva dos dados e posterior formulação das conclusões.

3.4 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

É válido salientar que o método escolhido tem suas possíveis falhas, sendo possível mencionar o próprio instrumento, o questionário, além disso, a baixa taxa de retorno dos mesmos, o que pode gerar um número insuficiente para atingir o objetivo da pesquisa.

E ainda o pequeno grau de controle sobre a situação no momento da coleta de dados, pois o respondente pode interpretar alguma pergunta de forma diferente da proposta ou ainda sofrer a influência de algum fator.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

No presente capítulo são apresentados os dados coletados e sua análise.

4.1 ANÁLISE DOS RESULTADOS DOS PROFISSIONAIS

Neste subcapítulo são abordadas as questões realizadas no questionário referente à primeira parte da amostra, disponível no apêndice A, referente aos profissionais que elaboram e enviam o Sped ao fisco.

4.1.1 Identificação dos respondentes

A primeira parte do questionário tem como objetivo a identificação dos respondentes, sendo assim a primeira pergunta realizada refere-se à idade dos envolvidos. Através das respostas elaborou-se a tabela 1.

Tabela 1 - Idade dos respondentes

Idade	Quantidade	Percentual
Menos de 20 anos	0	0,0%
Acima de 20 anos a 30 anos	46	51,1%
Acima de 31 a 40 anos	25	27,8%
Acima de 40 a 50 anos	14	15,6%
Acima de 51 anos	5	5,6%
Total	90	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Através dos dados apresentados na tabela 1 pode-se perceber que 51,1% da amostra têm de 20 a 30 anos, 27,8% dos respondentes têm entre 31 e 40 anos. A faixa etária de 40 a 50 anos possui 15,6% da amostra desta pesquisa e apenas 5,6% tem mais de 51 anos.

Após perguntados sobre a idade, sentiu-se a necessidade do questionamento sobre o grau de instrução dos profissionais analisados nesta pesquisa, o que consta na tabela 2 referente a pergunta número 2.

Tabela 2 - Grau de instrução dos respondentes

Grau de instrução	Quantidade de respondentes	Percentual
Curso técnico	7	7,8%
Ensino superior em andamento	35	38,9%
Ensino superior completo	34	37,8%
Pós-graduação	14	15,6%
Outro	0	0,0%
Total	90	100,0%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Segundo os dados evidenciados na tabela 2, 38,9% da amostra está cursando o ensino superior, 37,8% possui ensino superior completo e 15,6% dos respondentes que enviam o Sped tem pós-graduação.

Na questão 3 os profissionais foram perguntados com relação ao local de trabalho. Os resultados estão apresentados na tabela 3.

Tabela 3 - Local de trabalho

Local de trabalho	Quantidade	Percentual
Escritório de contabilidade	52	57,8%
Empresa do terceiro setor - sem fins lucrativos	1	1,1%
Empresa do setor público	3	3,3%
Empresa do setor privado	34	37,8%
Total	90	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Percebe-se que 57,8% respondentes trabalham em escritório de contabilidade e 37,8% trabalham em empresas do setor privado. A questão realizada complementa-se pela questão de número 4, que questiona sobre o setor que os profissionais trabalham. Os dados obtidos são apresentados na tabela 4.

Tabela 4 - Setor de trabalho dos respondentes

Setor de trabalho	Quantidade de respondentes	Percentual
Contábil	31	34,4%
Fiscal	27	30,0%
Departamento Pessoal/Recursos Humanos	6	6,7%
Gerencial	11	12,2%
Controladoria	4	4,4%
Tecnologia da Informação	1	1,1%
Proprietário do escritório	1	1,1%
Comercial	1	1,1%
Contábil /fiscal	4	4,4%
Contábil/Fiscal/Controladoria	1	1,1%
Contas a receber	2	2,2%
Societário	1	1,1%
Total	90	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Com base nas informações coletadas, percebe-se que 34,4% dos respondentes trabalham no setor contábil, o setor fiscal é representado por 30% da amostra e 12,2% trabalham no setor da gerência. Tendo em vista que não é somente o contabilista que elabora e envia o Sped, os participantes desta parte da amostra da pesquisa são tratados como profissionais e não como contabilistas.

A questão de número 5 aborda o tempo de atuação do respondente, no setor mencionado como resposta na questão número 4. Os resultados estão apresentados na tabela número 5.

Tabela 5 - Tempo de atuação no cargo

Tempo de atuação	Quantidade de respondentes	Percentual
Até 2 anos	11	12,2%
De 2 a 5 anos	28	31,1%
De 5 a 10 anos	23	25,6%
De 10 a 15 anos	11	12,2%
Mais de 15 anos	17	18,9%
Total	90	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

No que diz respeito ao tempo de experiência do respondente na área que exerce, verifica-se que 31,1% da amostra têm entre 2 a 5 anos de atuação no cargo. 25,6% exerce a função por um período de 5 a 10 anos e ainda, 18,9% da amostra é representada por profissionais com mais de 15 anos de atuação no setor.

Na questão 6 o objetivo foi verificar quais são os módulos do Sped mais utilizados pelos respondentes. Obtiveram-se os seguintes dados.

Tabela 6 - Módulos do Sped utilizados pelos profissionais

Módulos do Sped utilizados	Quantidade de usuários	Percentual	Quantidade de respondentes	Total
Nota Fiscal Eletrônica - NFe	51	56,7%	90	100%
Nota Fiscal de Serv. Eletrônica - NFS-e	46	51,1%	90	100%
Conhecimento de Trans. Eletrônico - CTe	22	24,4%	90	100%
Escrituração Contábil Digital - ECD	42	46,7%	90	100%
Escrituração Contábil Fiscal - ECF	40	44,4%	90	100%
Escrituração F. Digital - EFD Contribuições	51	56,7%	90	100%
Escrituração F. Digital - EFD ICMS-IPÍ	44	48,9%	90	100%
Sped Social - E-SOCIAL	7	7,8%	90	100%
EFD-Reinf	1	1,1%	90	100%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Segundo os dados apresentados na tabela 6, observa-se que a NFe é o módulo mais utilizado entre os respondentes, 56,7% da amostra, o módulo EFD Contribuições é utilizado por 56,7% dos respondentes e 51,1% trabalha com a NFS-e. O módulo ECD que apresenta a contabilidade de forma global apresenta 46,7% de usuários, a ECF é utilizada por 44,4% da amostra.

Na questão 7 buscou-se identificar a quanto tempo o profissional trabalha com os módulos do Sped, informados na questão número 6, a fim de verificar se o respondente utiliza os módulos desde o início da sua obrigatoriedade. Os dados são apresentados na tabela número 7.

Tabela 7 - Tempo de trabalho com os módulos do Sped

Tempo de trabalho nos módulos	Quantidade de respondentes	Percentual
Menos de um ano	14	15,6%
De um a três anos	30	33,3%
De três a seis anos	30	33,3%
De seis a nove anos	13	14,4%
Dez anos ou mais	3	3,3%
Total	90	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

De acordo com a percepção dos respondentes apresentada na tabela 7, pode-se observar que apenas 3,3% da amostra utiliza o Sped por dez anos ou mais,

ou seja, utilizam a NFe desde o início da implantação em 2006. 33,3% utilizam os módulos por um período de um a três anos, e o mesmo percentual faz uso dos módulos por três a seis anos. De um total de 90 respondentes, 15,6% responderam que trabalham com o Sped a menos de um ano.

Deste modo pode-se verificar que em geral os respondentes estão na faixa etária de até 30 anos, possuem ensino superior em andamento, trabalham em escritório de contabilidade e tem experiência no cargo por 2 a 5 anos. Os módulos do Sped utilizados pela maioria dos profissionais são a NFe e EFD- Contribuições. Portanto conclui-se que a amostra é adequada para o objetivo desta pesquisa.

4.1.2 Perguntas relacionadas ao objetivo de pesquisa

A questão número 8 é condicionada apenas aos respondentes que afirmam trabalhar em escritório de contabilidade, portanto só foi respondida por parte da amostra. Sendo assim, conforme os dados apresentados na tabela número 3, apenas 52 respondentes formam a amostra para esta pergunta.

Buscou-se verificar com esta questão, se a atividade estratégica de busca por novos clientes, para um escritório de contabilidade, foi facilitada com a utilização dos Sped's. Os dados obtidos são apresentados na tabela 8.

Tabela 8 – Facilidade na busca por novos clientes em escritórios de contabilidade

	Quantidade de respondentes	Percentual
Sim	30	57,7%
Não	22	42,3%
Total	52	100,0%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Observa-se através da tabela 8, que para 57,7% dos respondentes a atividade estratégica de busca por novos clientes, para um escritório de contabilidade, foi facilitada com a utilização dos Sped's, já 42,3% dos respondentes não concordam com essa afirmativa.

Na questão 9 os profissionais foram questionados sobre a alteração de rotina com o uso dos módulos do Sped, como a redefinição de tarefas. As respostas são apresentadas na tabela 9.

Tabela 9 - Alteração de rotina com o uso do Sped

	Quantidade de respondentes	Percentual
Sim	58	64,4%
Não	32	35,6%
Total	90	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Pode-se perceber através dos dados apresentados na tabela 9, que 64,4% dos respondentes acreditam que teve alteração de rotina com o uso dos módulos do Sped e 35,6% acreditam que suas atividades não foram alteradas. Saliencia-se que foi solicitado o complemento caso a resposta fosse “sim”, mas nenhum respondente realizou essa explicação.

Na questão de número 10, os respondentes foram questionados com relação ao maior tempo para auxiliar os gestores na tomada de decisão, após o início do uso dos Sped's. Os respondentes apresentaram a seguinte opinião.

Tabela 10 – Maior tempo para auxílio aos gestores após o uso dos Sped

	Quantidade de respondentes	Percentual
Sim	49	54,4%
Não	41	45,6%
Total	90	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Segundo os dados apresentados na tabela 10, 54,4% respondentes acreditam que o trabalho do contabilista teve um enriquecimento através do uso do Sped, possibilitando sim um maior tempo para auxílio dos gestores na tomada de decisão. Já para 45,6% da amostra não sobra mais tempo para auxílio dos gestores com o uso do Sped.

A questão 11 abordou a forma que o profissional se capacitou para iniciar o uso dos módulos do Sped, sendo assim, o respondente podia marcar mais de uma opção na resposta. Os dados obtidos são apresentados na tabela 11.

Tabela 11 - Forma como buscou capacitação para utilizar os Sped

Como buscou capacitação	Quantidade de respondentes	Percentual	Quantidade de respondentes	Total
Realizou palestras e/ou cursos	57	63,3%	90	100,00%
Estudou os manuais disponibilizados pela RFB	36	40,0%	90	100,00%
Treinamentos On line	27	30,0%	90	100,00%
Teve auxílio de colegas que já trabalhavam com o Sped	45	50,0%	90	100,00%
Realizou treinamento junto ao responsável de TI	6	6,7%	90	100,00%
Universidade ou cursos técnicos	7	7,8%	90	100,00%
Outros	2	2,2%	90	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Através dos dados apresentados na tabela 11 é possível perceber que 63,3% da amostra, buscou capacitação através da realização de palestras junto a instituições ligadas a profissão, como CRC/RS e SESCON. 40% dos respondentes utilizam os manuais disponibilizados pela Receita Federal para aprender sobre os módulos, 50% teve auxílio de colegas que já utilizavam os módulos e apenas 2,2% informou que aprendeu na prática.

Visando complementar a pergunta sobre a forma de ampliação dos conhecimentos sobre o Sped, os profissionais foram questionados sobre o seu nível de conhecimento sobre os módulos na questão 12.

Tabela 12 - Nível de conhecimento sobre os módulos do Sped

	Quantidade de respondentes	Percentual
Excelente	24	26,7%
Ótimo	41	45,6%
Bom	18	20,0%
Razoável	7	7,8%
Ruim	0	0,0%
Total	90	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Foi solicitado que o respondente classificasse seu nível de conhecimento sobre os módulos do Sped numa escala que variava entre excelente e ruim. 45,6% da amostra classificaram seu nível de conhecimento como ótimo, 26,7% considera

excelente o seu nível de conhecimento sobre os módulos do Sped, 20% classifica como bom e 7,8% afirma ter um conhecimento ruim.

A questão 13 abordou o conhecimento técnico dos respondentes sobre as áreas tributária, contábil e fiscal para que os arquivos entregues estivessem de acordo com o solicitado pela RFB. Os resultados são apresentados na tabela 13.

Tabela 13 - Conhecimento para envio do arquivo em conformidade com a RFB

Possui conhecimento contábil, tributário e fiscal para envio dos arquivos em conformidade com a RFB.	Quantidade de respondentes	Percentual
Não tenho conhecimento suficiente;	6	6,7%
Parcialmente, pois não procurei conhecimento suficiente sobre o leiaute dos arquivos;	7	7,8%
Parcialmente, pois mesmo me capacitando, fico inseguro com as regras tributárias e fiscais;	46	51,1%
Totalmente, pois me capacitei com cursos de extensão e especialização para obter capacitação na entrega dos arquivos do Sped;	31	34,4%
Totalmente, pois me capacitei durante minha graduação para entender as regras contábeis, fiscais e tributárias do nosso país.	0	0,00%
Total	90	100,0%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

De acordo com a percepção dos profissionais, pode-se perceber que 34,4% afirma ter total conhecimento sobre as áreas da contabilidade, fiscal e tributária, para enviar o arquivo em conformidade com as determinações da RFB. 51,1% acredita que seu conhecimento é parcial, pois mesmo que tenha se capacitado as regras tributárias e fiscais o deixam inseguro, 7,8% da amostra acredita que o conhecimento das áreas é parcial, pois possui pouco conhecimento do leiaute dos arquivos e ainda 6,7% diz não ter conhecimento suficiente.

No capítulo 2.2, foram apresentados os prazos para envio ao fisco dos diversos módulos do Sped assim como os valores de multas, caso as declarações não fossem enviadas no prazo previsto na legislação. Sendo assim, a questão 14 busca identificar se as empresas possuem um prazo limite (controle interno), para o envio dos módulos ou apenas os apresenta na data prevista na legislação. Na tabela 14 os dados obtidos são apresentados.

Tabela 14 - Prazos das empresas para envio de declarações

Prazo limite para a empresa enviar os módulos	Quantidade de respondentes	Percentual
Até a data da obrigatoriedade prevista na legislação	42	46,7%
Até um dia antes da data prevista na legislação	28	31,1%
Não tem prazo determinado	18	20,0%
Outro	2	2,2%
Total	90	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Para 46,7% da amostra o prazo limite de envio pela empresa que trabalha é a data prevista na legislação, para 31,1% o prazo é até um dia antes. Um resultado preocupante é que 20% dos profissionais não tem um prazo determinado, presume-se então que o envio se dê conforme a disponibilidade do responsável, limitando-se até a data prevista na legislação.

Visando identificar controles para a entrega dos módulos do Sped no prazo previsto em legislação, conforme exposto no capítulo 2.2, a pergunta 15 aborda se a empresa que o profissional trabalha, possui algum controle para identificar se o responsável pelo envio dos módulos do Sped realizou a atividade no prazo determinado.

Tabela 15 - Controle do envio dos módulos no prazo

	Quantidade de respondentes	Percentual
Sim	70	77,8%
Não	20	22,2%
Total	90	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Conforme exposto na tabela 15, percebe-se que 77,8% dos respondentes informa que na empresa que trabalha existe sim o controle para verificar se as declarações foram enviadas no prazo, enquanto 22,2% afirma que a empresa que trabalha não realiza esse tipo de controle.

Sabe-se que muitas empresas utilizam hoje os serviços de consultoria paga para solucionar dúvidas sobre legislação contábil, fiscal, entre outras, sendo assim a pergunta 16 aborda se a empresa faz a contratação de consultoria para solucionar dúvidas sobre o Sped.

Tabela 16 - Contratação de consultoria privada para dúvidas do Sped

	Quantidade de respondentes	Percentual
Sim	58	64,4%
Não	32	35,6%
Total	90	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

A partir dos dados apresentados na tabela 16 é possível verificar que 64,4% da amostra tem uma consultoria particular na empresa que trabalha, o restante da amostra, 35,6% afirma que não têm consultoria paga. Presume-se então, que esses 35,6% utilizam apenas os serviços da RFB para solucionar dúvidas dos módulos.

Para cada módulo do Sped a RFB disponibiliza um programa para que os arquivos sejam transmitidos ao fisco, o PVA, que sofre constantes atualizações, requerendo que o contribuinte o substitua, diversas vezes, em curto período. Na pergunta 17, a amostra foi questionada sobre a possibilidade de a RFB reduzir o número de atualizações do PVA, cujas respostas estão apresentadas na tabela 17.

Tabela 17 - Redução de atualizações do PVA

	Quantidade de respondentes	Percentual
Sim	68	75,6%
Não	22	24,4%
Total	90	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Para 24,4% dos respondentes a redução das atualizações dos PVA's não é possível, enquanto que 75,6% da amostra acreditam que sim, as frequentes atualizações dos programas poderiam ser reduzidas.

A questão de número 18, pergunta aos profissionais se as atualizações dos PVA's já impossibilitaram a entrega de algum dos módulos do Sped. Os dados obtidos são apresentados na tabela 18.

Tabela 18 - Atualizações dos PVA's impossibilitaram o envio do Sped

	Quantidade de respondentes	Percentual
Sim	38	42,2%
Não	52	57,8%
Total	90	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Conforme os dados apresentados na tabela 18 percebe-se que 42,2% dos respondentes afirmam ter sofrido com as atualizações mencionadas, portanto já perderam o prazo de envio de algum dos módulos. Já para 57,8% da amostra nenhum módulo deixou de ser entregue em função de atualizações dos PVA's.

A partir do sistema contábil deverá ser gerado o arquivo para importação no PVA respectivo de cada módulo. Os respondentes foram perguntados então, sobre o nível de clareza que os dados são apresentados dentro dos campos do PVA, resultando nos dados apresentados na tabela 19.

Tabela 19 - Informações apresentadas dentro dos campos do Sped

	Quantidade de respondentes	Percentual
Extremamente clara	0	0,0%
Muito clara	16	17,8%
Moderadamente clara	54	60,0%
Pouco clara	13	14,4%
Nada clara	7	7,8%
Total	90	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Pode-se observar através dos dados apresentados na tabela 19 que 17,8% consideram informação dentro do PVA muito clara, 60% considera moderadamente clara a apresentação das informações, 14,4% aponta que os dados estão pouco claros e 7,8% acredita que os dados não estão nada claros.

O responsável pela elaboração e envio dos arquivos ao fisco, deve ficar atento a possíveis problemas com o arquivo, assim como as notificações que podem ser realizadas pela RFB caso o arquivo contenha erros ou divergências. Sendo assim a pergunta 20 visa verificar, quantos profissionais já foram notificados pela RFB, a respeito de erros nos dados transmitidos.

Tabela 20 - Notificação por parte do fisco sobre erros nas declarações

	Quantidade de respondentes	Percentual
Sim	28	31,1%
Não	62	68,9%
Total	90	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Observando a tabela 20, percebe-se que 31,1% da amostra já foi notificada pelo fisco pelo envio de informações com divergência ou erros, enquanto que 68,9% dos profissionais nunca foi notificado.

A questão 20 condicionava a resposta das duas próximas questões. Portanto a questão 21 teve uma amostra de 28 profissionais, que responderam já ter sido notificados pela RFB, e foram perguntados sobre a principal causa dos erros apresentados nos módulos do Sped que foram fiscalizados.

Tabela 21 - Principal causa dos erros presentes nas declarações

Principal causa dos erros	Quantidade de respondentes	Percentual
Erro de digitação	2	7,1%
Padronização do sistema contábil	7	25,0%
Erro na importação dos dados para o PVA	3	10,7%
Erros internos no próprio PVA	3	10,7%
Divergência com obrigações acessórias	13	46,4%
Total	28	100,0%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Para 46,4% da amostra a divergência de informações com outras obrigações acessórias entregues (cruzamento de informações) foi a principal causa das notificações recebidas, já para 25% da amostra os problemas na padronização do sistema contábil foram a principal causa de erros nos arquivos.

Na questão 22 a amostra também é composta pelos 28 profissionais que responderam já ter recebido notificação da RFB. Os respondentes foram questionados sobre como foi a correção dos erros apresentados.

Tabela 22 - Processo de correção dos erros apresentados nas declarações

Principal causa dos erros	Quantidade de respondentes	Percentual
Fácil e rápido	4	14,3%
Normal, levou o tempo necessário para correção	18	64,3%
Difícil e demorado	5	17,9%
Teve suporte adequado por parte da RFB	0	0,0%
Outro	1	3,6%
Total	28	100,0%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

De acordo com 64,3% dos respondentes a correção dos erros levou o tempo necessário para correção, 14,3% acredita que o processo foi fácil e rápido, e 17,9% afirmou que o processo foi difícil e demorado.

Além dos manuais disponibilizados pela RFB, existem alguns canais para solução de dúvidas sobre o envio das informações fiscais ao Sped. Assim, foi elaborada então a questão 23, que questiona sobre a utilização desses canais de atendimento. Os dados obtidos são apresentados na tabela 23.

Tabela 23 - Serviços de orientação da Receita Federal

	Quantidade de respondentes	Percentual
Fale Conosco	37	41,1%
ReceitaFone	12	13,3%
Ouvidoria	4	4,4%
Unidades de Atendimento	26	28,9%
Não utiliza	10	11,1%
Outro	1	1,1%
Total	90	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Conforme exposto na tabela, percebe-se o fale conosco é utilizado por 41,1% dos respondentes, as unidades de atendimento são utilizadas por 28,9% da amostra e o ReceitaFone é o serviço utilizado por 13,3% dos profissionais. Cabe salientar que 11,1% dos respondentes não utilizam os canais de auxílio da RFB.

A questão número 24, pretende classificar esses serviços de orientação, em um nível que vai de excelente a péssimo.

Tabela 24 - Classificação da qualidade dos serviços de orientação

	Quantidade de respondentes	Percentual
Excelente	0	0,0%
Ótimo	3	3,3%
Bom	57	63,3%
Ruim	23	25,6%
Péssimo	7	7,8%
Total	90	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Para 63,3% dos respondentes os serviços mencionados na questão 23 podem ser classificados como bom, já para 25,6% os canais disponibilizados para

solucionar dúvidas são considerados ruins. Os percentuais que consideram os serviços ruim ou péssimo totalizam 33,4% da amostra, e isso é preocupante.

A questão 25 aborda os benefícios que o Sped proporcionou, os dados obtidos são apresentados a seguir de acordo com a tabela 25.

Tabela 25 - Benefícios do uso do Sped

Benefícios do Sped	Quantidade de usuários	Percentual	Quantidade de respondentes	Total
Redução dos custos com aquisição de papel e armazenamento dos documentos	54	60,0%	90	100,00%
Maior agilidade na prestação de contas ao fisco	51	56,7%	90	100,00%
Diminuição das obrigações acessórias	10	11,1%	90	100,00%
Diminuição da duplicidade de informações prestadas ao fisco	20	22,2%	90	100,00%
Diminuição de divergências das informações entre as declarações	23	25,6%	90	100,00%
Melhorou a qualidade das informações enviadas aos gestores da empresa	22	24,4%	90	100,00%
É facilitado o cruzamento interno de dados contábeis e fiscais	21	23,3%	90	100,00%
Redução dos atos de sonegação	8	8,9%	90	100,00%
Outros	1	1,1%	90	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Para 60% dos respondentes, a principal vantagem que o Sped proporcionou foi a diminuição da compra de papel e o armazenamento dos documentos. O segundo benefício mais citado é a maior agilidade na prestação de contas ao fisco, sinalizado por 56,7% dos respondentes. De acordo com 25,6% da amostra o Sped proporcionou a diminuição de divergências de informações entre as diversas declarações enviadas e ainda para 24,4% da amostra, melhorou a qualidade da informação que é enviada ao gestor da empresa.

Os benefícios menos citados pela amostra são: diminuição da duplicidade de informações enviadas ao fisco para 22,2%; diminuição de obrigações acessórias para 11,1% e diminuição da sonegação para apenas 8,9% da amostra.

Através da pergunta 26, buscou-se verificar se após a importação do arquivo do sistema contábil para o PVA é possível gerar algum relatório extra, para utilização na contabilidade.

Tabela 26 - Geração de novos relatórios a partir dos módulos do Sped

	Quantidade de respondentes	Percentual
Sim	42	46,7%
Não	48	53,3%
Total	90	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

De acordo com os dados apresentados na tabela 26 percebe-se que para 46,7% dos respondentes, é possível gerar um relatório útil para a contabilidade a partir do PVA. Em contrapartida 53,3% dos respondentes afirmam não obter nenhum relatório diferente.

Apesar de diversos benefícios que o Sped proporcionou, buscou-se através da pergunta 27, identificar se existem alguns pontos negativos com a implantação dos módulos. Sendo assim, a tabela 27 apresenta os dados obtidos com o questionário sobre as desvantagens.

Tabela 27 - Desvantagens do Sped

Desvantagens do Sped	Quantidade de usuários	Percentual	Quantidade de respondentes	Total
Custos com a contratação de mão de obra especializada	27	30,0%	90	100,00%
Custos altos com atualização de mão de obra	14	15,6%	90	100,00%
Dificuldade para padronização do SCI com PVA do Sped	42	46,7%	90	100,00%
Incerteza se as informações prestadas são as que o fisco necessita	27	30,0%	90	100,00%
Incerteza se as informações da declaração estão corretas	19	21,1%	90	100,00%
Prazos de entrega das declarações muito curtos	26	28,9%	90	100,00%
Outro	1	1,1%	90	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Como principal desvantagem da utilização do Sped tem-se a dificuldade de padronização do sistema contábil e programas validadores, citada por 46,6% dos profissionais. Para 30% da amostra os custos com a contratação de mão de obra especializada e a incerteza se as informações prestadas são as que o fisco necessita são as principais desvantagens.

O prazo curto para entrega das declarações também foi considerada uma desvantagem para 28,9% dos respondentes, assim como a incerteza se as informações da declaração estão corretas, para 21,1% da amostra.

Geron et al. (2011) em sua pesquisa elencou alguns custos e constatou que os participantes tiveram uma redução razoável nos mesmos, após a implantação dos módulos do Sped. Sendo assim, observando que esses custos são pontos negativos, elaborou-se a questão 28, que pretende verificar qual o maior custo com a utilização do sistema.

Tabela 28 - Custos com a utilização do Sped

Custos	Quantidade de respondentes	Percentual
Atualização de mão de obra	28	31,1%
Emissão de certificado digital	21	23,3%
Atualização de Sistemas Contábeis	41	45,6%
Total	90	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Para 45,6% da amostra a atualização dos sistemas contábeis é o que gera maiores custos para as empresas, já a atualização de mão de obra é o responsável pelo alto custo para 31,1% dos respondentes. A emissão dos certificados digitais é para 23,3% o que gera maior custo com a utilização do Sped.

Na questão 29, foi abordada a segurança da informação. Hoje como premissa dos módulos, a utilização do certificado digital deve garantir segurança aos arquivos. Na tabela 29 apresenta-se a opinião dos respondentes quanto à segurança das informações enviadas com a utilização do certificado digital nos módulos do Sped.

Tabela 29 - Garantia de segurança com o uso do certificado digital

	Quantidade de respondentes	Percentual
Sim	74	82,2%
Não	16	17,8%
Total	90	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Confirmando a premissa mencionada pela RFB, de que o certificado digital garante a segurança aos dados enviados pelos contribuintes, conforme apresentado no subcapítulo 2.2.5, para 82,2% da amostra o certificado digital garante segurança aos dados enviados ao fisco. Entretanto, é possível perceber que 17,8% dos

respondentes não concordam que o certificado digital garante a segurança dos dados informados.

Ainda sobre a certificação digital, mencionada por 23,3% dos profissionais como um custo na utilização dos Sped's, conforme exposto na tabela 28. Perguntou-se na questão 30 sobre o aumento do prazo de validade dos certificados digitais.

Tabela 30 – Aumento no prazo de renovação do certificado digital

	Quantidade de respondentes	Percentual
Sim	77	85,6%
Não	13	14,4%
Total	90	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Para 85,6% da amostra o prazo de validade dos certificados poderia ser aumentado, mas 14,4% dos profissionais acreditam que não é possível o aumento do prazo de uso dos certificados.

Através da questão 31, realizada com base no estudo realizado por Geron et al. (2011), buscou-se verificar se os respondentes perceberam alguma melhoria através da padronização do leiaute e emissão *online* de documentos. Os dados obtidos apresentam-se nas tabelas 31, 32, 33 e 34.

Buscou-se primeiramente identificar uma melhoria na emissão das notas fiscais através da emissão das mesmas na forma eletrônica, os dados são apresentados na tabela 31.

Tabela 31 - Agilidade na emissão de notas fiscais

Agilidade na emissão da NF	Quantidade de respondentes	Percentual
Concordo totalmente	38	42,2%
Concordo	39	43,3%
Nem concordo nem discordo	12	13,3%
Discordo	1	1,1%
Discordo totalmente	0	0,0%
Total	90	100,0%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Segundo os dados apresentados na tabela 31, percebe-se que 42,2% dos respondentes concordam totalmente que ocorreram melhoras no processo de

emissão da NFe com a padronização pelo Sped; 43,3% apenas concorda com a melhoria e ainda 13,3% da amostra não concorda e nem discorda das melhorias.

A tabela 32 apresenta os dados obtidos através do questionário, quanto a avaliação da melhoria na agilidade e produtividade no recebimento das mercadorias.

Tabela 32 - Agilidade e produtividade no recebimento de mercadorias

Produtividade no recebimento de mercadorias	Quantidade de respondentes	Percentual
Concordo totalmente	21	23,3%
Concordo	42	46,7%
Nem concordo nem discordo	26	28,9%
Discordo	1	1,1%
Discordo totalmente	0	0,0%
Total	90	100,0%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Para 23,3% da amostra ocorreu sim a melhoria na produtividade no momento do recebimento de mercadorias; 46,7% da amostra apenas concorda que o recebimento de mercadorias está mais ágil e rápido; 28,9% não tem opinião formada sobre a melhoria.

Assim como a melhoria no recebimento de mercadorias, perguntou-se aos respondentes se a utilização do Sped proporcionou alguma melhoria em relação ao tempo de parada dos caminhões nos postos fiscais. Os dados obtidos são apresentados na tabela 33.

Tabela 33 - Diminuição do tempo de parada dos caminhões nos postos fiscais

Tempo parada caminhões	Quantidade de respondentes	Percentual
Concordo totalmente	19	21,1%
Concordo	35	38,9%
Nem concordo nem discordo	32	35,6%
Discordo	4	4,4%
Discordo totalmente	0	0,0%
Total	90	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

A diminuição do tempo de parada dos caminhões teve concordância total por 21,1% da amostra; 38,9% concorda que houve melhorias nesse processo; 35,6%

não concordam, mas também não discorda sobre essa melhoria, e ainda 4,4% dos profissionais discordam que o tempo de parada nos postos diminuiu.

Os respondentes foram ainda questionados sobre a redução dos erros na emissão de notas fiscais após a obrigatoriedade de emissão *online* das mesmas.

Tabela 34 - Diminuição de erros nas notas fiscais

Diminuição de erros nas notas fiscais	Quantidade de respondentes	Percentual
Concordo totalmente	12	13,3%
Concordo	49	54,4%
Nem concordo nem discordo	20	22,2%
Discordo	8	8,9%
Discordo totalmente	1	1,1%
Total	90	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Percebe-se através dos dados apresentados na tabela 34, que 54,4% da amostra concordam com a diminuição de erros nas notas fiscais, 22,2% dos respondentes não tem uma opinião formada, pois não concordam e não discordam com a melhoria nos erros. Apenas 8,9% dos respondentes não concordam que ocorreram melhorias com relação aos erros nas notas fiscais

Portanto, concluindo a análise dos profissionais que enviam o Sped, pode-se perceber que 64,4% dos respondentes teve alteração de rotina com o uso do sistema e 63,3% buscam aprimorar os conhecimentos sobre os módulos através de palestras e/ou cursos realizados em instituições ligadas a atividade.

Para 45,6% da amostra pesquisada, seu conhecimento sobre os módulos utilizados é considerado como bom, mas quando questionados sobre conhecimento em contabilidade, questões tributárias e fiscais para enviar os arquivos do Sped em conformidade com o solicitado pela RFB, 51,1% dos profissionais afirmam ter apenas conhecimento parcial.

De uma amostra de 90 respondentes, apenas 31,1% já foi notificado pelo fisco por problemas nos módulos e desta amostra 46,4% considera que a principal causa dos erros foi a divergência de dados com outras obrigações acessórias. A correção destes erros foi considerada por 64,3% como normal, sendo corrigida no tempo necessário.

O principal benefício com o uso do Sped mencionado por 60,0% dos profissionais foi a redução dos custos com aquisição de papel e armazenamento dos

documentos, mas a agilidade na prestação de contas também foi um benefício mencionado por boa parte da amostra, 56,7%. A dificuldade na padronização do sistema contábil com os programas do Sped foi o ponto negativo mencionado por 46,7% da amostra analisada.

O principal custo, mencionado por 45,6% dos respondentes, foi a atualização dos sistemas contábeis. Sobre questões operacionais após a implantação do Sped, 42,2% dos respondentes concorda totalmente que houve melhorias no tempo de emissão de um NF, 46,7% concordam que houve a produtividade no recebimento de mercadorias se tornou mais ágil, 38,9% concordam que diminuiu o tempo de parada dos caminhões nos postos fiscais e por fim, 54,4% concordam com a redução nos erros nas notas fiscais.

Após analisados os dados da primeira parte da amostra retratando a percepção dos profissionais que elaboram e enviam as declarações do Sped, no subcapítulo 4.2 que segue, são apresentados os dados coletados sobre a percepção dos fiscais da Receita Federal.

4.2 ANÁLISE DOS DADOS DOS AUDITORES/FISCAIS

Neste subcapítulo são abordadas as perguntas realizadas através do questionário aplicado aos fiscais da Receita Federal.

4.2.1 Identificação dos respondentes

A primeira parte do questionário tem como objetivo a identificação dos respondentes. Estes foram questionados com relação à idade, grau de instrução, tempo de atuação no cargo e quais módulos são utilizados para a fiscalização dos dados recebidos através do Sped.

A questão 1 refere-se à idade dos respondentes e obteve as seguintes respostas, conforme exposto na tabela 35.

Tabela 35 - Idade dos respondentes

Idade	Quantidade	Percentual
Menos de 20 anos	0	0,0%
Acima de 20 anos a 30 anos	0	0,0%
Acima de 31 a 40 anos	5	38,5%
Acima de 40 a 50 anos	6	46,2%
Acima de 51 anos	2	15,4%
Total	13	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Através dos dados apresentados na tabela 35 pode se perceber que a maioria dos fiscais tem entre 40 e 50 anos, o que equivale a 46,2% da amostra, 38,5% tem de 31 a 40 anos e totalizando 100% da amostra, apenas 15,4% dos fiscais tem mais de 51 anos.

A segunda questão realizada visa identificar o grau de instrução dos respondentes.

Tabela 36 - Grau de instrução dos respondentes

Grau de instrução	Quantidade	Percentual
Curso Técnico	0	0,0%
Ensino superior completo	5	38,5%
Pós-graduação	7	53,8%
Mestrado	1	7,7%
Outro	0	0,0%
Total	13	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Sobre o grau de instrução, 53,8% da amostra afirma possuir pós-graduação, 38,5% dos fiscais possuem ensino superior completo e 7,7% possui mestrado.

A questão 3 trata da identificação do cargo ocupado pelos fiscais, se auditor ou fiscal. De acordo com os dados obtidos na pesquisa, os fiscais respondentes esclareceram que o nome do cargo ocupado pelos mesmos na Receita Federal é Auditor-Fiscal, conforme Lei nº 13.464/2017, portanto 100% dos respondentes exercem o cargo de auditor/fiscal.

Para que fosse possível identificar quantos respondentes trabalham com o Sped a partir de sua implantação em 2006, através da NF'e, os fiscais foram perguntados na questão 4, sobre aproximadamente a quanto tempo exercem o cargo de auditor/fiscal.

Tabela 37 - Tempo de atuação dos fiscais no cargo

Tempo de atuação	Quantidade	Percentual
Até 2 anos	0	0,00%
De 2 a 5 anos	0	0,00%
De 5 a 10 anos	3	23,0%
Mais de 10 anos	10	77,0%
Total	13	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Constata-se que 77% da amostra têm mais de 10 anos de experiência no cargo, acredita-se então que tiveram experiências com o Sped a partir do seu início em 2006 através da NFe e 23% dos fiscais trabalham de 5 a 10 anos no cargo.

Com objetivo de verificar, se há também, nos setores da Receita Federal a segregação de funções, os fiscais foram perguntados com relação a quais módulos do Sped fiscalizam na questão 5. Os dados são apresentados na tabela 38.

Tabela 38 - Módulos do Sped que os fiscais trabalham

Módulos do Sped utilizados	Quantidade de usuários	Percentual	Quantidade de respondentes	Total
Nota Fiscal Eletrônica - NFe	6	46,2%	13	100%
Nota Fiscal de Serv. Eletrônica - NFSe	1	7,7%	13	100%
Conhecimento de Trans. Eletrônico - CTe	4	30,8%	13	100%
Escrituração Contábil Digital - ECD	7	53,8%	13	100%
Escrituração Contábil Fiscal - ECF	7	53,8%	13	100%
Escrituração F. Digital - EFD Contribuições	6	46,2%	13	100%
Escrituração F. Digital - EFD ICMS-IPI	4	30,8%	13	100%
Sped Social - E-SOCIAL	4	30,8%	13	100%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Através da tabela 38 pode-se perceber que existe sim uma segregação de funções para os auditores. 53,8% dos fiscais trabalham com o principal módulo do Sped, a ECD, que engloba toda a movimentação da empresa e ainda, representado 53,8% da amostra tem-se a ECF que possui dados do IRPJ e CSLL. A NFe é utilizada por 46,2% dos fiscais para fiscalização dos dados das empresas.

Com base nas informações coletadas, e concluindo a análise do bloco 1, que trata do perfil dos fiscais, percebe-se que os mesmos têm de 40 a 50 anos de idade,

possuem em sua maioria pós-graduação como grau de instrução e possuem mais de 10 anos de experiência no cargo de auditor/fiscal da RFB. Os módulos do Sped mais utilizados para fiscalização dos dados são: ECD mencionada por 53,8% dos respondentes, ECF também utilizado por 53,8% da amostra e a NFe, que é utilizada por 46,2%.

A partir do subcapítulo 4.2.2 são analisadas as perguntas relativas ao objetivo da pesquisa, que é a analisar a perspectiva dos fiscais sobre os pontos positivos e negativos do Sped.

4.2.2 Perguntas relacionadas ao objetivo de pesquisa

Iniciando o bloco 2 do questionário, perguntou-se na questão 6, sobre a mudança na rotina com uso dos Sped's. A tabela 39 demonstra os dados.

Tabela 39 - Alteração na rotina de trabalho dos fiscais

	Quantidade de respondentes	Percentual
Sim	2	15,4%
Não	11	84,6%
Total	13	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Através das respostas pode-se concluir que 84,6% da amostra acredita que o Sped não trouxe nenhuma alteração no volume de suas atividades, já para 15,4% houve alteração. Cabe salientar que foi solicitado ao respondente um complemento caso a resposta fosse "sim", porém nenhum fiscal realizou essa explicação.

Na questão 7 foi perguntado aos fiscais sobre como consideravam seu nível de conhecimento sobre o Sped de um modo geral, em um nível que vai de excelente a ruim. As respostas estão apresentadas na tabela 40.

Tabela 40 - Nível de conhecimento sobre o Sped

	Quantidade de respondentes	Percentual
Excelente	2	15,4%
Ótimo	5	38,5%
Bom	6	46,2%
Razoável	0	0,0%
Ruim	0	0,0%
Total	13	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

De acordo com o exposto na tabela 40, percebe-se que para 15,4% dos fiscais seu nível de conhecimento pode ser considerado excelente, enquanto que 46,2% da amostra consideram como bom o seu nível de conhecimento sobre o Sped.

Os fiscais foram questionados na questão 8, sobre o aprimoramento através de cursos específicos para uso dos módulos do Sped, e as respostas podem ser observadas na tabela 41.

Tabela 41 - Aprimoramento através de cursos específicos das declarações

	Quantidade de respondentes	Percentual
Sim	11	84,6%
Não	2	15,4%
Total	13	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Através dos dados apresentados na tabela 41, percebe-se que 84,6% dos fiscais apontam que não participam de cursos específicos de cada novo módulo a ser implantando, já 15,4% dizem que com a frequente implantação de novos módulos, seu aprimoramento se dá através da realização de cursos específicos.

Após a fiscalização das declarações enviadas através do Sped, os fiscais notificam as empresas com relação à erros nos dados apresentados. Portanto, na questão de número 9, foi perguntado aos fiscais sobre a principal causa de erros nas declarações recebidas. Os dados obtidos são apresentados na tabela 42.

Tabela 42 - Principal causa de erros nas declarações do Sped

Principal causa dos erros	Quantidade de respondentes	Percentual
Erro de digitação	1	7,7%
Padronização do sistema contábil	2	15,4%
Importação dos dados para o Sped	1	7,7%
Erros nos programas validadores	0	0,0%
Divergência cruzamento de informações	9	69,2%
Total	13	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Analisando a tabela 42 é possível verificar que 69,2% da amostra afirmam que a principal causa dos erros presentes nos módulos do Sped é devida a divergências de informações com outras obrigações acessórias entregadas (cruzamento de informações). A má padronização dos sistemas de contabilidade pode ser a causadora de erros para 15,4% da amostra.

A questão 10 refere-se à eficiência dos manuais do Sped, disponibilizados pela RFB, para realizar um suporte a empresas obrigadas a entregar o Sped. Na tabela 43 são apresentados os dados obtidos.

Tabela 43 - Eficiência dos manuais do Sped

	Quantidade de respondentes	Percentual
Sim	7	53,8%
Não	6	46,2%
Total	13	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Através dos dados apresentados na tabela 43, constata-se que 53,8% dos fiscais informam que os manuais são suficientes para solucionar questões práticas, e 46,2% acreditam que os manuais não são suficientes para esclarecimentos dessas dúvidas.

Além dos manuais existem alguns canais de atendimento, como o Fale Conosco, Ouvidoria e unidades de atendimento. Os fiscais foram questionados sobre a eficiência destes canais na questão 11 e os dados obtidos são apresentados na tabela 44.

Tabela 44 - Eficiência dos canais de atendimento ao contribuinte

	Quantidade de respondentes	Percentual
Sim	7	53,8%
Não	6	46,2%
Total	13	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

De acordo com os dados apresentados na tabela 44, 53,8% dos fiscais consideram esses canais eficientes para esclarecimentos de dúvidas gerais sobre o Sped, já 46,2% acreditam que os canais não são suficientes.

A questão 12 trata das melhorias que o Sped trouxe para o trabalho do próprio fiscal, após a implantação dos módulos, salienta-se que nesta questão era possível marcar mais de uma opção. A tabela 45 apresenta os dados obtidos nesta questão.

Tabela 45 - Melhorias que o Sped proporcionou ao trabalho dos fiscais

Melhorias que o Sped proporcionou	Quantidade de usuários	Percentual	Quantidade de respondentes	Total
Não conferência de livros contábeis e fiscais impressos	7	53,8%	13	100,00%
Agilidade na detecção de erros das informações	5	38,5%	13	100,00%
Facilidade em receber o retorno dos erros apontados	0	0,0%	13	100,00%
Agilidade na análise das demonstrações e movimentação	10	76,9%	13	100,00%
Agilidade no retorno ao contribuinte sobre os erros	0	0,0%	13	100,00%
Outro	0	0,0%	13	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Os fiscais acreditam que as principais melhorias foram: Agilidade na análise das demonstrações e movimentação das empresas para 76,9% da amostra; não conferência de livros contábeis e fiscais impressos para 53,8% e para 38,5% dos respondentes, a agilidade na detecção de erros das informações foi a principal melhoria.

Além dos benefícios ao trabalho do fiscal da Receita, existem alguns benefícios para as administrações tributárias. Esse questionamento se deu através da questão 13, na qual os respondentes poderiam ser marcar mais de um benefício. Os dados são apresentados na tabela 46.

Tabela 46 - Benefícios para a administração tributária

Benefícios do Sped	Quantidade de usuários	Percentual	Quantidade de respondentes	Total
Maior confiabilidade da nota fiscal	6	46,2%	13	100%
Melhoria no processo de controle fiscal	11	84,6%	13	100%
Acompanhamento em tempo real das operações comerciais	3	23,1%	13	100%
Melhor gerenciamento eletrônico de documentos	9	69,2%	13	100%
Redução de custos no processo de controle das notas fiscais	4	30,8%	13	100%
Redução das práticas de sonegação fiscal	6	46,2%	13	100%
Suporte aos projetos de ECD e ECF do Sped	4	30,8%	13	100%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Os resultados apresentados indicam que a principal melhoria foi o controle fiscal mais eficiente, para 84,6% dos respondentes. Para 69,2% dos respondentes, a principal melhoria foi o melhor gerenciamento eletrônico de documentos, possibilitando o intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos; 46,2% dos respondentes informaram que um dos principais benefícios do Sped é a redução das práticas de sonegação.

A questão 14 visa identificar se existem pontos negativos do uso do Sped, solicitou-se ao respondente que complementasse a resposta caso concordasse com a existência de pontos negativos. As respostas podem ser observadas na tabela 47.

Tabela 47 - Existência de pontos negativos do uso do Sped

	Quantidade de respondentes	Percentual
Sim	0	0,0%
Não	13	100,0%
Total	13	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Quando questionados sobre aspectos negativos do Sped para a realização de suas tarefas, a totalidade dos respondentes esclareceu que não houve nenhum aspecto negativo.

O modo de fiscalização se dá através do cruzamento de informações, enviadas pelos contribuintes em diversas declarações acessórias. Sendo assim, perguntou-se na questão 15 se este procedimento teve melhoras quando com a

utilização de declarações através do ambiente Sped, e através da tabela 48 são apresentados os dados obtidos.

Tabela 48 - Melhoria no cruzamento de informações

	Quantidade de respondentes	Percentual
Sim	13	100,0%
Não	0	0,0%
Total	13	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Observa-se que houve melhora no cruzamento de informações com a utilização do ambiente do Sped relatado por 100% dos respondentes. Salienta-se que nenhum fiscal complementou a resposta conforme solicitado no questionário.

Complementando as informações sobre o cruzamento de informações, na questão 16 os fiscais foram questionados com relação ao prazo de retorno para o contribuinte, informando as divergências encontradas no arquivo recepcionado, as respostas podem ser observadas na tabela 49.

Tabela 49 - Tempo de retorno ao contribuinte

Tempo de retorno	Quantidade de respondentes	Percentual
Até 1 ano	0	0,0%
De 2 anos a 3 anos	8	61,5%
De 4 anos a 6 anos	4	30,8%
De 6 a 8 anos	0	0,0%
Mais de 8 anos	0	0,0%
Outro	1	7,7%
Total	13	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Para 61,5% da amostra esse retorno aos contribuintes tem sido realizado de 2 a 3 anos; 30,8% acredita que tem sido realizado o *feedback* em no máximo 6 anos.

Através da questão 17 buscou-se identificar se o prazo mencionado pelos fiscais na questão 16 está dentro do adequado. As respostas podem ser verificadas na tabela 50.

Tabela 50 - Prazo de retorno está adequado

	Quantidade de respondentes	Percentual
Sim	7	53,8%
Não	5	38,5%
Outro	1	7,7%
Total	13	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Para 53,8% dos fiscais esse prazo está adequado, já para 38,5% o prazo de retorno das divergências para o contribuinte não está dentro do esperado.

Conforme a legislação atual, as Micro Empresas (ME's) e as Empresas de Pequeno Porte (EPP's) tributadas pelo Simples Nacional, não estão obrigadas ao envio dos módulos do Sped. Sendo assim, a questão 18 busca identificar os motivos da desobrigação para essas empresas, de acordo com a percepção dos fiscais, os dados são apresentados na tabela 51.

Tabela 51 – Motivos para a desobrigação do envio do Sped para as ME's e EPP's

Motivos para a desobrigação da entrega	Quantidade de respondentes	Percentual
Priorização nas maiores empresas	10	76,9%
Aprimoramento dos módulos do Sped	0	0,0%
Baixo volume de informações	2	15,4%
Faturamento menor que Lucro Real e Lucro Presumido	1	7,7%
Outro	0	0,0%
Total	13	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Para 76,9% da amostra o principal motivo é a priorização da obrigatoriedade para as empresas maiores, já para 15,4% da amostra, o motivo pela desobrigação de envio para as empresas mencionadas é o baixo volume de informações que elas apresentam.

Na questão 19, os fiscais foram perguntados sobre a importância da repetição de informações, que ocorre atualmente em declarações do Sped e outras obrigações acessórias, para a realização do seu trabalho, as respostas podem ser observadas na tabela 52.

Tabela 52 - Importância da repetição de informações

	Quantidade de respondentes	Percentual
Sim	0	0,0%
Não	13	100,0%
Total	13	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Através dos dados obtidos, pode-se perceber que o cruzamento de informações para os fiscais, é uma ferramenta importante, mas a totalidade da amostra respondeu que a repetição de informações que são recepcionadas pela RFB a partir dos diversos módulos do Sped e outros programas, atualmente não apresentam benefícios na realização do seu trabalho.

Os fiscais foram questionados na pergunta 20 se futuramente toda a prestação de contas será realizada através do Sped, as respostas podem ser observadas na tabela 53.

Tabela 53 - Envio de todas as declarações pelo ambiente do Sped

	Quantidade de respondentes	Percentual
Sim	9	69,2%
Não	4	30,8%
Total	13	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Completando o entendimento de que o Sped trouxe benefícios para o cruzamento de informações, para 69,2% da amostra a prestação de contas no futuro será realizada através do ambiente do Sped excluindo-se obrigações acessórias realizadas em outras plataformas, já para 30,8% da amostra acredita que não.

Sobre a sonegação do Brasil, perguntou-se na última questão, se ela diminuiu ou não com a utilização dos Sped's, visto que este é um dos objetivos mencionados pela RFB. Os dados obtidos são apresentados na tabela 54.

Tabela 54 - Diminuição da sonegação com o uso do Sped

	Quantidade de respondentes	Percentual
Sim	6	46,2%
Não	7	53,8%
Total	13	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Percebe-se que para 46,2% da amostra a sonegação diminuiu, mas a para 53,8% dos fiscais/auditores o uso do sistema não diminuiu a sonegação no país.

Com base nas informações coletadas, percebe-se que 84,6% dos respondentes percebeu alteração na rotina de trabalho após o uso do Sped. Para 46,2% dos fiscais/auditores seu nível de conhecimento sobre os módulos do sistema é considerado bom e 84,6% afirmam realizar cursos específicos de cada módulo para aprimorar seu conhecimento.

A principal causa de erros, para 69,2% dos fiscais, localizada nas declarações notificadas é a divergência de dados com outras declarações recebidas. 76,9% dos respondentes afirma que a análise das demonstrações e movimentação das empresas se tornou mais ágil com o uso dos Sped's, e ainda para 84,6% da amostra, o principal benefício do Sped para as administrações tributárias é a melhoria no processo de controle fiscal.

A totalidade dos respondentes não observa nenhuma desvantagem com a utilização do sistema e acredita que a repetição de informações em diversas declarações não é importante para a realização das suas atividades como fiscal. Considera-se importante mencionar ainda que 53,8% dos respondentes acredita que não houve diminuição da sonegação com o envio dos dados através de um mesmo leiaute.

Após apresentadas as perspectivas dos profissionais que elaboram o Sped no capítulo 4.1 e a perspectiva dos fiscais/auditores no capítulo 4.2, é apresentada no capítulo 4.3 uma análise conjunta dos dados, ou seja, o cruzamento das opiniões proposto no objetivo desta pesquisa.

4.3 ANÁLISE CONJUNTA DOS RESULTADOS

Através da análise das respostas dos dois principais usuários do Sped, buscou-se fazer algumas comparações sobre os pontos comuns entre ambas as análises. Sendo assim, a tabela 55 apresenta o tempo de atuação dos respondentes no cargo ocupado.

Tabela 55 - Tempo de atuação dos usuários no cargo ocupado

Tempo de atuação	Percentual dos profissionais	Percentual dos fiscais	Média
Até 2 anos	12,2%	0,0%	6,10%
De 2 a 5 anos	31,1%	0,0%	15,55%
De 5 a 10 anos	25,6%	23,0%	24,30%
Mais de 10 anos	0,0%	77,0%	38,50%
De 10 a 15 anos	12,2%	0,0%	6,10%
Mais de 15 anos	18,9%	0,0%	9,45%
Total	100,00%	100,00%	100,0%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Através dos dados apresentados na tabela 55, pode ser perceber que em média 38,5% dos respondentes desta pesquisa têm mais de 10 anos de atuação e 24,3% em média tem de 5 a 10 anos de atuação no cargo que exerce.

Os módulos dos Sped mais utilizados pelos respondentes estão apresentados na tabela 56.

Tabela 56 - Módulos do Sped mais utilizados pelos respondentes

Módulos do Sped utilizados	Percentual dos profissionais	Percentual dos fiscais	Média
Nota Fiscal Eletrônica – NFe	56,7%	46,2%	51,45%
Nota Fiscal de Serv. Eletrônica – NFSe	51,1%	7,7%	29,40%
Conhecimento de Trans. Eletrônico - CTe	24,4%	30,8%	27,60%
Escrituração Contábil Digital – ECD	46,7%	53,8%	50,25%
Escrituração Contábil Fiscal – ECF	44,4%	53,8%	49,10%
Escrituração F. Digital - EFD Contribuições	56,7%	46,2%	51,45%
Escrituração F. Digital - EFD ICMS-IPÍ	48,9%	30,8%	39,85%
Sped Social - E-SOCIAL	7,1%	30,8%	18,94%
EFD-Reinf	1,1%	0,00%	0,55%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Pode se observar através da tabela 56, que em média 51,45% dos respondentes utiliza a NFe na realização de suas atividades assim como o EFD-Contribuições. A ECD é utilizada em média por 50,25% dos respondentes da presente pesquisa.

A partir da utilização dos módulos do Sped, buscou-se identificar entre os respondentes uma possível mudança de rotina nas suas atividades profissionais. Os dados obtidos estão apresentados na tabela 57.

Tabela 57 - Alteração na rotina com o uso do Sped

	Percentual dos profissionais	Percentual dos fiscais	Média
Sim	64,4%	15,4%	39,90%
Não	35,6%	84,6%	60,10%
Total	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Percebe-se que em média 39,9% da amostra informou perceber alterações de rotina após a utilização dos Sped's, mas em média 60,10% acredita que não teve mudanças de rotina. Nenhum respondente complementou a resposta conforme solicitado no questionário.

Sobre o nível de conhecimento dos módulos do Sped utilizados pelos respondentes, os dados obtidos são apresentados na tabela 58.

Tabela 58 - Nível de conhecimento dos módulos utilizados

	Percentual dos profissionais	Percentual dos fiscais	Média
Excelente	26,7%	15,4%	21,03%
Ótimo	45,6%	38,5%	42,01%
Bom	20,0%	46,2%	33,08%
Razoável	7,8%	0,0%	3,89%
Ruim	0,00%	0,0%	0,00%
Total	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

A partir dos dados apresentados na tabela 58, percebe-se que em média 42,01% dos usuários consideram ótimo o seu nível de conhecimento sobre os módulos do Sped. Da população respondente uma média de 33,08% considera bom o seu conhecimento e 21,03% em média considera excelente o seu nível de conhecimento sobre o Sped.

Conforme os dados apresentados na tabela 20 observa-se que 62 profissionais afirmam não ter sofrido notificações por parte do fisco. E a partir dos dados coletados, elaborou-se a tabela 59 que expõe o período de trabalho dos profissionais que ainda não sofreram notificações.

Tabela 59 - Tempo de atuação dos usuários não notificados pela RFB por erros

Tempo de atuação	Quantidade de respondentes não notificados	Percentual
Até 2 anos	7	11,3%
De 2 a 5 anos	17	27,4%
De 5 a 10 anos	17	27,4%
De 10 a 15 anos	10	16,1%
Mais de 15 anos	11	17,7%
Total	62	100,0%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Através dos dados apresentados na tabela 59, percebe-se que a 88,7% trabalha a mais de 2 anos no cargo ocupado e não foi notificado pela Receita Federal sobre os erros, o que vai de encontro ao mencionado por 61,5% dos fiscais na tabela 49, que o prazo de retorno ao contribuinte sobre erros é de 2 a 3 anos.

Os respondentes desta pesquisa foram questionados com relação aos motivos dos erros presentes nas declarações fiscalizadas. Sendo assim, através dos dados obtidos elaborou-se a tabela número 60.

Tabela 60 - Causa de erros nas declarações fiscalizadas

Principal causa dos erros	Percentual dos profissionais	Percentual dos fiscais	Média
Erro de digitação	7,1%	7,7%	7,42%
Padronização do sistema contábil	25,0%	15,4%	20,20%
Importação dos dados para o PVA	10,7%	7,7%	9,20%
Erros nos PVA's	10,7%	0,00%	5,36%
Divergência cruzamento de informações	46,4%	69,2%	57,83%
Total	100,000%	100,00%	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Através dos dados apresentados na tabela 60, pode-se perceber um consenso entre os profissionais que elaboram as declarações e os auditores/fiscais, com relação a principal causa de erros nos dados apresentados e que geraram notificações aos contribuintes. Em média 57,8% dos respondentes consideram a divergência de informações, ao cruzar as informações enviadas pelos módulos do Sped, com outras obrigações acessórias entregues, como a principal causa de erros nas declarações.

De acordo com a tabela 44, os canais de atendimento utilizados pelos profissionais para solucionar dúvidas, foi apontado por 53,8% dos fiscais como sendo suficiente na sua função, o que pode ser confirmado por 63,3% dos profissionais, que classificaram este serviço como bom, de acordo com a tabela 24.

As questões elaboradas para os contabilistas e fiscais quanto aos benefícios do Sped, foram aplicadas visando identificar os benefícios específicos para cada amostra, mas existia uma opção de resposta comum para ambas as partes, a redução da sonegação. Conforme a tabela 25, 8,9% dos profissionais que elaboram o Sped, consideraram que ocorreu uma redução nos atos de sonegação após o uso do Sped e com relação aos fiscais de acordo com a tabela 46, 46,2% dos respondentes também consideraram que os atos de sonegação diminuíram.

Ainda com relação aos benefícios é possível identificar respostas que se complementam. De acordo com a tabela 25, 56,7% dos profissionais consideram que o Sped proporcionou uma maior agilidade na prestação de contas ao fisco, e em complemento 38,5% dos fiscais auditores mencionaram que a detecção de erros nas informações enviadas pelos contribuintes são identificadas de forma mais ágil após o uso do Sped, conforme exposto na tabela 46.

5 CONCLUSÃO

Este estudo teve como objetivo principal identificar a percepção de dois usuários do Sped: os profissionais que elaboram e enviam o Sped ao fisco e os profissionais responsáveis pela fiscalização desses dados, os auditores/fiscais da Receita Federal, sobre os pontos positivos e pontos negativos com a utilização do sistema.

Para se atingir os objetivos específicos deste trabalho, foram elaborados questionários, visando primeiramente identificar o perfil dos respondentes, para verificar se se enquadravam no público alvo da pesquisa e posteriormente identificar a perspectivas dos envolvidos sobre o Sped.

Através da análise dos dados coletados foi possível traçar um perfil dos profissionais que enviam os módulos do Sped. A amostra é composta por jovens com idade de 20 a 30 anos, que exercem atividade em escritório de contabilidade utilizando a NFe e EFD Contribuições, por um período que vai de um a seis anos.

A partir dos dados analisados, apurou-se que os respondentes de forma geral tiveram a redefinição de tarefas com o uso do Sped e acreditam ter um bom conhecimento sobre os módulos utilizados, pois buscam capacitação através de cursos e palestras sobre o sistema, porém quando questionados sobre o envio em conformidade com o solicitado pela RFB, os respondentes mencionaram a insegurança com as regras tributárias e fiscais do país.

As respostas obtidas revelam que os profissionais envolvidos na elaboração e envio do Sped ao fisco, possuem um maior tempo para auxílio dos gestores na tomada de decisão, após a utilização do sistema. Outro aspecto positivo relacionado aos escritórios de contabilidade, é que o uso do Sped possibilita um tempo maior para a busca de novos clientes, um ponto positivo importante já que o sistema está possibilitando para as empresas a geração de renda.

Constatou-se através da pesquisa que a redução de custos com o uso de papel e armazenamento de documentos, foi o benefício mencionado pela maioria dos profissionais que elaboram e enviam o Sped. A agilidade na prestação de constas junto ao fisco também foi apontado como ponto positivo, o que também pode ser percebido como benefício do sistema no estudo realizado por Jordão et al. (2016), sob a visão dos contadores.

De acordo com as respostas da amostra, acredita-se que o uso do certificado digital junto ao Sped é um benefício do sistema, pois os profissionais responderam que se sentem seguros com o envio de informações ao fisco através do certificado digital.

Outros pontos positivos, segundo os respondentes desta parte da amostra são: a agilidade na emissão da nota fiscal em formato eletrônico, a redução do tempo de parada dos caminhões em postos de fiscalização e a agilidade no recebimento de mercadorias. O sistema ainda possibilitou a redução dos erros nos campos internos das notas fiscais, o que é perceptível de forma diferente na pesquisa realizada por Geron et al. (2011), que concluiu que a maioria dos envolvidos não percebeu redução dos erros presentes nas nota fiscal, considerando um impacto baixo com o uso do Sped.

Por outro lado, os pontos negativos também foram apresentados pelos profissionais que elaboram o Sped. Os respondentes relatam que a dificuldade de padronizar o sistema contábil com as informações solicitadas no PVA, é uma desvantagem na utilização do sistema.

Um ponto negativo também considerado é a constante atualização do PVA, constata-se através da análise de dados que para a maioria dos profissionais as atualizações dos PVA's poderiam ser reduzidas. Os respondentes apontam ainda, que os módulos do Sped não possibilitam a emissão de relatórios diferentes dos gerados pelo sistema de contabilidade. Outro ponto negativo apresentado refere-se ao curto prazo de renovação do certificado digital, de uso obrigatório no envio dos módulos.

Sabe-se que os custos são pontos negativos com a utilização do Sped e na presente pesquisa, a maioria dos respondentes afirmou que a atualização dos sistemas contábeis apresentou-se como o maior custo para as empresas. O mesmo resultado foi encontrado na pesquisa realizada por Jordão et al. (2016), onde os contadores consideraram o aumento de custos com o desenvolvimento e implementação de sistemas.

A divergência de informações nas declarações é o principal aspecto mencionado pelos respondentes como motivo de notificação recebida pelos contribuintes nas declarações fiscalizadas. Pode-se concluir então que as informações apresentadas nos módulos do Sped não estão sendo apresentadas de

forma muito clara, conforme apontado pelos respondentes, gerando incerteza se as informações apresentadas são as que o fisco solicita.

O perfil dos auditores/fiscais foi traçado de acordo com os dados obtidos na análise. Conclui-se então, que os auditores/fiscais estão na faixa etária de 40 a 50 anos e atuam na área por mais de 10 anos utilizando principalmente os módulos ECD, ECF e NFe para fiscalizar os dados dos contribuintes, portanto também se enquadraram no público alvo da pesquisa.

Ao contrário dos profissionais responsáveis pela elaboração e envio dos módulos, os fiscais apontaram que não houve alteração na rotina de trabalho. Os respondentes consideram conhecer bem os módulos utilizados e realizam o aprimoramento através de cursos específicos dos módulos do Sped.

De acordo com a análise dos dados, conclui-se que para a maioria dos fiscais, o Sped proporcionou a agilidade na análise das demonstrações e movimentação dos contribuintes, ou seja, é um ponto positivo importante do uso do sistema, pois melhora a fiscalização dos dados dos contribuintes. Outro aspecto positivo do sistema é a não conferência de livros contábeis e fiscais em forma impressa.

Sob a perspectiva dos auditores/fiscais ocorrem benefícios também para as administrações tributárias, a grande maioria dos fiscais menciona que a melhoria no processo de controle fiscal é o principal benefício. O melhor gerenciamento de documentos através das movimentações eletrônicas também foi mencionado como um ponto positivo por mais da metade da amostra. Esses aspectos podem ser percebidos também na pesquisa realizada por Jordão et al. (2016), que aponta sob a perspectiva dos fiscais, um maior controle de informações pelo fisco e o compartilhamento e uniformização de informações.

Outro ponto positivo importante, observado através da análise dos dados é que todos os auditores/fiscais afirmam que o cruzamento de informações é facilitado com o uso do Sped.

Após verificar que o Sped trouxe diversos benefícios, pode-se concluir através dos dados que de acordo com a percepção dos auditores/fiscais, o Sped trouxe exclusivamente pontos positivos, uma vez que a totalidade dos respondentes considera a inexistência de pontos negativos.

Um dos principais objetivos do Sped (apontados pela Receita Federal) é centralizar as informações enviadas pelos contribuintes em um único ambiente. Fato

que pode ser percebido na opinião dos fiscais/auditores, que apontaram que a repetição de informações é desnecessária para a realização do seu trabalho.

Por fim, constatou-se que a diminuição dos atos de sonegação, sob a perspectiva de ambas as partes da amostra, não está sendo diminuída com a utilização do Sped. Resultado diferente foi encontrado na pesquisa realizada por Jordão et al. (2016), que concluiu que o Sped possibilitou uma melhoria para a redução da sonegação sob a perspectiva dos órgãos fiscalizadores, contadores e empresas.

Conclui-se, portanto, levando em consideração a perspectiva dos 103 respondentes, que os pontos positivos com a utilização dos módulos do Sped superam os pontos negativos, os benefícios com a utilização do sistema são percebidos na realização das tarefas dos profissionais de contabilidade, na realização do trabalho dos fiscais, para as atividades dos contribuintes e para as administrações tributárias.

Cabe salientar que, se tratando de um estudo realizado com uma amostra intencional por acessibilidade, as conclusões obtidas representam apenas a percepção dos usuários respondentes dos questionários no presente trabalho.

Para trabalhos futuros, recomenda-se a réplica desta pesquisa em outras cidades, considerando uma amostra mais expressiva. Ou ainda, realizar a pesquisa utilizando outros usuários dos Sped, como por exemplo, os proprietários de empresas que repassam aos escritórios de contabilidade, um arquivo já pronto com as informações para o envio do Sped.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Francisco; NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Curso prático de imposto de renda pessoa jurídica e tributos conexos (CSLL, PIS e COFINS)**. 14. ed. rev. e ampl. São Paulo: Frase, 2009.

BRASIL. **Lei complementar nº70, de 30 de dezembro de 1991**. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 09 mar. 2018.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833compilado.htm >. Acesso em 12 jun. 2016.

BRASIL. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição – RTT e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 09 mar. 2018

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 10 jun. 2016.

BRASIL. **Decreto Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm>. Acesso em: 08 jun. 2016.

BRASIL. **Decreto Lei nº 7.212, de 15 de junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm >. Acesso em: 09 mar. 2018.

BRASIL. **Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002**. Regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4524.htm>. Acesso em: 08 jun. 2016.

BRASIL. **Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007**. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>. Acesso em: 10 mar. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 16 jun. 2016.

BRASIL. **Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 24 abr. 2018.

BRASIL. **Lei complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970a.** Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 12 jun. 2016.

BRASIL. **Lei complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970b.** Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp08.htm>. Acesso em: 12 jun. 2016.

BRASIL. **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: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 12 jun. 2016.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispões sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm>. Acesso em: 09 jun. 2016.

BRASIL. **Medida Provisória nº 2158-35, de 24 de agosto de 2001.** Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2158-35.htm>. Acesso em: 25 abr. de 2018.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). **Ajuste SINIEF 7, de 30 de setembro de 2005.** Institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2005/AJ_011_05_007_05>. Acesso em: 24 de abr. 2018.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). **Convênio ICMS 143/06.** Institui a Escrituração Fiscal Digital –EFD. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2006/CV143_06>. Acesso em: 24 de abr. 2018.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). **Protocolo ICMS 77, de 18 de setembro de 2008**. Dispõe sobre a obrigatoriedade da Escrituração Fiscal Digital - EFD, nos termos das cláusulas terceira e oitava-A do Convênio ICMS 143/06, que institui a Escrituração Fiscal Digital – EFD. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2008/pt077_08>. Acesso em: 24 de abr. 2018.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DAGOSTIM, Salézio. **Fundamentos da contabilidade geral**. 1. ed. Porto Alegre: EBRACON, 2010.

DUARTE, Roberto dias. **Big brother fiscal IV: um guia essencial para empreendedores que vivem na “selva fiscal digital”**: manual de sobrevivência no mundo pós-sped. Belo Horizonte: Ideas@work, 2011.

FERREIRA, Marilda Brito. Os efeitos da tecnologia da informação na contabilidade. **Revista Contábil & Empresarial FISCOLEGIS**, Aracajú, ago. 2010. Disponível em: <<http://www.denis.unicerp.edu.br/artigocco83.pdf>>. Acesso em: 28 set. 2015.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Planejamento tributário**. 2 ed. rev. ampl. e atual São Paulo: Saraiva, 2016.

FREITAS, Ernani Cesar de; PRODANOV, Cleber Cristiano. **Metodologia do trabalho científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: FEEVALE, 2013. Disponível em: < <https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=zUDsAQAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA13&dq=Metodologia+do+trabalho+cient%C3%ADfico:+m%C3%A9todos+e+t%C3%A9cnicas+da+pesquisa+e+do+trabalho+acad%C3%AAmico&ots=dbZ4gjs6GL&sig=zzCtXBtrWs1kMZDvcFDy9k8T4zY#v=onepage&q=Metodologia%20do%20trabalho%20cient%C3%ADfico%3A%20m%C3%A9todos%20e%20t%C3%A9cnicas%20da%20pesquisa%20e%20do%20trabalho%20acad%C3%AAmico&f=false>>. Acesso em: 09 mar. 2016.

GALLO, Mauro Fernando; PEREIRA, Carlos Alberto; REIS, Luciano Gomes dos. **Manual de contabilização de tributos e contribuições sociais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GERON, Cecília Moraes Santos Taso et al. SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPEC)**, Brasília, DF, v. 5, n. 2, art. 3, p. 44-67, maio/ago. 2011. Disponível em: < <http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/343>>. Acesso em: 28 set. 2015.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO (ITI). **Benefícios**. Brasília, DF, 2017a. Disponível em: <<http://www.iti.gov.br/certificado-digital/2-uncategorised/95-beneficios>>. Acesso em: 09 mar. 2018.

INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO (ITI). **Cases**. Brasília, DF, 2017b. Disponível em: <<http://www.iti.gov.br/certificado-digital/cases>>. Acesso em: 09 mar. 2018.

INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO (ITI). **Certificado Digital**. Brasília, DF, 2017c. Disponível em: <<http://www.iti.gov.br/certificado-digital>>. Acesso em: 09/03/2018.

INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO (ITI). **Entes da ICP-Brasil**. Brasília, DF, 2017d. Disponível em: <<http://www.iti.gov.br/icp-brasil/57-icp-brasil/76-como-funciona>>. Acesso em: 09 mar. 2018.

INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO (ITI). **ICP-Brasil**. Brasília, DF, 2017e. Disponível em: <<http://www.iti.gov.br/icp-brasil>>. Acesso em: 09 mar. 2018.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, L. Nelson. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v.16, n. 38, p. 7 – 19, maio/ago. 2005. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34155>>. Acesso em 27 set. 2015.

JORDÃO, Ricardo Vinícius Dias et al. Um caleidoscópio de perspectivas sobre o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v.12, n. 26, p.119-140, maio/ago. 2015. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2015v12n26p119>> . Acesso em: 16 abr. 2018.

LATORRACA, Nilton. **Direito tributário: imposto de renda das empresas**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MALACRIDA, Mara Jane Contrera; PACCEZ, João Domiraci; YAMAMOTO, Marina Mitiyo. **Fundamentos da contabilidade: a nova contabilidade no contexto global**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARION, José C. **Contabilidade básica**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, José C. **Contabilidade empresarial**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NARDON FILHO, Arthur. **Da escrituração manual ao SPED**: a relação do Fisco com as empresas. Colaboradora Carla Maria Susin Rogowski. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, jul. 2010. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_sped.pdf>. Acesso em: 09 mar. 2016.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V. **Contabilidade Avançada** e análise das demonstrações financeiras. 14 ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Frase, 2005.

OLIVEIRA, E. **Contabilidade informatizada**: teoria e prática. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

OLIVEIRA, Luís Martins de. et al. **Manual de contabilidade tributária**: textos e testes com as respostas. 14 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

OTT, Ernani. **Técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Leopoldo: Ed. UNISINOS, 2012a.

OTT, Ernani. **Teoria da contabilidade**. São Leopoldo: Ed. UNISINOS, 2012b.

PIRES, Charline Barbosa; KRONBAUER, Clóvis Antônio; GONÇALVES, Odair de Oliveira. **Contabilidade básica**. São Leopoldo: Ed. UNISINOS, 2010.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Apresentação. **Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)**, Brasília, DF, 2018a. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/964>>. Acesso em: 9 mar. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Ato declaratório executivo COFIS nº 29, de 03 de maio de 2017a**. Dispõe sobre o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Contábil Digital (ECD). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=82531>>. Acesso em: 23 abr. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Benefícios. **Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)**, Brasília, DF, 2018b. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/965>>. Acesso em: 09 mar. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. ECD. **Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)**, Brasília, DF, 2018c. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/499>>. Acesso em: 09 mar. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. ECF. **Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)**, Brasília, DF, 2018d. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1285>>. Acesso em: 09 mar. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. EFD Contribuições. **Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)**, Brasília, DF, 2018e. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/284>>. Acesso em: 09 mar. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. EFD ICMS IPI. **Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)**, Brasília, DF, 2018f. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pastaperguntas/show/517>>. Acesso em: 09 mar. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução normativa RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007**. Institui a Escrituração Contábil Digital. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15739>>. Acesso em: 09 nov. 2015.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução normativa RFB nº 1052, de 05 de julho de 2010**. Institui a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=16017>>. Acesso em: 15 nov. 2015.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução normativa RFB nº 1252, de 01 de março de 2012**. Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37466>>. Acesso em: 15 nov. 2015.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução normativa RFB nº 1420, de 19 de dezembro de 2013a**. Dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=48709&visao=anotado>>. Acesso em: 12 jun. 2016.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução normativa RFB nº 1422, de 19 de dezembro de 2013b**. Dispõe sobre a Escrituração Contábil Fiscal (ECF). Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=48711>>. Acesso em: 12 jun. 2016.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução normativa RFB**

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução normativa RFB nº 1685, de 19 de janeiro de 2017b**. Dispõe sobre o uso da Escrituração Fiscal Digital (EFD) pelos contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados estabelecidos no Distrito Federal. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=79828>>. Acesso em: 09 mar. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017c**. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81268#1706802>>. Acesso em: 9 mar. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução normativa RFB nº 1774, de 22 de dezembro de 2017d**. Dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=88912>>. Acesso em 9 mar. 2018

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002**. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>>. Acesso em: 09 mar. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução normativa SRF nº 394, de 05 de fevereiro de 2004**. Dispõe sobre o período de apuração e a escrituração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Disponível em: <<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15294>>. Acesso em: 09 mar. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. NF-e. **Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)**, Brasília, DF, 2018g. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1328>>. Acesso em: 09 mar. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Objetivos. **Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)**, Brasília, DF, 2018h. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/967>>. Acesso em: 09 mar. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Premissas. **Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)**, Brasília, DF, 2018i. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/969>>. Acesso em: 09 mar. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Subsecretaria de Fiscalização. Coordenação Geral de Fiscalização. Divisão de Escrituração Digital. **Manual de orientação do leiaute 6 da Escrituração Contábil Digital (ECD)**. Brasília, DF, 2018j. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/estatico/02/C55EAEF314E162069B1BE158114102482457A7/Manual_de_Orienta%C3%A7%C3%A3o_da_ECD_2018_Abril_2018.pdf>. Acesso em: 23 abr. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Universo de Atuação. **Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)**, Brasília, DF, 2018k. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/970>>. Acesso em: 09 mar. 2018.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997**. Aprova o Regulamento do ICMS. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=>>. Acesso em: 16 jun. 2016.

SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda. Nota fiscal eletrônica. São Paulo, 2018. Disponível em: <<https://www.fazenda.sp.gov.br/nfe/objetivos/objetivos.asp>>. Acesso em: 25 abr. 2018

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. São Paulo: Artes médicas, 2000.

SILVA, E. L.; MENEZES E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 4. ed. rev. e atual. Florianópolis: UFSC, 2005. Disponível em: <https://projetos.inf.ufsc.br/arquivos/Metodologia_de_pesquisa_e_elaboracao_de_teses_e_dissertacoes_4ed.pdf>. Acesso em: 22 maio 2018.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO APLICADO AOS PROFISSIONAIS QUE ELABORAM E ENVIAM O SPED AO FISCO

No presente apêndice está presente o questionário elaborado para aplicação aos profissionais responsáveis pela elaboração e envio dos módulos do Sped ao fisco. Salienta-se que os respondentes foram informados quanto a obrigatoriedade das perguntas e que apenas as questões de número 8, 21 e 22 foram condicionadas a alguns respondentes.

Bloco 1: Perguntas relativas ao respondente e seu trabalho

1 - Qual a sua idade?

- Menos de 20 anos
- Acima de 20 anos a 30 anos
- Acima de 31 a 40 anos
- Acima de 40 a 50 anos
- Acima de 51 anos

2 - Qual é o seu grau de instrução?

- Curso técnico
- Ensino superior em andamento
- Ensino superior completo
- Pós-graduação
- Outro

3 – Com relação ao seu local de trabalho:

- Escritório de contabilidade
- Empresa do terceiro setor – sem fins lucrativos
- Empresa do setor público
- Empresa do setor privado

4 – Qual é o setor que você trabalha?

- Contábil
- Fiscal
- Departamento Pessoal/ Recursos Humanos
- Gerencial
- Controladoria
- Outros

5 - Qual é o tempo em que você atua nessa área?

- Até 2 anos
- De 2 a 5 anos
- De 5 a 10 anos
- De 10 a 15 anos
- Mais de 15 anos

6 - Quais são os subprojetos do Sped que você trabalha? Poderá marcar mais de uma opção.

- Nota Fiscal Eletrônica - NFe
- Nota Fiscal de Serviço Eletrônica - NFSe
- Conhecimento de Transporte Eletrônico - CTe
- Escrituração Contábil Digital - ECD
- Escrituração Contábil Fiscal – ECF
- Escrituração Fiscal Digital – EFD Contribuições
- Escrituração Fiscal Digital - EFD ICMS-IPI
- Sped Social - E-SOCIAL
- Outro

7 - Aproximadamente a quanto tempo você trabalha com os subprojetos mencionados acima?

- Menos de um ano
- De um a três anos
- De três a seis anos
- De seis a nove anos
- Dez anos ou mais

BLOCO 2: Perguntas relativas ao Sped.

8 - Se você trabalha em um escritório de contabilidade, acredita que com o Sped a atividade estratégica de busca por novos clientes é facilitada?

- Sim
- Não

9 - Você teve alguma alteração de rotina com o início do uso dos Sped's, como por exemplo, tarefas redefinidas?

- Sim
- Não

Caso a resposta seja “sim”, poderia esclarecer?

10 - Você acredita que o envio de declarações ao ambiente Sped, possibilita ao contabilista um maior tempo para apoiar os gestores na tomada de decisão?

- Sim
- Não

11 - Quando você começou a utilizar o Sped como foi que buscou maior capacitação? Poderá marcar mais de uma opção.

- Realizou palestras e/ou cursos em instituições ligados a profissão, como CRCRS e SESCOB
- Estudou os manuais disponibilizados pela Receita Federal
- Treinamentos On line
- Teve auxílio de colegas que já trabalhavam com o Sped
- Realizou treinamento junto ao responsável de TI
- Universidade ou cursos técnicos
- Outros

12 - Como você classifica seu nível de conhecimento sobre o Sped?

- Excelente
- Ótimo
- Bom
- Razoável
- Ruim

13 - Você acredita ter conhecimento na área tributária, contábil e/ou fiscal suficiente para garantir que os arquivos do Sped que trabalha sejam entregues em conformidade com o solicitado pela Receita Federal?

- Não tenho conhecimento suficiente
- Parcialmente, pois não procurei conhecimento suficiente sobre o leiaute dos arquivos;
- Parcialmente, pois mesmo me capacitando, fico inseguro com as regras tributárias e fiscais;
- Totalmente, pois me capacitei com cursos de extensão e especialização para obter maior conhecimento na elaboração dos arquivos do Sped
- Totalmente, pois me capacitei durante minha graduação para entender as regras contábeis, fiscais e tributárias do nosso país.

14 - A empresa que você trabalha estabelece prazos/limites para a entrega das obrigações?

- Até a data da obrigatoriedade prevista na legislação
- Até um dia antes da data da obrigatoriedade prevista na legislação
- Não tem prazo determinado
- Outro

15 - Na empresa que você trabalha, é realizado algum controle para verificar se o responsável pelas declarações realizou a entrega?

- Sim
- Não

16 - Na empresa que você trabalha é contratado um serviço de consultoria para dar suporte às dúvidas relacionadas às obrigações com o Sped?

- Sim
- Não

17 -Você acredita que as constantes atualizações do Programa Validador e Assinador (PVA) poderiam ser reduzidas?

- Sim
- Não

18 - As atualizações do Programa Validador e Assinador (PVA) já impossibilitaram a entrega de algum módulo do Sped?

- Sim
- Não

19 – Como você percebe as informações que devem ser apresentadas nos campos das declarações apresentadas via Sped, a partir do leiaute definido pela Receita Federal?

- Extremamente clara
- Muito clara
- Moderadamente clara
- Pouco clara
- Nada clara

20 - Você já sofreu notificação por parte do fisco, com relação a erros nos dados informados nas declarações enviadas pelo Sped?

- Sim
- Não

Se você já foi notificado pela Receita Federal com relação a erros nas declarações responda as duas próximas questões.

21 - Após detectados erros nas declarações, o que você acredita ter sido a principal causa?

- Erro de digitação
- Problemas na padronização do sistema contábil
- Erro na importação dos dados para o Sped
- Erros internos nos próprios programas validadores do Sped
- Divergência de informações com outras obrigações acessórias entregues (cruzamento de informações).

22 - Após a notificação da Receita Federal, com relação às divergências na declaração, como foi o processo de correção das informações e reenvio da declaração:

- Fácil e rápido
- Normal, levou o tempo necessário para a correção
- Difícil e demorado
- Teve suporte adequado por parte do serviço de orientação da Receita Federal
- Outro

23 - Você utiliza algum dos serviços de orientação, mencionados abaixo, disponibilizados pela Receita Federal para sanar dúvidas sobre o Sped?

- Fale Conosco
- ReceitaFone
- Ouvidoria
- Unidades de Atendimento
- Não utiliza
- Outro

24 - Como você classifica esse serviço de orientação da Receita Federal Brasileira:

- Excelente
- Ótimo
- Bom
- Ruim
- Péssimo

25 - Quais os principais benefícios trazidos com a implantação do Sped? Poderá marcar mais de uma opção.

- Redução dos custos com aquisição de papel e armazenamento dos documentos
- Maior agilidade na prestação de contas ao fisco
- Diminuição das obrigações acessórias
- Diminuição da duplicidade de informações prestadas ao fisco
- Diminuição de divergências das informações entre as diversas declarações
- Melhorou a qualidade de informações enviadas aos gestores da empresa
- É facilitado o cruzamento interno de dados contábeis e fiscais
- Redução de atos de sonegação
- Outros

26 - Após importados os arquivos dos sistemas contábeis para o Programa Validador Assinador (PVA) é possível gerar algum novo relatório para utilização na contabilidade?

- Sim
- Não

27 - O que você acredita ser uma desvantagem na utilização do Sped?

Poderá marcar mais de uma opção.

- Custo com a contratação de mão de obra especializada
- Custos altos com atualização da mão de obra
- Dificuldade para padronização de Software contábil e programas validadores do Sped
- Incerteza se as informações prestadas são as que o fisco necessita
- Incerteza se as informações da declaração estão corretas
- Prazos de entrega da declaração muito curtos
- Outro

28 – O que você considera o maior custo para a utilização do Sped?

- Emissão de certificado digital
- Atualização de Sistemas Contábeis
- Atualização de mão de obra

29 – Você acredita que a certificação digital é um instrumento que realmente garante segurança aos dados enviados ao fisco?

- Sim
- Não

30 – A certificação digital utilizada no envio das declarações ao Sped possui um prazo de validade que vai de 1 a 3 anos, você acredita que esse prazo poderia aumentar?

- Sim
- Não

31 - Considerando a implantação da Nota Fiscal Eletrônica e Conhecimento de Transporte Eletrônico. Na sua percepção, houve melhorias quanto:

Agilidade na emissão de notas fiscais

- Concordo totalmente
- Concordo
- Nem concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

Agilidade e produtividade no recebimento de mercadorias

- Concordo totalmente
- Concordo
- Nem concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

Diminuição do tempo de parada dos caminhões nos postos fiscais

- Concordo totalmente
- Concordo
- Nem concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

Diminuição de erros nas notas fiscais

- Concordo totalmente
- Concordo
- Nem concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO APLICADO AOS AUDITORES/FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

No presente apêndice está presente o questionário elaborado para aplicação aos profissionais fiscalizadores do Sped. Salienta-se que todas as perguntas eram obrigatórias.

Bloco 1: Perguntas relativas ao respondente e seu trabalho.

1- Qual a sua idade?

- Menos de 20 anos
- Acima de 20 anos a 30 anos
- Acima de 31 a 40 anos
- Acima de 40 a 50 anos
- Acima de 51 anos

2 – Qual é o seu grau de instrução?

- Curso técnico
- Ensino superior completo
- Pós graduação
- Mestrado
- Doutorado
- Outro

3 – Seu cargo na Receita Federal do Brasil é:

- Auditor
- Fiscal
- Outro

4 – A quanto tempo você atua na área?

- Até 2 anos
- De 2 a 5 anos
- De 5 a 10 anos
- Mais de 10 anos
- Outro

5 - Você é responsável pela fiscalização de qual módulo do Sped? Poderá marcar mais de uma opção.

- Nota Fiscal Eletrônica - NFe
- Nota Fiscal de Serviço Eletrônica - NFSe
- Conhecimento de Transporte Eletrônico - CTe
- Escrituração Contábil Digital - ECD
- Escrituração Contábil Fiscal – ECF
- Escrituração Fiscal Digital – EFD Contribuições
- Escrituração Fiscal Digital - EFD ICMS-IPI
- Sped Social - E-SOCIAL
- Outro

BLOCO 2: Perguntas relativas ao Sped.

6 – Com relação ao desenvolvimento de suas atividades, houve alteração no volume após a implantação dos Projetos do Sped?

- Sim
- Não

Caso a resposta seja “sim”, poderia esclarecer?

7 - Como você classifica seu nível de conhecimento sobre o Sped?

- Excelente
- Ótimo
- Bom
- Razoável
- Ruim

8 - Com a frequente implantação de módulos no Sped o seu aprimoramento se dá através da realização de cursos específicos de cada declaração?

- Sim
- Não

9 – Após realizada a fiscalização dos dados das empresas, o que você acredita ser a principal causa de erros nas declarações do Sped?

- Erro de digitação
- Problemas na padronização do sistema contábil
- Erros na importação dos dados para o Sped
- Erros internos nos próprios programas validadores do Sped
- Divergência de informações com outras obrigações acessórias entregues (cruzamento de informações).

10 - Você acredita que os manuais do Sped's, elaborados pela Receita Federal e disponíveis no portal do Sped, são suficientes para esclarecimento de dúvidas práticas?

- Sim
- Não

11 - A partir de sua experiência profissional, você percebe que os canais de atendimento ao público, são suficientes para o esclarecimento das dúvidas dos contribuintes, com relação ao Sped?

- Sim
- Não

12 - Analisando de forma particular o seu trabalho qual foi a principal melhoria que o Sped proporcionou? Poderá marcar mais de uma opção.

- Não conferência de livros contábeis e fiscais impressos
- Agilidade na detecção de erros das informações
- Facilidade em receber o retorno dos erros apontados
- Agilidade na análise das demonstrações e movimentação das empresas
- Agilidade no retorno ao contribuinte sobre os erros
- Outro

13- O Sped cita diversos benefícios no que tange a esfera das administrações tributárias, você concorda com algum dos mencionados abaixo? Poderá marcar mais de uma opção.

- () Maior confiabilidade da nota fiscal
- () Melhoria no processo de controle fiscal
- () Acompanhamento em tempo real das operações comerciais
- () Melhor gerenciamento eletrônico de documentos, 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
- () Redução das práticas de sonegação fiscal
- () Suporte aos projetos de escrituração eletrônica contábil e fiscal do Sistema Público de Escrituração Digital

14 - Na sua percepção, a implantação do Sped apresenta algum ponto negativo, no que diz respeito à execução das suas tarefas diárias?

- () Sim
- () Não

Caso a resposta seja "sim", poderia esclarecer?

15 - Na sua opinião o cruzamento de informações se tornou mais fácil após a implantação do Sped, comparado ao período que o sistema não existia?

- () Sim
- () Não

Caso a resposta seja "sim", poderia exemplificar?

16 - Um dos principais objetivos do Sped é a agilidade no cruzamento das informações e retorno ao contribuinte, com relação a isso qual é o tempo médio que a Receita Federal tem realizado esse feedback?

- () Até 1 ano
- () De 2 anos a 3 anos
- () De 4 anos a 6 anos
- () De 6 anos a 8 anos
- () Mais de 8 anos
- () Outro

17 - Com relação ao prazo de retorno ao contribuinte sobre divergência de informações prestadas nas declarações entregues via Sped, você acredita que está sendo realizado no tempo adequado?

- () Sim
- () Não
- () Outro

18 - Atualmente as micro e pequenas empresas não estão obrigadas a entrega de ECD, ECF e EFD. Você acredita que isso ocorre devido a:

- () Priorização na implantação nas maiores empresas
- () Por questão de aprimoramento dos módulos
- () Pelo baixo volume de informações declaradas pelas MEs e EPPs
- () Pelo faturamento ser inferior as empresas do Lucro Presumido ou Real
- () Outro

19 - Nos moldes atuais dos módulos do Sped, algumas informações ainda se repetem em outras obrigações acessórias. Você considera que a repetição de informações é importante para a realização do seu trabalho?

Sim

Não

Caso a resposta seja "sim", poderia esclarecer?

20 – Você acredita que futuramente toda a prestação de contas será realizada através do Sped e não existirão outras obrigações acessórias?

Sim

Não

21 - Com a implantação de módulos do Sped que englobam praticamente todos os impostos pagos pela empresa, você acredita que a sonegação no Brasil diminuiu?

Sim

Não