

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**EFEITOS DA IMPLANTAÇÃO DO SPED FISCAL NOS
CONTROLES INTERNOS DO SETOR FISCAL**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**Andressa de Souza Ferrão
Jéssica Baratto**

**Santa Maria, RS, Brasil.
2015**

**ESTUDO DOS EFEITOS DA IMPLANTAÇÃO DO SPED
FISCAL NOS CONTROLES INTERNOS DO SETOR FISCAL**

**Andressa de Souza Ferrão
Jéssica Baratto**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis,
do Centro de Ciências Sociais e Humanas da Universidade Federal de Santa
Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção de grau de **Bacharel
em Ciências Contábeis.**

Orientador: Prof. Ms. Robson Machado da Rosa

**Santa Maria, RS, Brasil.
2015**

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

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova o Trabalho de Conclusão

**OS EFEITOS IMPLANTAÇÃO DO SPED FISCAL NOS CONTROLES
INTERNOS DO SETOR FISCAL**

elaborado por
**Andressa de Souza Ferrão
Jéssica Baratto**

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

COMISSÃO EXAMINADORA:

Robson Machado da Rosa, Ms. (UFSM)
(Presidente/ Orientador)

Ana Paula Fraga, Ms. (UFSM)
(membro)

Cleber Augusto Biazus, Dr. (UFSM)
(membro)

Santa Maria, 19 de Novembro de 2015.

AGRADECIMENTOS

Agradecemos primeiramente aos nossos pais pela educação que nos deram, pelo amor, carinho e dedicação que tiveram conosco durante toda nossa trajetória.

Agradecemos aos nossos irmãos, que por mais difícil que fossem as circunstâncias, sempre tiveram paciência e confiança.

Aos colegas de curso, pelo companheirismo e pela certeza de que serão excelentes profissionais.

Aos amigos, que mesmo nem sempre presentes nos prestaram apoio e incentivo.

Aos professores do Curso de Ciências Contábeis pelos conhecimentos compartilhados. Agradecemos também ao nosso orientador Prof. Ms. Robson Machado da Rosa por dispor de seu tempo para tornar possível a realização deste trabalho e por ser um exemplo de profissional a ser seguido.

Agradecemos também a nossos familiares e a todos que de alguma forma contribuíram para a nossa formação, nossos sinceros agradecimentos.

RESUMO

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

OS EFEITOS DA IMPLANTAÇÃO DO SPED FISCAL NOS CONTROLES INTERNOS DO SETOR FISCAL

AUTORES: ANDRESSA DE SOUZA FERRÃO E JÉSSICA BARATTO

ORIENTADOR: ROBSON MACHADO DA ROSA

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 19 novembro 2015.

O Sped Fiscal é um projeto que faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC) que baseado na integração dos fiscos federal/estadual, mediante a padronização, racionalização e compartilhamento das informações contábil e fiscal digital, visa à integração de todo o processo relativo às notas fiscais. Este trabalho procurou identificar quais os efeitos da obrigatoriedade do Sped Fiscal nos controles internos do setor fiscal dos supermercados optantes pelo lucro real. A pesquisa caracteriza-se como qualitativa e quantitativa, exploratória, bibliográfica e utilizou como metodologia a coleta de dados por meio de entrevistas realizadas junto aos responsáveis pela área fiscal dos supermercados localizados na região da Quarta Colônia de Imigração Italiana (RS) durante o segundo semestre de 2015. Nessa pesquisa, sete responderam a entrevista e tiveram os dados quantificados e qualificados para a análise. Para o embasamento teórico, buscou-se entender a evolução da contabilidade no Brasil, o Sistema Tributário Nacional, Sistema público de escrituração digital e os aspectos teóricos e práticos do Sped Fiscal. Os resultados demonstraram que todos os entrevistados possuem conhecimento sobre o Sped Fiscal, porém mais da metade alega não ter conhecimento sobre a legislação desse sistema. Além disso, foi constatado que a implantação do Sped Fiscal trouxe às empresas maior controle interno, maior agilidade e segurança nas informações geradas. De maneira geral, conclui-se que em um primeiro momento a implantação do Sped Fiscal representou um desafio para os entrevistados, mas quando adaptados às mudanças reconheceram diversos benefícios.

Palavras-chave: Sped Fiscal, Implantação, Controle interno.

ABSTRACT

Course Conclusion Work
Accounting Graduation Course
Federal University of Santa Maria

THE EFFECTS OF FISCAL SPED IMPLEMENTATION IN INTERNAL CONTROLS AUDIT SECTOR

AUTHORS: ANDRESSA DE SOUZA FERRÃO AND JÉSSICA BARATTO

ADVISER: ROBSON MACHADO DA ROSA

Date and Place of Defense: Santa Maria, 19 November, 2015

The Fiscal Sped is a project that is part of the Federal Government's Growth Acceleration Program (PAC) that based on the integration of state tax authorities, by standardizing, streamlining and sharing of accounting and digital tax information, aims at integrating all the proceeding on invoices. This study sought to identify the effects of mandatory Fiscal Sped in internal controls of the fiscal sector of supermarkets opting for taxable income. The research is characterized as qualitative and quantitative, exploratory, bibliographical and used as a methodology to collect data through interviews with those responsible for fiscal area grocery stores located in the region of the Quarta Colonia of Italian Immigration/RS during the second half of 2015. In this research, seven responded to interview and had the quantified and qualified data for analysis. For the theoretical framework, we sought to understand the evolution of accounting in Brazil, the National Tax System, public digital bookkeeping system and the theoretical and practical aspects of Fiscal Sped. The results showed that all respondents have knowledge of the Fiscal Sped, but more than half claims to have no knowledge about the laws of that system. In addition, it was found that the implementation of the Fiscal Sped brought companies greater internal control, greater agility and security in the information generated. In general, it appears that at first the implementation of the Fiscal Sped represented a challenge to the interviewees, but when adapted to the changes recognized several benefits.

Keywords: Sped Fiscal, Implantation, Inner Control.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Abrangência do Sped.....	29
Figura 2 - Informações da EFD ICMS/IPI.	35
Figura 3 - Tempo de Atuação das Empresas.	45
Figura 4 - Número de Funcionários das Empresas.....	46
Figura 5 - Departamentalização nas Empresas.....	46
Figura 6 - Departamentos Existentes por Empresas.....	47
Figura 7 - Responsável pela transmissão do Sped Fiscal.	48
Figura 8 - Número de pessoas envolvidas no processo de registro de notas.....	48
Figura 9 - Qualificação dos responsáveis pelo registro das notas fiscais.....	49
Figura 10 - Conhecimento sobre o Sped Fiscal.....	50
Figura 11 - Conhecimento sobre a Legislação Sped Fiscal.....	50
Figura 12 - Compreensão e Aplicabilidade do Sped Fiscal.....	51
Figura 13 - Dificuldades Encontradas.	52
Figura 14 - Meios de qualificação.	52
Figura 15 - Investimentos realizados pelas Empresas.	53
Figura 16 - Valor investido pelas Empresas.....	54
Figura 17 - Benefícios do Sped Fiscal.....	54
Figura 18 - Controle de Estoque.....	56
Figura 19 - Periodicidade da Contagem de Estoque.....	57
Figura 20 - Mudanças significativas encontradas.....	57

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Prazos e Obrigatoriedades.	34
--	----

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABRASF	Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CT-e	Conhecimento de Transporte eletrônico
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores Monetários
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
DFC	Demonstração de Fluxo de Caixa
DIPJ	Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica
ECD	Escrituração Contábil Digital
EFD	Escrituração Fiscal Digital
EFD-Contribuições	Escrituração Fiscal Digital – Contribuições
EFD-Social	Escrituração Fiscal Digital – Social
e-Lalur	Livro de Apuração do Lucro Real eletrônico
ENAT	Encontro Nacional de Administradores Tributários
ENCAT	Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais
FCont	Controle Fiscal Contábil de Transição
ICMS	Imposto relativo à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
NCM	Nomenclatura Comum do MERCOSUL
NF-e	Nota Fiscal Eletrônica

NFS-e	Nota Fiscal de Serviços Eletrônica
NT	Não Tributado
PAC	Programa de Aceleração do Crescimento
PIS/PASEP	Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PVA	Programa Validador e Assinador
RFB	Receita Federal do Brasil
SCP	Sociedade em Conta de Participação
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
SPED CONTABIL	Sistema Público de Escrituração Digital – Contábil
SPED FISCAL	Sistema Público de Escrituração Digital – Fiscal
STN	Sistema Tributário Nacional
TIPI	Tabela de Incidência do IPI

LISTA DE APÊNDICES

Apêndice A - Entrevista.....	67
------------------------------	----

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	15
2.1 Contabilidade no Brasil	15
2.2 Sistema Tributário Nacional	18
2.2.1 Tributos	18
2.2.2 Impostos	19
2.2.3 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS	20
2.2.4 Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI	23
2.2.5 Obrigações fiscais acessórias	25
2.3 Sistema público de escrituração digital	27
2.4 Sped Fiscal – aspectos teóricos e práticos	33
2.4.1 Prazos	34
2.4.2 Elaboração e processamento	34
2.5 Sped fiscal e a contabilidade	36
2.6 Sped fiscal - alterações	37
3 METODOLOGIA	40
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	45
4.1 Análise e discussão dos resultados	45
4.1.1 Etapa I – Perfil da pessoa jurídica.....	45
4.1.2 Etapa II – A empresa e sua relação com o Sped Fiscal.....	49
5 CONCLUSÕES E SUGESTÕES	58
REFERÊNCIAS	61
APÊNDICES	66

1 INTRODUÇÃO

O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) foi instituído pelo Decreto n. 6.022, de 22 de janeiro de 2007, tendo como finalidade promover a integração dos fiscos federais, estaduais e municipais, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais. A implantação desse sistema consiste na modernização da sistemática atual no cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital.

O sistema SPED faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC) e é constituído por diversos projetos, entre eles a Escrituração Fiscal Digital – ICMS/IPI (Sped Fiscal). Dentro desse sistema, o Sped Fiscal tem se tornado de extrema importância por basear-se na integração dos fiscos federal/estadual, mediante a padronização, racionalização e compartilhamento das informações contábil e fiscal digital, visando à integração de todo o processo relativo às notas fiscais.

O Sped Fiscal tem como estratégia discutir e propor iniciativas com resoluções conjuntas, criar um ambiente de testes e aprovar toda a metodologia, implementação e efetivação dos seus três pilares de abrangência: Nota Fiscal Eletrônica, Escrituração Contábil e Fiscal Eletrônica.

Com a obrigatoriedade do Sped Fiscal espera-se uma grande mudança nas rotinas operacionais das empresas. Esse processo necessitou de uma preparação prévia e maior atenção dos profissionais responsáveis no momento do registro das informações que são exigidas para a sua execução. Além disso, para que seja possível gerar informações corretas para o Sped Fiscal, é fundamental que as empresas contem com um controle interno eficiente, para que o registro das informações chegue de forma correta a todos os setores abrangidos por esse sistema.

Em razão dessas inúmeras mudanças, como a alterações nos processos de controles internos, a maior qualidade dos registros de notas fiscais, controle do estoque, o presente trabalho delimitou-se identificar quais os efeitos da obrigatoriedade do Sped Fiscal nos controles internos do setor fiscal dos supermercados optantes pelo lucro real, localizados nas cidades da Quarta Colônia de imigração Italiana – RS, que abrange nove cidades: Agudo, Faxinal do Soturno, Nova Palma, Dona Francisca, Silveira Martins, Ivorá, Restinga Seca,

Pinhal Grande e São João do Polêsine, todas situadas no estado do Rio Grande do Sul – Brasil.

Considerando a quantidade de informações abrangentes pelo Sped Fiscal, é importante que as empresas tenham uma estrutura operacional capaz de alterar suas rotinas a fim de atender as necessidades impostas pela legislação. O governo investe cada vez mais em sistemas complexos e interligados, os quais requerem estrutura capaz de atender às suas exigências e dificultar a geração de informações não verídicas.

Com essas mudanças ocasionadas pela implantação do Sped Fiscal, questiona-se: quais os efeitos causados nas rotinas dos controles internos do setor fiscal dos supermercados da Quarta Colônia de imigração Italiana - RS após a implantação do Sped Fiscal?

Para responder ao problema de pesquisa proposta, tem-se como objetivo definir quais os efeitos causados nos controles internos dos supermercados após as mudanças que tiveram que ser adotadas para geração de informações usadas na estruturação do arquivo Sped Fiscal. De forma específica, tem-se como pretensão: a) Identificar possíveis efeitos decorrentes da implantação do Sped Fiscal; b) Coletar dados nas empresas através de entrevistas com o responsável pelo setor fiscal; c) Analisar os dados coletados; d) Com os resultados, apresentar os efeitos pós - implantação do Sped.

O presente estudo justifica-se em face de tratar da mudança de rotinas dos controles internos do setor fiscal. Sabe-se que as obrigações acessórias são cada vez mais uma ferramenta de controle do governo, que através delas, tem controle das movimentações das empresas. O Sped Fiscal é a ferramenta explícita para o controle de entradas e saídas das empresas, onde se evidenciam os valores de ICMS e IPI que deverão ser pagos mensalmente. As informações contidas nesse arquivo são de extrema relevância e importância, pois são a base para elaboração do cálculo desse imposto. Essas informações devem ser precisas e transmitir a realidade dos fatos ocorridos. Para que isso ocorra, deve haver uma mudança na rotina operacional da empresa, a fim de atender as necessidades impostas por esse sistema. Essa mudança acarreta impactos em diversos setores dentro da empresa, pois o ciclo que engloba a movimentação de um produto, desde a sua entrada até sua saída da empresa, deve ser controlado.

Como usuários desse trabalho, identificam-se três principais: o Governo, o contador e a empresa. No Brasil, observa-se que o Governo quer melhorar seus serviços fornecendo por meio da tecnologia novos sistemas de relacionamento com o contribuinte. Para o fisco, esse trabalho servirá como um *feedback*, onde ele será capaz de analisar quais as dificuldades as empresas encontraram para aderir às novidades trazidas pelo Governo, bem como os

benefícios obtidos para inibir as diversas formas de sonegação. Para o contador, o presente trabalho identificará se as informações a ele transmitidas são confiáveis, se os empresários estão se adequando as novidades trazidas por esse projeto, bem como se eles buscaram se atualizar perante as novas legislações. Também poderá servir para os contadores saberem se o auxílio por eles prestado às empresas está sendo suficiente para o entendimento da importância desse projeto na visão do empresário. Já para a empresa, esse trabalho demonstrará as verdadeiras mudanças ocorridas dentro das empresas. Evidenciará o que mudou nas rotinas diárias, bem como os benefícios trazidos pelo Sped Fiscal. O empresário terá conhecimento dos desembolsos feitos, das mudanças executadas, podendo confrontar as despesas efetuadas com os ganhos trazidos por esse sistema.

Foram escolhidas as referidas cidades pelo fato de todas pertencerem uma região cuja colonização foi feita de forma conjunta, onde certos hábitos permanecem até hoje. Todas essas cidades tiveram um desenvolvimento tecnológico lento, onde as adequações tecnológicas impostas pelas obrigações acessórias foram sendo inseridas nas empresas de forma tardia. Devido a sua pequena população, as empresas localizadas nessas cidades tornaram cativa a referida pesquisa, pois nelas foi implantado um sistema de tecnologia tão avançada como é o projeto Sped Fiscal.

No presente trabalho foram elaborados cinco capítulos. O primeiro capítulo consta a introdução, que contempla o ambiente onde está inserido o tema da pesquisa, o problema, os objetivos e a justificativa. No segundo capítulo foi abordada a revisão bibliográfica que traz conceitos sobre a evolução da contabilidade aspectos teóricos sobre SPED e Sped Fiscal. No terceiro capítulo foi detalhado o método utilizado no desenvolvimento da presente pesquisa. No quarto capítulo está relatada a pesquisa e os resultados obtidos com a realização das entrevistas junto aos responsáveis pela área fiscal das empresas. Encerrando o trabalho, o quinto capítulo demonstra as conclusões e resultados atingidos com a realização do estudo.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Esse capítulo trata dos assuntos que servem de base para o entendimento teórico e bibliográfico deste estudo, o qual serve como base para sua fundamentação e desenvolvimento.

2.1 Contabilidade no Brasil

A contabilidade representa a ciência que estuda e pratica as funções de orientar, controlar e registrar os atos e fatos de uma administração econômica, servindo como instrumento para o gerenciamento da evolução do patrimônio de uma entidade e, principalmente, para a prestação de contas entre os sócios e demais usuários, como as autoridades responsáveis pela arrecadação dos tributos de uma nação ou região.

Iudícibus, Marion e Faria (2009) relatam que a ideia de contabilidade existe desde o início da civilização ou que ela existe pelo menos desde 4.000 A.C, segundo alguns teóricos, para avaliar a riqueza do homem. Salientam ainda que a contabilidade teve um desenvolvimento muito lento ao longo dos séculos e que foi tornando-se importante à medida que havia desenvolvimento econômico.

Segundo Coelho e Lins (2010), historicamente a contabilidade nunca foi devidamente valorizada no Brasil. O profissional de contabilidade era denominado de maneira geral como “guarda-livros” e era responsável pela escrituração dos livros mercantis das empresas comerciais.

Ainda segundo os autores, a primeira regulamentação da profissão contábil surgiu em 1770 quando o rei de Portugal, Dom José, enviou a Carta de Lei às colônias portuguesas em que estabelecia a necessidade da matrícula de todos os guarda-livros na Junta do Comércio.

O primeiro Código Comercial Brasileiro foi decretado em 1850 por meio da Lei n. 556, que obrigava as empresas manterem a escrituração contábil de acordo com as normas ali previstas, incluindo a publicação de balanços gerais.

Com as obrigações impostas pelo Código Comercial e pelo Decreto Lei n. 2.627, de 1940, a profissão do contador começa a destacar-se e na proporção surge a necessidade de um órgão que regulamentasse as normas contábeis. No ano de 1946, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC foi criado por meio do Decreto-Lei n. 9.295, de 1946, o qual vigora até os dias atuais.

Com os avanços da contabilidade e a globalização, foi preciso mudar a estrutura contábil até então existente no país. Nesse sentido, Coelho e Lins (2010) explicam que foi editada a nova Lei das Sociedades por Ações, de n. 6.404, de 1976, incorporando as tendências da escola norte-americana. A nova lei incluiu duas outras demonstrações em relação a anterior que são a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos além da mudança na nomenclatura da Demonstração de Lucros e Perdas para Resultado do Exercício.

A Lei n. 6.404, de 1976, trouxe significativas modificações no balanço patrimonial, sendo um marco para a contabilidade no Brasil, a qual permanece em vigor por mais de 30 anos. Além disso, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), criada a partir da Lei n. 6.385, de 1976, passou a ter autoridade para determinar as regras na divulgação das informações de companhias abertas, influenciando as práticas contábeis brasileiras.

Com o intuito de ajustar a contabilidade nacional à internacional, a CVM encaminha em 1999 o anteprojeto de reformulação da Lei n. 6.404, de 1976, elaborado originalmente por representantes de entidades do mercado, e de órgãos profissionais e de ensino.

Como justificativa a CVM apresenta o seguinte:

Este anteprojeto visa a adequar disposições da Lei das Sociedades por Ações (Lei n. 6.404/76), principalmente aquelas constantes dos seus capítulos XV, XVI, XVIII e XX, que tratam da matéria contábil, à nova realidade da economia brasileira, levando-se em conta o processo, cada vez mais crescente, de globalização dos mercados, bem como a evolução havida, em nível mundial, dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 1999).

Com a promulgação da Lei n. 11.638, de 2007, e sua posterior alteração, a Lei n. 11.941, de 2009, as demonstrações contábeis brasileiras passam a adotar alguns aspectos das normas internacionais trazendo reflexos nas demonstrações tanto no aspecto quantitativo quanto qualitativo.

A Lei n. 11.638, de 2007, além de outros aspectos, trouxe em relação às demonstrações contábeis exigidas, as alterações no artigo no. 176, da Lei n. 6.404, de 1976, conforme transcrito a seguir:

Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - demonstração do resultado do exercício; e

IV – demonstração dos fluxos de caixa;
 V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. (BRASIL, 1976).

Segundo a nova lei, a Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos – DOAR passa a ser substituída pela Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC a partir de 2008 e também, a Demonstração do Valor Adicionado passou a ser de preparação e publicação obrigatórias para as companhias abertas.

A Lei n. 11.941, de 2009, introduz as mudanças na estrutura do balanço no que tange ao Ativo, conforme inciso 1º, do artigo 178:

No Ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:
 I – ativo circulante; e
 II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. (BRASIL, 2009).

Percebe-se que houve a eliminação do grupo Permanente e seus componentes passam a ser classificados no grupo do Ativo Não circulante. Também, com a criação do grupo Ativo Intangível, este passa a absorver as contas anteriormente inseridas no Ativo Imobilizado como marcas, patentes, direitos autorais e concessões. Ressalta-se ainda, a extinção do subgrupo Diferido.

O inciso 2º, do artigo 178 da mesma lei, apresenta as alterações para o grupo do Passivo:

No Passivo as contas serão classificadas nos seguintes grupos:
 I- passivo circulante,
 II- passivo não circulante, e
 III- patrimônio líquido, dividido em capital social, reserva de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reserva de lucro, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. (BRASIL, 2009).

O Passivo, da mesma forma que ocorrido no grupo do Ativo, passa a ter o grupo Passivo Não circulante, que abrange o Passivo Exigível a Longo Prazo e Resultados de Exercícios Futuros, sendo este extinto. O grupo Reserva de Reavaliação foi extinto e em seu lugar foi criado o grupo Ajustes de Avaliação Patrimonial, no Patrimônio Líquido. Também foi alterado o grupo Lucros e Prejuízos Acumulados, mantendo a denominação Prejuízos Acumulados.

O novo rumo, dado pela Lei n. 11.638, de 2007, e alterada pela Lei n. 11.941, de 2009, às práticas contábeis brasileiras é de adequação das normas brasileiras às normas

internacionais, promovendo um mesmo entendimento para os investidores, independente da localização geográfica.

2.2 Sistema Tributário Nacional

Oliveira (2013, p. 55), diz que “no exercício de seu poder, o Estado necessita de meios materiais e pessoais para cumprir seus objetivos institucionais, garantindo a ordem jurídica, a segurança, a defesa, a saúde pública e o bem estar social de todos.”.

Para satisfazer essa necessidade o Estado usa de um sistema tributário que segundo Oliveira é:

[...] o conjunto estruturado e lógico dos tributos que compõem o ordenamento jurídico, bem como das regras e princípios normativos relativos à matéria tributária. Os conceitos e os institutos que o compõem jamais devem ser vistos de forma estática, mesmo porque eles devem ser aplicados em um conjunto dinâmico constituído pela realidade social, sistema econômico e critério de justiça. (OLIVEIRA, 2013, p. 56).

O Sistema Tributário Nacional – STN encontra-se na Constituição Federal de 1988, disposto no título VI, capítulo I, nos artigos 145 a 162, onde expõe os tipos de tributos, a competência tributária: União, Estados e Municípios, as limitações ao poder de tributar, e as demais normas que regem o STN. Outras normas que também regulamentam o STN encontram-se no Código Tributário Nacional instituído pela Lei n. 5.172 de outubro de 1966, onde expõe em seu artigo 96 a definição de legislação tributária, sendo:

A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. (BRASIL, 1966).

O Código Tributário Nacional explana ainda sobre definição de tributo, de fato gerador, alíquotas, incidências, sujeito passivo e ativo, e outras particularidades.

2.2.1 Tributos

O Código Tributário Nacional – CTN, Lei n. 5.172 de 1966, em seu Art. 3º, traz a definição de tributo, assim sendo: “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.”.

Os tributos são divididos em espécies tributárias. Segundo o art. 145 da Constituição Federal, a União, os Estados e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

- I. Impostos;
- II. Taxas, em razão do exercício do poder de política ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
- III. Contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. (BRASIL, 1966).

Conforme a Constituição Federal de 1988 poderá ainda ser instituído o empréstimo compulsório e as contribuições sociais.

Tendo em vista que o foco deste estudo está nos impostos ICMS e IPI, será abordado, dentre os tipos de tributos, apenas o Imposto.

2.2.2 Impostos

O imposto, previsto no art. 145 da CF/88, segundo o art. 16 do CTN, é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Segundo Oliveira (2013) o imposto é pago pelo contribuinte sem a necessidade de contraprestação direta do Estado, sendo essa sua característica principal. A receita arrecadada não pode, ainda, ser vinculada por lei a nenhuma despesa específica, precisando ser vinculada ao orçamento, de onde será repartido segundo os critérios da lei orçamentária anual.

Segundo o CTN, os impostos são os seguintes:

- Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.
- Art. 23. O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do território nacional.
- Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domicílio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município.
- Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.
- Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos.
- Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.
- Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados.

Art. 52. O imposto, de competência dos Estados, sobre operações relativas a circulação de mercadorias.

Art. 63. O imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários.

Art. 68. O imposto, de competência da União, sobre serviços de transportes e comunicações.

Art. 71. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza.

Art. 74. O imposto, de competência da União, sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do País.

Art. 76. Na iminência ou no caso de guerra externa, a União pode instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos ou não entre os nesta Lei, suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz. (BRASIL, 1966).

Observa-se que os impostos apresentam como principal característica não ser vinculado a qualquer contraprestação por parte do Estado, sendo que seu recolhimento destina-se a suprir os gastos públicos, vinculados ao orçamento.

2.2.3 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS

Oliveira et al. (2014) citam que o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um imposto estadual, assim somente quem tem competência para instituí-lo são os Estados e o Distrito Federal, como previsto na CF/88 no art.155.

De acordo com a Constituição Federal de 1988, art. 155:

§ 2º O ICMS:

I será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores [...]. (BRASIL, 1988).

O ICMS previsto na CF/88, por se tratar de um imposto que compete aos Estados, é regulamentado por Leis e Decretos estaduais, mas, a Lei Complementar 87/96 dispõem assim, das peculiaridades como fato gerador, incidência, contribuinte, alíquotas, entre outras particularidades.

a) Fato gerador

O Código Tributário Nacional traz em seu art. 114 a definição de fato gerador como sendo, a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

O ICMS tem como fato gerador a circulação de mercadoria assim como a prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual, sendo que o início da circulação ou do serviço é identificado a incidência do imposto.

b) Contribuinte

Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, é a definição trazida pelo art. 6 da Lei n. 8.820/89.

Segundo esta mesma lei, também é considerado contribuinte a pessoa física ou jurídica que mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

- I- importe bens ou mercadorias do exterior qualquer que seja a sua finalidade;
- II- seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III- adquira em licitação bens ou mercadorias apreendidas ou abandonadas; e
- IV- adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado ou do Distrito Federal, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (BRASIL, 1989).

Desta forma, é considerado contribuinte toda pessoa física ou jurídica que pratique circulação de mercadorias com intuito comercial, sendo obrigada ao recolhimento do imposto devido relativo à operação.

c) Base de cálculo

Oliveira et al. (2014) explicam que, em regra geral, a base de cálculo do ICMS é o valor de venda da mercadoria. Porém há diversas possibilidades de transações e variáveis fiscais como é o caso de transferência de mercadorias, substituição tributária, pauta fiscal adotada pelo Estado, inclusão de frete, seguro, juros e despesas debitadas ao adquirente, a adição do preço do serviço ao da mercadoria em determinadas situações.

Segundo a Lei 8.820/89, a base de cálculo do imposto é:

Art. 10 [...]

I- na saída de mercadoria o valor da operação;

II- o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III- na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV- no fornecimento de mercadoria com prestação de serviço:

a) o valor da operação, na hipótese da alínea “a”;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea “b”;

V- do desembaraço aduaneiro dos bens ou mercadorias importados do exterior a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação;

b) o imposto de importação;

c) o imposto sobre produtos industrializados;

d) o imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas devidas às repartições alfandegárias;

f) o montante do próprio imposto.

VI- do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII- da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados, o valor da operação acrescido dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII- da entrada, no território do Estado, de lubrificantes combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado ou do Distrito Federal, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX- da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado ou no Distrito Federal e não esteja vinculada à operação ou prestação subsequente, o valor da prestação ou da operação no Estado de origem ou no Distrito Federal;

X- no caso do imposto devido antecipadamente por vendedor ambulante ou por ocasião da entrada no Estado de mercadoria destinada a contribuinte de inscrição temporária, sem inscrição ou sem destinatário certo, o valor da mercadoria acrescido de margem de lucro definida em regulamento. (BRASIL, 1989).

d) Alíquotas

Denomina-se alíquota o percentual definido em lei que se aplica à base de cálculo do imposto para obter o montante do imposto devido. O ICMS, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços abrangidos pelo fato gerador, possui alíquotas seletivas, diferenciadas. Na legislação que disciplina o ICMS no Rio Grande do Sul, estão previstas espécies de alíquotas nas operações internas (realizadas dentro do território do Estado):

- A alíquota básica (regra geral) é de 17%, aplicando-se a todas as operações e prestações internas que não possuem outra alíquota específica indicada na lei.
- A alíquota majorada, de 25%, aplicada a produtos supérfluos tais como cigarros, bebidas, armas, perfumaria e cosméticos. Por questões arrecadatórias, a alíquota majorada de 25% também é aplicada em situações com grande potencial de arrecadação, como a saída de combustíveis e de energia elétrica residencial, bem como a prestação de serviços de comunicação.
- A alíquota reduzida, de 12%, que se aplica a mercadorias de maior essencialidade, como os produtos integrantes da cesta básica de alimentos, tijolos e telhas cerâmicas, o fornecimento de refeições e alguns segmentos estratégicos como máquinas e equipamentos agrícolas e industriais, e os transportes rodoviários de cargas e passageiros.
- Telecomunicações e energia elétrica: 25%.
- 18% (dezoito por cento), a partir de 1º de abril de 1998, quando se tratar de refrigerante;
- 20% (vinte por cento), quando se tratar de energia elétrica destinada à iluminação de vias públicas.

Em relação às operações e prestações interestaduais, entre contribuintes do ICMS, as alíquotas definidas pelo Decreto n. 37.699, de 26 de agosto de 1997, são:

- 7% (sete por cento), quando o destinatário for contribuinte do imposto e estiver localizado nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do ES.
- 12% (doze por cento), quando o destinatário for contribuinte do imposto e estiver localizado nos Estados de MG, PR, RJ, SC e SP;
- 4% (quatro por cento), nas operações com bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembarço aduaneiro: a) não tenham sido submetidos a processo de industrialização; b) ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento).

Com os diversos tipos de alíquotas, o contribuinte deve identificar no Regulamento do ICMS a alíquota pertinente à sua atividade e aplicá-la quando for necessário.

2.2.4 Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

O IPI incide sobre produtos nacionais e estrangeiros que forem industrializados ou importados, atualmente é regulamentado pelo Decreto n. 7.212/10.

O campo de incidência do IPI contempla todos os produtos com alíquotas individualizadas e relacionadas à Tabela de Incidência do IPI (Tipi), mesmo que o produto possua alíquota zero, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares excluídos aqueles a que corresponde a notação 'NT' (não tributado) (OLIVEIRA et al., 2014).

O IPI segue o princípio da não cumulatividade, o que significa que o imposto pode incidir várias vezes sobre a mesma mercadoria nas várias etapas de um processo econômico. O contribuinte abate, em cada operação tributada, o montante do imposto já pago nas operações anteriores, ou seja, é assegurado que o mesmo não incida em cascata, mas sobre o valor agregado em cada operação (OLIVEIRA, 2013).

a) Fato gerador

O CTN em seu art. 46 define como fato gerador do IPI: "I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51; III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão."

b) Contribuinte

Segundo o art. 51 do CTN, define-se como contribuinte do IPI:

- I- o importador ou quem a ele a lei equiparar;
- II- o industrial ou quem a ele a lei equiparar;
- III- o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior; e
- IV- o arrematante de produtos apreendidos ou abandonado, levados a leilão. (BRASIL, 1966).

Assim, tem-se como principal contribuinte do IPI é a indústria e o importador, sendo que empresas que pedem equiparação à indústria a Receita Federal do Brasil, também é considerada contribuinte do IPI.

c) Base de cálculo

A Receita Federal do Brasil (2015) apresenta como base de cálculo do IPI:

- Na operação interna: o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial;
- Na importação: o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou deste exigível. (Receita Federal do Brasil, 2015).

d) Alíquotas

As alíquotas do imposto são variáveis e relacionam-se com a classificação dos produtos da tabela de incidência do IPI (Tipi). Essa classificação fiscal está ligada a característica do imposto de ser seletivo.

As alíquotas do IPI estão estabelecidas na Tabela do IPI – Tipi (Decreto n. 4.542/02), de acordo com a classificação fiscal da Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), e variam de 0% (zero por cento) a 330% (trezentos e trinta por cento), conforme o produto. (OLIVEIRA et al., 2014).

Ainda segundo os autores, é preciso ter a classificação NCM, de acordo com a Tipi, para identificar a alíquota aplicável a cada produto sujeito à tributação do IPI.

2.2.5 Obrigações fiscais acessórias

Um dos principais usuários das informações contábeis é o governo, e este tem investido muito para que cada vez mais possa ter acesso a essas informações geradas pelos contribuintes, por meio de obrigações acessórias.

Transcrevem-se os arts. 113 e 115 do CTN - Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172/66, que preveem e definem as obrigações tributárias, e o fato gerador da acessória, respectivamente:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. (BRASIL, 1966).

Conforme Oliveira:

O objetivo da obrigação tributária principal, ou seja, o pagamento é o fator fundamental que diferencia os dois tipos de obrigações acessórias tributárias. Se a lei exige, por exemplo, que seja feito um pagamento de tributo ou da penalidade pecuniária (multa), então, essa obrigação é configurada como principal, caso contrário, ela será considerada como acessória. (OLIVEIRA, 2013, p. 60)

No Brasil, observa-se que o Governo está empenhado em melhorar seus serviços, fornecendo, por meio da tecnologia da informação e comunicação, novos sistemas de relacionamento com o contribuinte.

O fisco, de uma maneira geral, tem aprimorado os seus sistemas de fiscalização a partir dos seus próprios bancos de dados e também por meio do cruzamento de informações permutadas com outras esferas de poder, havendo um aumento substancial dos resultados no combate à evasão fiscal (DUARTE, 2009).

Em um país como o Brasil, onde seu grande território e a escassez de recursos econômicos são as principais causas da evasão fiscal, a transformação das informações necessárias à atuação fiscal de pilhas de papéis para a forma eletrônica, vem a contribuir para o maior controle sobre as obrigações fiscais dos contribuintes, aumentando, assim, a eficácia da fiscalização.

2.3 Sistema público de escrituração digital

O Sistema Público de Escrituração Digital – Sped foi instituído pelo Decreto n. 6.022, de 22 de janeiro de 2007, e faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010). O Sped altera a forma de cumprimento das obrigações acessórias realizadas pelo contribuinte, substituindo a emissão de livros e documentos contábeis e fiscais em papel por documentos eletrônicos. De acordo com o Decreto n. 7.979, de 8 de abril de 2013, o Sped é definido como:

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.

§ 1º Os livros e documentos de que trata o caput serão emitidos em forma eletrônica, observado o disposto na Medida Provisória n 2.200-2, de 24 de agosto de 2001.

§ 2º O disposto no caput não dispensa o empresário e as pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, de manter sob sua guarda e responsabilidade os livros e documentos na forma e prazos previstos na legislação aplicável. (BRASIL, 2013).

Esse sistema consiste na modernização da sistemática e do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2015).

De acordo com o Decreto n. 6022, de 2007, o Sped será administrado pela Secretaria da Receita Federal. O acesso às informações armazenadas no Sped devem ser compartilhadas com seus usuários, no limite de suas respectivas competências e sem prejuízo da observância à legislação referente aos sigilos comercial, fiscal e bancário. Esse acesso também é permitido aos empresários e às pessoas jurídicas cujas informações por eles foram transmitidas.

No artigo 3º do Decreto n. 6022, de 2007, define os usuários do SPED:

- I - a Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda;
- II - as administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante convênio celebrado com a Secretaria da Receita Federal; e
- III - os órgãos e as entidades da administração pública federal direta e indireta que tenham atribuição legal de regulação, normatização, controle e fiscalização dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas. (BRASIL, 2007).

As premissas consideradas para implantação do Sped foram as seguintes:

- Propiciar melhor ambiente de negócios para as empresas no País;
- Eliminar a concorrência desleal com o aumento da competitividade entre as empresas;
- O documento oficial é o documento eletrônico com validade jurídica para todos os fins;
- Utilizar a Certificação Digital padrão ICP Brasil;
- Promover o compartilhamento de informações;
- Criar na legislação comercial e fiscal a figura jurídica da Escrituração Digital e da Nota Fiscal Eletrônica;
- Manutenção da responsabilidade legal pela guarda dos arquivos eletrônicos da Escrituração Digital pelo contribuinte;
- Redução de custos para o contribuinte;
- Mínima interferência no ambiente do contribuinte;
- Disponibilizar aplicativos para emissão e transmissão da Escrituração Digital e da NF-e para uso opcional pelo contribuinte. (Receita Federal do Brasil, 2015).

Essas premissas têm por objetivo trazer benefícios para todos os usuários dessa escrituração, tanto contribuinte quanto órgãos fiscalizadores. De acordo com dados disponibilizados no site da Receita federal do Brasil, os benefícios trazidos pelo Sped são:

- Redução de custos com a dispensa de emissão e armazenamento de documentos em papel;
- Eliminação do papel;
- Redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias;
- Uniformização das informações que o contribuinte presta às diversas unidades federadas;
- Redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas;
- Redução do tempo despendido com a presença de auditores fiscais nas instalações do contribuinte;
- Simplificação e agilização dos procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária (comércio exterior, regimes especiais e trânsito entre unidades da federação);
- Fortalecimento do controle e da fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias;
- Rapidez no acesso às informações;
- Aumento da produtividade do auditor através da eliminação dos passos para coleta dos arquivos;
- Possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes a partir de um leiaute padrão;
- Redução de custos administrativos;
- Melhoria da qualidade da informação;
- Possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais;
- Disponibilidade de cópias autênticas e válidas da escrituração para usos distintos e concomitantes;
- Redução do “Custo Brasil”
- Aperfeiçoamento do combate à sonegação;
- Preservação do meio ambiente pela redução do consumo de papel

Ainda de acordo com a Receita Federal do Brasil, na concepção do projeto Sped, os objetivos eram:

- Promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais de acesso;
- 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. (Receita Federal do Brasil, 2015).

Para tornar todo esse sistema viável, a Receita Federal do Brasil o dividiu em diversos projetos. São eles: Sistema Público de Escrituração Digital – Contábil (Sped - Contábil), Controle Fiscal Contábil de Transição (FCont), Sistema Público de Escrituração Digital – Fiscal (Sped - Fiscal), Escrituração Fiscal Digital - Contribuições (EFD - Contribuições), Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), Central de balanços, Livro de Apuração do Lucro Real Eletrônico (e-Lalur) e Escrituração Fiscal Digital – Social (EFD-Social). Em cada projeto existem os responsáveis por sua coordenação, porém fica claro que cada projeto tem estrutura e andamento próprio, ocorrendo apenas a integração entre eles para não fugir da sua premissa principal, que é a integração das informações.

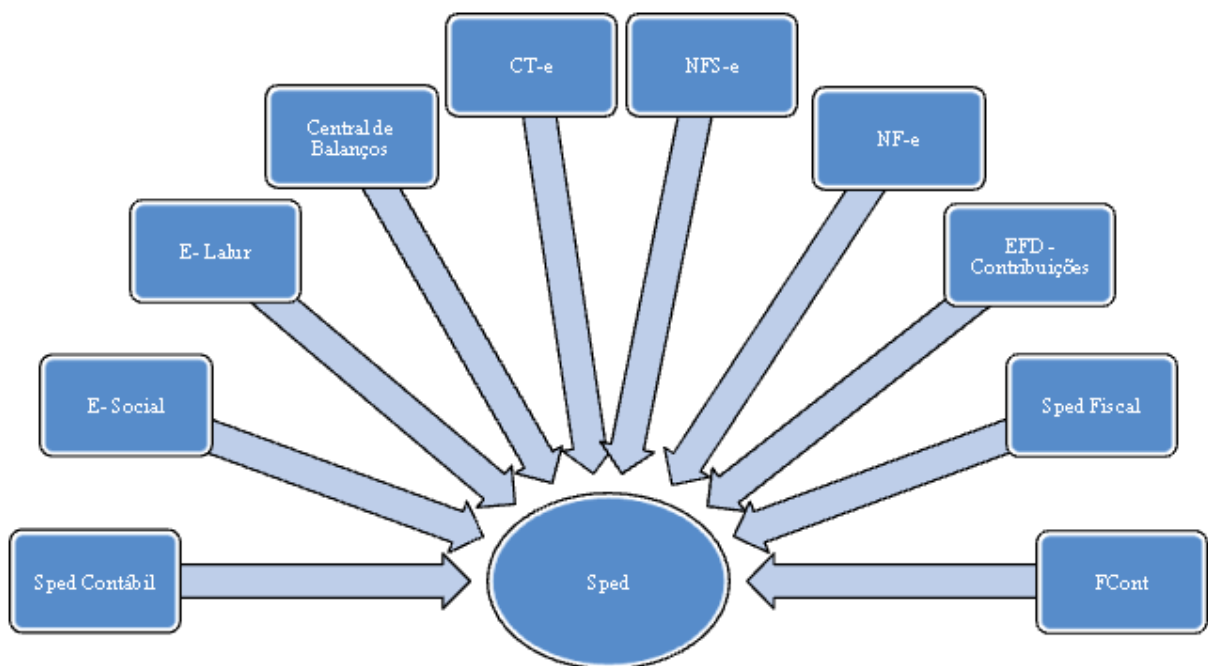


Figura 1 - Abrangência do Sped

Fonte: Adaptado de Azevedo, Osmar Reis; Mariano, Paulo Antônio (2014, p. 42).

O Sped Contábil tem por objetivo a substituição da escrituração em papel pela escrituração transmitida via arquivo, ou seja, corresponde à obrigação de transmitir, em versão digital, os livros, Diário e seus auxiliares, se houver, Razão e seus auxiliares, se houver, Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos. Segundo a Instrução Normativa RFB n. 1420/13, estão obrigadas a adotar a ECD:

- I - as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no lucro real;
- II - as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, que distribuírem, a título de lucros, sem incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), parcela dos lucros ou dividendos superior ao valor da base de cálculo do Imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita; e
- III - as pessoas jurídicas imunes e isentas que, em relação aos fatos ocorridos no ano calendário, tenham sido obrigadas à apresentação da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012.
- IV – as Sociedades em Conta de Participação (SCP), como livros auxiliares do sócio ostensivo. (Receita Federal do Brasil, 2015).

Para as outras sociedades empresárias a ECD é facultativa. As regras de obrigatoriedade não levam em consideração se houve ou não movimento no período, pois uma sociedade empresária sem movimento não quer dizer sem fato contábil. Normalmente ocorrem eventos como depreciação, incidência de tributos, pagamento de aluguel, pagamento do contador, pagamento de luz, custo com o cumprimento de obrigações acessórias (como apresentação de DCTF e DIPJ), entre outras.

Outro projeto é a EFD - Contribuições que segundo a Receita Federal do Brasil, trata-se de um arquivo digital utilizado pelas pessoas jurídicas de direito privado na escrituração da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos regimes de apuração não cumulativo e/ou cumulativo, com base no conjunto de documentos e operações representativos das receitas auferidas, bem como dos custos, despesas, encargos e aquisições geradores de créditos da não-cumulatividade. Segundo a Lei 12546/2011, a escrituração Previdenciária sobre a Receita Bruta, incidente nos setores de serviços e indústrias passou a fazer parte da EFD-Contribuições.

Conforme disciplina a Instrução Normativa RFB n. 1.252 de 1 de março de 2012, estão obrigadas à escrituração fiscal digital em referencia:

- I - em relação à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2012, as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real;

II - em relação à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de julho de 2012, as demais pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Presumido ou Arbitrado;

III - em relação à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2013, as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998, e na Lei n. 7.102, de 20 de junho de 1983;

IV - em relação à Contribuição Previdenciária sobre a Receita, referente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2012, as pessoas jurídicas que desenvolvam as atividades relacionadas nos arts. 7º e 8º da Medida Provisória n. 540, de 2 de agosto de 2011, convertida na Lei n. 12.546, de 2011;

V - em relação à Contribuição Previdenciária sobre a Receita, referente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2012, as pessoas jurídicas que desenvolvam as atividades relacionadas nos §§ 3º e 4º do art. 7º e nos incisos III a V do caput do art. 8º da Lei n. 12.546, de 2011.

A escrituração das contribuições sociais e dos créditos, bem como da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, será efetuada de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica.

O E-Social é outro projeto cujo objetivo é unificar o envio de informações pelo empregador em relação aos seus empregados. Esse projeto ainda não foi implantado em sua totalidade, porém quando for o E-Social será estendido a todos empregadores, pessoas físicas e jurídicas, trazendo diversas vantagens em relação à sistemática atual, tais como atendimento a diversos órgãos do governo com uma única fonte de informações, integração dos sistemas informatizados das empresas com o ambiente nacional do E-Social, possibilitando a automação na transmissão das informações dos empregadores e a padronização e integração dos cadastros das pessoas físicas e jurídicas no âmbito dos órgãos participantes do projeto.

O Protocolo ENAT 03/2005, de 27/08/2005 atribuiu ao Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais (ENCAT) a coordenação e a responsabilidade pelo desenvolvimento e implantação do Projeto Nota Fiscal Eletrônica (NF-e). Com a necessidade das Administrações Tributárias desembolsarem grandes somas de recursos para captar, tratar, armazenar e disponibilizar informações sobre a emissão de notas fiscais dos contribuintes e com o volume de transações efetuadas e os montantes de recursos movimentados cada vez maior, o Estado concluiu que esse projeto se justifica pela necessidade de investimento público voltado para a integração do processo de controle fiscal. Segundo a Receita Federal do Brasil (2015), a NF-e possibilita:

- Melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos;
- Redução de custos e entraves burocráticos, facilitando o cumprimento das obrigações tributárias e o pagamento de impostos e contribuições;
- Fortalecimento do controle e da fiscalização.

Outro documento digital, porém associado à prestação de serviços de transporte é o Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e). Segundo a Receita Federal do Brasil (2015) o intuito é documentar uma prestação de serviços de transportes, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e a Autorização de Uso fornecida pela administração tributária do domicílio do contribuinte. Instituído pelo AJUSTE SINIEF 09/07, de 25/10/2007, que poderá ser utilizado para substituir um dos seguintes documentos fiscais:

- Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8;
- Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, modelo 9;
- Conhecimento Aéreo, modelo 10;
- Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 11;
- Nota Fiscal de Serviço de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 27;
- Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7, quando utilizada em transporte de cargas. (Receita Federal do Brasil, 2015).

Esse projeto possibilita um aumento na confiabilidade das Notas Fiscais, uma melhoria no processo de controle fiscal, um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos, uma redução de custos no processo de controle das notas fiscais capturadas pela fiscalização de mercadorias em trânsito, uma considerável diminuição da sonegação e aumento da arrecadação, dará um suporte aos projetos de escrituração eletrônica contábil e fiscal da Receita Federal e demais Secretarias de Fazendas Estaduais, o fortalecimento da integração entre os fiscos, facilitando a fiscalização realizada pelas Administrações Tributárias.

Essas considerações podem ser feitas para a Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFS-e), que está sendo desenvolvido de forma integrada, pela Receita Federal do Brasil (RFB) e Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (Abrasf). A NFS-e é um documento de existência digital, gerado e armazenado eletronicamente em Ambiente Nacional pela Receita Federal do Brasil, pela prefeitura ou por outra entidade conveniada, para documentar as operações de prestação de serviços. Esse projeto visa o benefício das administrações tributárias padronizando e melhorando a qualidade das informações, racionalizando os custos e gerando maior eficácia, bem como o aumento da competitividade das empresas brasileiras pela racionalização das obrigações acessórias (redução do custo Brasil), em especial a dispensa da emissão e guarda de documentos em papel.

Outra área de abrangência é a fiscal, sendo exercido pelo Sped – Fiscal. Segundo a Receita Federal do Brasil (RFB, 2015) é um arquivo digital, que se constitui de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de

apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Os impostos abrangidos são o ICMS e IPI e devem ser informados de acordo com cada período de apuração. Esse sistema será o principal assunto abordado neste estudo.

Mais um projeto relacionado ao Sped, a Central de Balanços está em fase de elaboração e reunirá demonstrativos contábeis e diversas informações econômico-financeiras públicas das empresas envolvidas no projeto. As informações serão usadas para gerar estatísticas, análises nacionais e internacionais, entre outros usos (Receita Federal do Brasil, 2015).

Outro projeto foi o e-Lalur, também em fase de desenvolvimento, onde o objetivo é o de acabar com a redundância que existe em informações na escrituração contábil, no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), assim facilitando o cumprimento da obrigação acessória (Receita Federal do Brasil, 2015).

2.4 Sped Fiscal – aspectos teóricos e práticos

A implantação da EFD foi pensada para a substituição da obrigação de escriturar livros fiscais em papel pela entrega de arquivos digitais, assinados digitalmente. Com essa escrituração, a Receita Federal do Brasil obriga o contribuinte informar suas operações de forma mais detalhada ao fisco, ao contrário da obrigação da escrituração dos livros fiscais em papel que contemplavam apenas dados totais dos documentos.

Segundo Azevedo e Mariano (2014), com a EFD, o fisco visou integrar os fiscos Estaduais e a Receita Federal do Brasil através da padronização e do compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitando o sigilo fiscal, tudo para melhorar a qualidade da informação, bem como a rapidez no acesso as mesmas. Buscou também a racionalização e a uniformização das obrigações acessórias, reduzindo custos com a emissão e armazenamento de documentos em papel e posteriormente do chamado ‘ Custo Brasil’, bem como uma maior eficiência das ações fiscais.

Segundo o Convênio ICMS n. 143/06, Clausula Sétima, o Sped fiscal irá substituir os seguintes livros: I - Registro de Entradas; II - Registro de Saídas; III - Registro de Inventário; IV - Registro de Apuração do IPI; V - Registro de Apuração do ICMS. Estabelece ainda o referido Convênio que o contribuinte deve manter todos os documentos fiscais que deram origem à escrituração, na forma e prazos estabelecidos para a guarda de documentos fiscais na legislação tributária, observados os requisitos de autenticidade e segurança nela previstos.

2.4.1 Prazos

Os arquivos do Sped Fiscal têm periodicidade mensal e devem apresentar 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. Cabe a cada unidade da federação determinar o prazo para entrega da escrituração. No estado do Rio Grande do Sul, a Secretaria da Fazenda determina:

Tabela 1 - Prazos e Obrigatoriedades

Escrita Fiscal Digital			
Faturamento	Obrigatoriedade	Entrega	Crítério definição
Acima de RS 10.800.000,00	Operações de 2012	Competências janeiro a agosto/2012 até 17/09/2012 e a partir de setembro, dia 15 do mês subsequente.	Faturamento (base 2010).
Acima de R\$ 7.200.000,00	Operações de 2013	Competência de Janeiro/2013 e seguintes, mensalmente, até o dia 15 do mês subsequente.	Faturamento (base 2010).
Acima de R\$ 3.600.000,00	Operações de 2013	Competência de Janeiro a Junho até 15/07/2013 , e a partir de Julho/2013, entrega até dia 15 do mês subsequente.	Faturamento (base 2010).
Qualquer Valor	Operações de 2014	A partir de Janeiro/2014, mensalmente, até o dia 15 do mês subsequente.	Todos os contribuintes enquadrados na categoria geral, independente do faturamento.

Fonte: SEFAZ/RS, 2015.

2.4.2 Elaboração e processamento

Para elaboração do Sped Fiscal, a partir de sua base de dados, a empresa deverá gerar um arquivo digital de acordo com leiaute estabelecido em Ato COTEPE, informando a totalidade das informações econômico-fiscais e contábeis de interesse dos fiscos federal e estadual, referentes ao período de apuração dos impostos ICMS e IPI. Todas essas

informações servirão como base para o cálculo de apuração de débitos decorrentes e também para base de dados para concessão de benefícios fiscais. Este arquivo deverá ser submetido à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador (PVA) fornecido pelo Sped. Considera-se totalidade das informações:

- As relativas às entradas e saídas de mercadorias bem como aos serviços prestados e tomados, incluindo a descrição dos itens de mercadorias, produtos e serviços.

- As relativas à quantidade, descrição e valores de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produtos manufaturados e produtos em fabricação, em posse ou pertencentes ao estabelecimento do contribuinte declarante, ou fora do estabelecimento e em poder de terceiros e de terceiros de posse do informante;

- Quaisquer informações que repercuta no inventário físico e contábil, na apuração, no pagamento ou na cobrança de tributos de competência dos entes conveniados ou outras de interesse das administrações tributárias.

Os Atos COTEPE/ICMS n. 09, de 18 de abril de 2008 com as alterações produzidas pelos Atos COTEPE/ICMS n. 19/2008, Ato COTEPE/ICMS n. 30/2008, Ato COTEPE/ICMS n. 45/2008 e Ato COTEPE/ICMS n. 29/2009 definiram os documentos fiscais, as especificações técnicas do leiaute do arquivo digital da EFD, que contém informações fiscais e contábeis, bem como quaisquer outras informações que venham a repercutir na apuração, pagamento ou cobrança de tributos de competência dos entes conveniados.

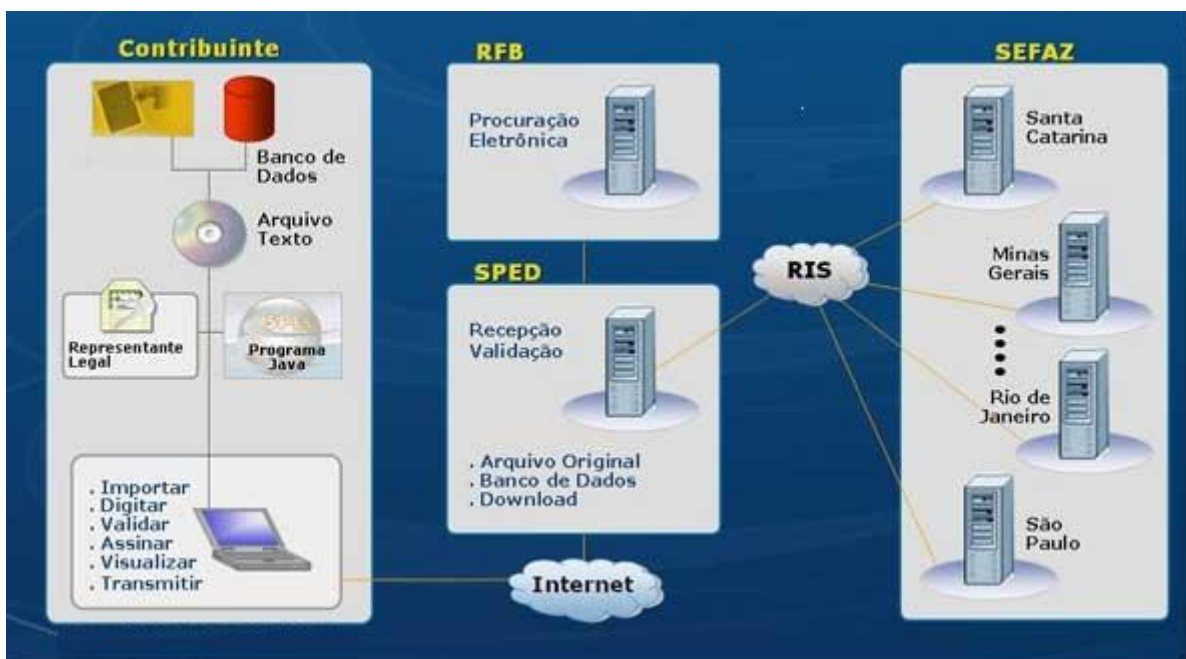


Figura 2 - Informações da EFD ICMS/IPI

Fonte: Azevedo e Mariano, 2014, p. 224.

Com a implantação dessa escrituração, passa-se a ter informações mais detalhadas sobre cada documento fiscal registrado pela empresa, pois os mesmos são escriturados um a um, onde se tem conhecimento de cada item, quantidade e o valor contidos nesses documentos. Ainda nesse contexto, a Receita Federal do Brasil (2015) pretende melhorar a fiscalização, com o combate à sonegação, tornando possível, de uma forma mais eficaz, a identificação de ilícitos tributários. Isso, 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.

Além das informações usadas para base de cálculo dos impostos ICMS e IPI, o Sped Fiscal ainda contém informações do inventário, que são informadas junto com a movimentação do segundo período de apuração subsequente ao levantamento do balanço. Em regra, as empresas encerram seu balanço no dia 31 de dezembro, devendo apresentar o inventário na escrituração de fevereiro, sendo que os estados poderão exigir o inventário com periodicidade diferente da anual por meio de legislação específica (Receita Federal do Brasil, 2015).

O projeto Sped, certamente, torna necessário que as empresas tenham um controle diário de todos os setores. No caso do Sped Fiscal, o controle se refere ao registro correto de documentos fiscais, controle de entradas e saídas, controle de inventário entre outros. O controle desses eventos é fundamental e devem ter um planejamento de como serão registrados/executados, pois através dessas informações serão gerados os débitos e créditos dos impostos abrangidos.

2.5 Sped fiscal e a contabilidade

A contabilidade é uma ferramenta de controle cuja finalidade é auxiliar os usuários internos e externos na tomada de decisão e todos os eventos relevantes devem ser considerados. Também é um instrumento que fornece diversas informações uteis para tomada de decisão dentro e fora da empresa. Essas informações geradas pela contabilidade são de grande interesse do governo, por dois motivos, segundo Iudícibus et al.,

Em primeiro lugar, baseando-se frequentemente em tais informações é que se exerce o poder de tributar e arrecadar impostos, taxas e contribuições. [...] Em segundo lugar, os economistas encarregados de análises globais ou setoriais de nossa economia interessam-se pelos dados contábeis das diversas unidades microeconômicas, os quais, convenientemente agregados e tratados estatisticamente,

podem fornecer bases adequadas para as análises econômicas. (IUDÍCIBUS et al., 2006, p. 23).

Querendo buscar essas informações o governo cria diversas obrigações acessórias que os empresários devem cumprir, tendo como objetivo principal o combate à sonegação e a desobediência das leis. Para dar segurança sobre a veracidade dessas informações o governo também cria diversos tipos de declarações. Para atender essas exigências, é necessário que a empresa tenha uma estrutura capaz, bem como profissionais competentes para isso.

Com essas mudanças, o dia a dia das empresas e do profissional contábil torna-se um desafio, pois ambos têm que estar em constante atualização, aderindo às novas tecnologias necessárias para o cumprimento de todas essas obrigações. O Projeto Sped é um exemplo claro dessa inovação, pois sua implantação exigiu o uso de um *software* adequado, usando a tecnologia para substituir as antigas informações que eram impressas em papel.

Com a implantação do Sped Fiscal, as empresas tiveram que se adequar à legislação, buscando junto ao contador, um auxílio sobre o que deveriam mudar. Para que as empresas continuem com um bom desempenho e mantenham-se no mercado competitivo, é necessária uma adequação e atualização constante.

2.6 Sped fiscal - alterações

O projeto Sped torna necessário que as empresas tenham um controle diário de todos seus setores. Com a implantação do Sped Fiscal, é necessário um rígido controle interno, principalmente no setor fiscal, pois é ele o responsável pelas informações transmitidas nos arquivos do Sped Fiscal. Segundo Crepaldi (2012, p. 425) “existem muitas empresas para as quais o controle interno eficiente é desconhecido. Suas direções pensam que, tendo empregado de confiança, estarão cobertas contra quaisquer irregularidades”. Para que exista um bom controle interno dentro da empresa não é necessário apenas confiança, e sim funcionários capacitados e com responsabilidade para exercer suas atividades.

O controle interno é de extrema importância dentro das empresas, pois através dele se consegue o melhor resultado de cada atividade. Conforme Crepaldi (2012, p.424) “toda empresa possui controles internos, sendo que em algumas eles são adequados e em outras não”. Ainda segundo o autor, a importância do controle interno é entendida quando ele pode garantir a continuidade do fluxo das operações da empresa. A análise do resultado do fluxo dessas operações poderá ser utilizada para a tomada de decisão.

Controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade tendo como finalidade:

- a) Salvar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- b) Dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- c) Propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- d) Estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- e) Contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- f) Auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações. (CREPALDI, 2012, p. 416).

Segundo Crepaldi (2012) a estrutura de controle interno compreende os ambientes de controle, mapeamento e avaliação de riscos, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento.

O ambiente de controle demonstra o grau de comprometimento em todos os níveis da administração com a qualidade do controle interno em seu conjunto. O mapeamento de riscos identifica eventos ou condições que podem afetar a qualidade da informação contábil. Já a avaliação de riscos corresponde à análise dos riscos encontrados, tais como:

- a) A avaliação da probabilidade de sua ocorrência;
- b) A forma como serão gerenciados;
- c) A definição das ações a serem implementadas para prevenir a sua ocorrência ou minimizar seu potencial; e
- d) A resposta ao risco, indicando a decisão gerencial para mitigar os riscos, a partir de uma abordagem geral e estratégica, considerando as hipóteses de eliminação, redução, aceitação ou compartilhamento. (CREPALDI, 2012, p. 417).

Com a implantação do Sped Fiscal, o controle interno teve que apresentar um plano organizacional capaz de atender às necessidades desse projeto. Ou seja, as atividades passam a ser controladas com maior rigidez e a ser executadas de acordo com as necessidades encontradas. Por exemplo, as empresas devem apresentar uma estratégia para controle do cadastro dos produtos, afim de que as informações de tributação contidas no arquivo do Sped Fiscal estejam de acordo com a legislação a ela aplicada.

Procedimentos de controle, segundo Crepaldi (2012, p. 417) são medidas e ações estabelecidas para prevenir ou detectar os riscos inerentes ou potenciais à tempestividade, à fidedignidade e à precisão da informação contábil. Esses procedimentos podem ser classificados em:

- a) Procedimento de prevenção – medidas que antecedem o processamento de um ato ou um fato, para prevenir a ocorrência de omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil;

b) Procedimentos de detecção – medidas que visem à identificação, concomitante ou a posteriori, de erros, omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil. (CREPALDI, 2012, p. 417).

As empresas devem adotar mecanismos de revisão, conferência e monitoramento, a fim de evitar que haja erros nas informações transmitidas. A legislação do Sped Fiscal prevê multas para os contribuintes que omitirem ou transmitirem informações de forma errônea. Para que isso seja evitado, os profissionais responsáveis por essas transmissões devem atentar-se a esses procedimentos de controle, a fim de evitar essas penalidades.

Segundo Crepaldi (2012, p. 417) o monitoramento é o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, que visa assegurar a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos. O sistema de informação e comunicação deve informar, armazenar e comunicar toda informação relevante, na forma e no período determinado.

Com a implantação do Sped Fiscal, o controle interno deve atuar principalmente no setor fiscal, pois é dele que sairão as informações que darão origem ao arquivo a ser transmitido. Esse setor torna-se de extrema importância, pois é o responsável pelo atendimento e controle da obrigação tributária, seja principal ou acessória, em nível de assimilar as legislações federais, estaduais e municipais, evitando futuros ônus financeiro que possam atingir a empresa. Qualquer fato registrado pelo setor fiscal deve ter um planejamento desde seu registro inicial até sua finalização, a fim de demonstrar transparência e veracidade. Os fatos registrados antes, por pessoas que desconheciam a importância desse setor, agora devem ser rigorosamente analisados e registrados por profissionais competentes, evitando que a empresa submeta-se a situações passíveis de sanções fiscais.

Segundo Attie (2009, p. 157), “uma empresa necessita construir, para si, sistemas que lhe garantam conhecer os atos e eventos ocorridos em cada um dos seus segmentos”. Para ele, as informações dos eventos devem ser fornecidas por cada segmento de forma correta, considerando que os eventos têm uma sequência lógica para serem transmitidos.

O sistema de controles internos é fundamental para o bem estar de uma empresa, independentemente do seu tamanho. Ele deve funcionar de acordo com as necessidades das empresas, a fim de atender seus objetivos. Para atender as necessidades impostas pela implantação do Sped Fiscal, as empresas devem atentar para a necessidade de um controle interno eficaz, que contenha mecanismos que auxiliem no controle das rotinas operacionais das empresas, bem como profissionais qualificados que atendam as necessidades desse sistema.

3 METODOLOGIA

Segundo Severino (2007), a pesquisa científica pode ser definida como um conjunto de procedimentos sistemáticos, fundamentado ao raciocínio lógico e que utiliza métodos científicos para encontrar soluções para problemas propostos. Para cumprir com os objetivos gerais e específicos propostos no presente estudo, serão abordados neste capítulo os procedimentos metodológicos necessários. Serão analisados quanto ao tipo de pesquisa, método de elaboração, procedimentos e técnicas.

3.1 Quanto à abordagem

Para atingir o objetivo geral de identificar quais os efeitos da obrigatoriedade do Sped Fiscal no controle de informações do setor fiscal dos supermercados da quarta colônia foram utilizadas, na presente pesquisa, a abordagem quantitativa e a abordagem qualitativa para a coleta de dados.

Conforme Diehl e Tatim (2006), a pesquisa quantitativa caracteriza-se pela quantificação na coleta de dados e também no tratamento das informações por meio de técnicas estatísticas, como percentual, média, desvio padrão, coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.; objetivando garantir os resultados e evitar distorções de análise e de interpretação, permitindo uma margem de segurança maior quanto às interferências. São empregados também programas de computador capazes de quantificar e representar graficamente os dados. A pesquisa quantitativa foi utilizada para uma melhor visualização dos resultados, para facilitar a análise dos dados, por permitir uma realização de projeções gráficas e por se tratar de uma pesquisa que busca apurar as atitudes e opiniões dos entrevistados.

No que diz respeito à pesquisa qualitativa, Diehl e Tatim (2006), a classificam como um estudo que pode descrever a complexidade de determinado problema e a interação de certas variáveis, compreender e classificar os processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de dado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos. Algumas características são comuns aos estudos qualitativos, como a coleta dos dados ser preferencialmente no contexto em que os fenômenos são construídos, a teoria é construída por meio da análise de dados empíricos, para posteriormente ser aperfeiçoada com a leitura de

outros autores, a interação entre pesquisador e pesquisado é fundamental, razão pela qual se exige do pesquisador aperfeiçoamento em técnicas comunicacionais e a integração de quantitativos com dados qualitativos não é negada, e sim a complementaridade desses dois modelos é estimulada. Na presente pesquisa por ter como objetivo de identificar quais os efeitos da obrigatoriedade do Sped Fiscal no controle de informações do setor fiscal dos supermercados da quarta colônia, a análise qualitativa contribuirá para interpretar o comportamento dos entrevistados perante os efeitos, buscando explicações para as respostas obtidas.

3.2 Quanto aos objetivos

Quanto aos objetivos, esse estudo pode ser classificado como exploratório, pois se concentrará no levantamento dos efeitos causados pela obrigatoriedade do Sped Fiscal no controle de informações do setor fiscal dos supermercados da quarta colônia.

Como forma de coleta de dados foi realizada uma entrevista junto aos responsáveis pela área fiscal dos supermercados.

Segundo Diehl e Tatim (2006), a pesquisa exploratória tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Em geral, envolve levantamento bibliográfico, a realização de entrevistas com pessoas que possuem experiência prática com o problema pesquisado e a análise de exemplos que “estimulem a compreensão”.

3.3 Quanto aos procedimentos

Quanto aos procedimentos, este trabalho caracteriza-se como pesquisa bibliográfica. Segundo Severino (2001, p. 123) “a pesquisa bibliográfica é aquela que se realiza a partir do registro disponível, decorrente de pesquisas anteriores, em documentos impressos, como livros, artigos, teses etc.”.

Justifica-se o uso da pesquisa bibliográfica, pois um dos objetivos deste trabalho é identificar possíveis efeitos decorrentes da implantação do Sped Fiscal, e para isso foi necessário realizar consultas à legislação e materiais disponibilizados na internet.

3.4 Quanto aos instrumentos de coleta de dados

Para a realização da presente pesquisa, foram coletados dados por meio de uma entrevista aplicada junto aos responsáveis pela área fiscal dos supermercados da Quarta Colônia, durante o segundo semestre do ano de 2015, no mês de outubro.

A entrevista foi dividida em duas etapas, sendo a primeira etapa sobre o perfil da pessoa jurídica e a segunda etapa sobre a relação da empresa com o Sped Fiscal. Essa divisão foi necessária para facilitar o entendimento dos entrevistados e para direcionar a análise dos dados coletados.

Foram perguntados, na primeira etapa, aspectos relacionados tais como: tempo de atuação da empresa no mercado, o número de funcionários da empresa, a existência de departamentalização, quem é o responsável pela transmissão do Sped Fiscal, quantas são as pessoas envolvidas no processo de registro das notas fiscais de entrada e saída da empresa e qual a qualificação de cada uma e em qual área.

Na segunda e última etapa foi perguntado se a empresa tem conhecimento sobre o Sped Fiscal, como é considerada a compreensão e a aplicabilidade acerca da legislação disponível do Sped Fiscal, quais as dificuldades enfrentadas pela empresa durante a implantação do Sped Fiscal, quais os meios de informação/conhecimento sobre o Sped Fiscal a empresa aderiu para qualificar o profissional responsável pela sua elaboração, quais investimentos foram realizados para a implantação do Sped Fiscal, quais investimentos foram realizados para a implantação do Sped Fiscal (em *software*, contratação de profissionais, treinamento de colaboradores, se houve a visualização de benefícios com a implantação do Sped Fiscal, como era a rotina de controle do registro de notas de entrada e saída das notas fiscais antes da implantação/obrigatoriedade do Sped Fiscal e como é agora, como era feito o controle de estoque de mercadorias antes do Sped Fiscal e como é agora, qual a periodicidade de contagem desse estoque, antes e após a implantação do Sped Fiscal e se houve alguma outra mudança significativa para a empresa após a implantação do Sped Fiscal).

A entrevista foi feita de forma estruturada, com perguntas pré-determinadas. Segundo Diehl e Tatim (2006), esse tipo de entrevista se realiza a partir de um formulário elaborado e é efetuado com pessoas selecionadas de acordo com o plano. O pesquisador não é livre para adaptar suas perguntas à determinada situação, alterar a ordem dos tópicos ou fazer outras perguntas.

3.5 Perfil dos participantes da pesquisa

Para a aplicação da pesquisa, buscou-se identificar as pessoas jurídicas obrigadas ao Sped Fiscal. Com isso foram identificadas como obrigadas todas as empresas tributadas pelo Lucro Real. Para fazer a entrevista foram selecionados sete supermercados, optantes pelo lucro real, localizados nas cidades de Agudo (RS), Dona Francisca (RS), Faxinal do Soturno (RS), Nova Palma (RS) e Restinga Seca (RS). Essa população foi utilizada para ser possível observar de uma forma geral quais foram as mudanças ocorridas para atender as necessidades do Sped Fiscal. Os nomes das empresas e pessoas físicas foram usados apenas para desenvolver a pesquisa e não serão divulgados.

Segundo Gil (1999) população é o conjunto delimitado de elementos que apresentam determinadas características. Para a aplicação da pesquisa procurou-se conhecer qual a população que será obrigada a se adequar ao Sped Fiscal. Foi escolhido entrevistar os supermercados tributados pelo lucro real. Para responder a entrevista, optou-se pelo responsável pelo setor fiscal.

3.6 Quanto aos procedimentos de análise e interpretação dos dados

Os dados foram analisados de acordo com categorias estabelecidas, com o uso de uma planilha no Excel cujos resultados foram analisados através da aplicação de percentuais que serviram de base para conclusão do referido estudo.

3.6.1 Estabelecimento de categorias

Para Diehl e Tatim (2006), tanto na pesquisa de caráter qualitativo quanto na pesquisa caráter quantitativo, existe a necessidade de organizar os dados coletados para que eles possam ser interpretados pelo pesquisador. Tal organização se deu na presente pesquisa, por meio da entrevista estruturada.

Na primeira etapa da entrevista, onde estão às perguntas referentes ao perfil da empresa, buscou-se saber, entre outras questões, se existe departamentalização na empresa e quem é o responsável pela transmissão do Sped Fiscal. Essas duas perguntas foram utilizadas como principal critério de análise dos dados. Serão verificadas as diferenças e semelhanças, comparando empresas com a existência de departamentalização e o responsável pela transmissão do Sped Fiscal.

Na segunda etapa, onde foi questionada a relação da pessoa jurídica com o Sped Fiscal, as principais categorias que foram utilizadas são: se houve a visualização de benefícios com a implantação do Sped Fiscal e se houve alguma outra mudança significativa para a empresa após a implantação do Sped Fiscal.

3.6.2 Tabulação de dados

Segundo Diehl e Tatim (2006), essa categoria acontece quando o pesquisador ao encerrar sua coleta de dados, materializa em forma de texto os depoimentos coletados e submete essas informações à análise estatística com o auxílio de um computador. Na presente pesquisa, a tabulação foi elaborada de forma eletrônica na planilha Excel.

3.6.3 Análise estatística dos dados

A análise estatística propicia uma descrição quantitativa dos entrevistados, conforme Diehl e Tatim (2006). Ainda, o método estatístico permite extrair sentidos dos dados alcançados, ou seja, estudá-los e interpretá-los mediante o emprego de técnicas estatísticas, como porcentagem. Esse método foi utilizado para uma melhor análise e equiparação dos resultados e contribuiu na classificação, na descrição e na interpretação de dados desta pesquisa.

3.6.4 Interpretação dos dados

Para Diehl e Tatim (2006), a interpretação dos dados procura dar um significado mais abrangente às respostas, vinculando-as a outros conhecimentos, propõe expor o verdadeiro significado do material apresentado em relação aos objetivos propostos e ao tema.

Na pesquisa realizada, buscou-se interpretar os dados com a finalidade de identificar quais os efeitos da obrigatoriedade do Sped Fiscal nos controles internos do setor fiscal dos supermercados optantes pelo lucro real.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Este capítulo tem por finalidade apresentar os resultados obtidos através dos dados coletados com a pesquisa realizada, que teve como objetivo identificar quais os efeitos da obrigatoriedade do Sped Fiscal no controle de informações do setor fiscal dos supermercados entrevistados.

4.1 Análise e discussão dos resultados

As informações obtidas através da entrevista foram reunidas e tabuladas para que o estudo fosse possível. As análises e discussões apresentadas serão argumentadas com auxílio dos gráficos criados por meio dos dados obtidos.

4.1.1 Etapa I – Perfil da pessoa jurídica

Nessa primeira etapa, o objetivo foi definir o perfil dos entrevistados. Por meio das respostas obtidas, foi constatado, conforme a figura 3, que em relação ao tempo de atuação das empresas no mercado 57,14%, ou seja, mais da metade dos respondentes vem atuando em até 20 (vinte) anos, seguido de 42,86% das empresas que atuam a mais de 20 (vinte) anos no mercado. É importante destacar que, independente da categoria, todas as empresas tem longa experiência de atuação no mercado.

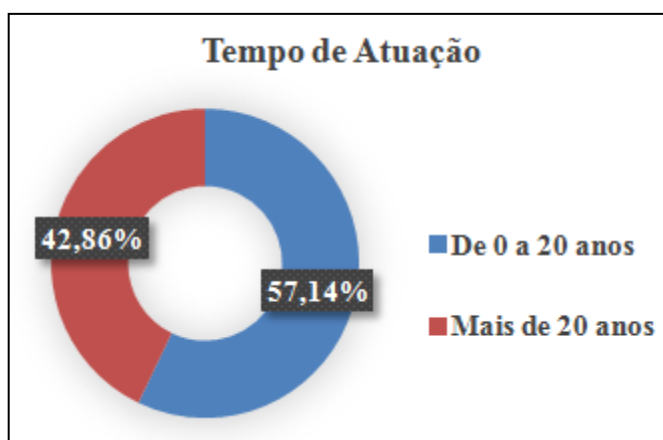


Figura 3 - Tempo de Atuação das Empresas

Na questão que se refere à quantidade de funcionários observou-se que todos os entrevistados possuem mais de dez funcionários, sendo que 57,14% possuem de 11 (onze) a 20 (vinte), seguidos de 28,57% que possuem entre 31 (trinta e um) e 40 (quarenta); e 14,29% que possuem mais de 40 (quarenta) funcionários, como mostra a figura 4. Nenhum entrevistado tem de 21 (vinte e um) a 30 (trinta) funcionários.

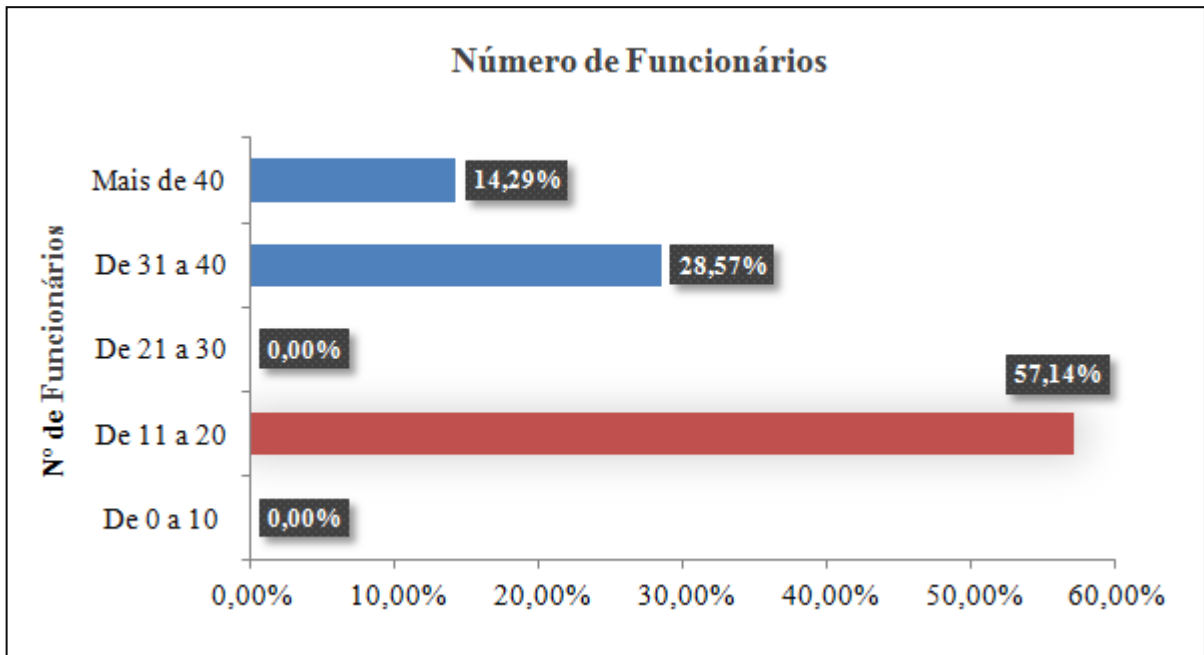


Figura 4 - Número de Funcionários das Empresas

Em relação à departamentalização dos supermercados foi possível constatar que 85,71% dos respondentes possuem divisão interna por departamentos.

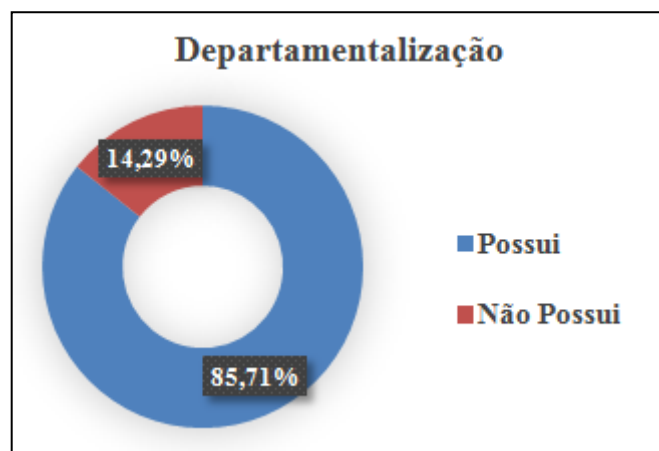


Figura 5 - Departamentalização nas Empresas

Ainda em relação à departamentalização, foi questionado aos entrevistados que se tivessem como afirmativa a existência de departamentos, quais seriam eles. Conforme mostra a figura 6, o setor administrativo está presente em 85,71% dos supermercados entrevistados. Considerando que 14,29% afirmaram não possuir departamentos. O setor financeiro e o setor de compras existem, igualmente, em 71,43% dos supermercados respondentes. Em 42,86% dos entrevistados existe o setor fiscal, seguido do setor contábil que se apresenta em 28,57%, sendo este o setor de menor frequência entre as empresas pesquisadas. Se relacionar o número de funcionários com a existência de departamentalização, percebe-se que, mesmo 57,14% das empresas entrevistadas possuindo menos de 20 funcionários, grande parte delas possui divisão em departamentos, podendo dizer que essas empresas vêm dividindo seus funcionários por setores, favorecendo a rotina interna da empresa. Analisou-se o percentual de entrevistados que possuía cada departamento, sendo o menos utilizado o departamento contábil, encontrado em apenas 28,57% dos entrevistados, por outro lado, o departamento mais encontrado foi o administrativo, onde 85,71% dos entrevistados o utilizam.

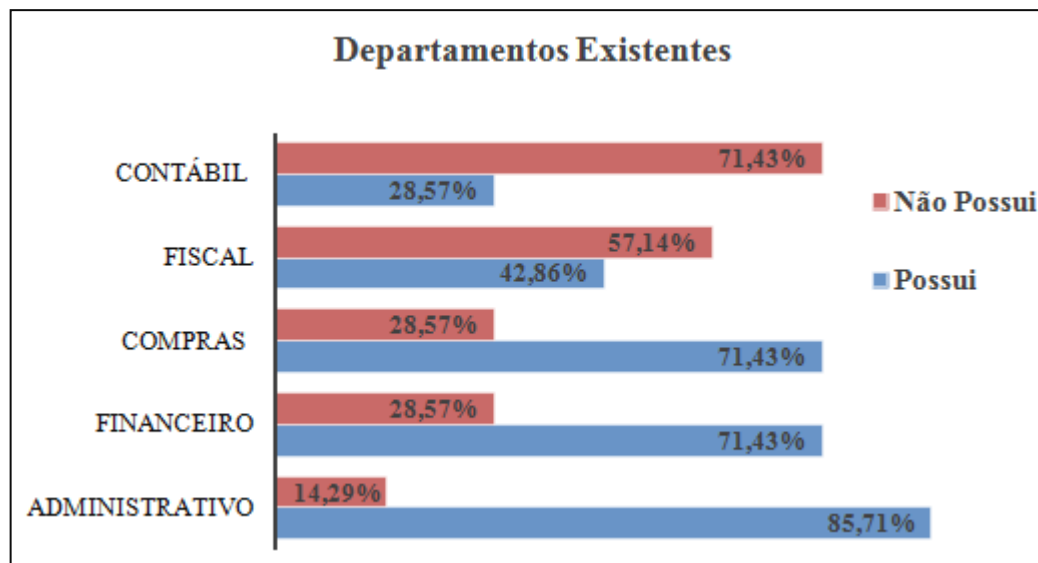


Figura 6 - Departamentos Existentes por Empresas

Quanto ao fator de transmissão do Sped Fiscal observou-se que a maioria dos supermercados entrevistados tem como responsável pela transmissão do Sped Fiscal o profissional contábil terceirizado – o contador, representando 71,43% do total entrevistado. Assim, apenas 28,57% dos pesquisados realizam a transmissão do Sped Fiscal. Dos supermercados que transmitem o arquivo, metade apresenta a contabilidade interna, com contador registrado na folha de pagamento.

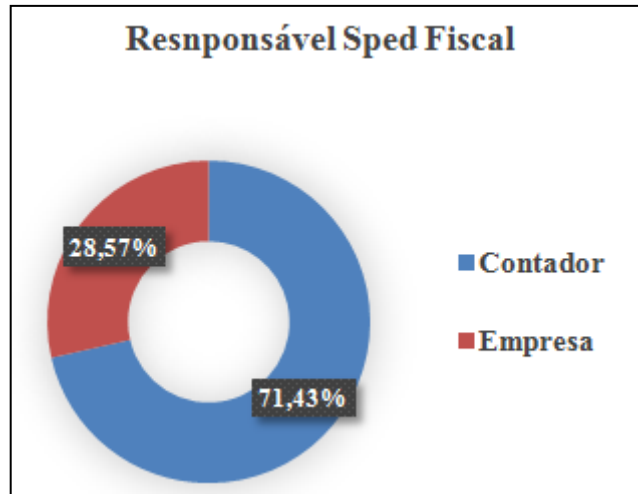


Figura 7 - Responsável pela transmissão do Sped Fiscal

A respeito de quantas são as pessoas envolvidas no processo de registro das notas fiscais de entrada e saída em 57,14% dos entrevistados o registro é feito por mais de uma pessoa, como demonstrado na figura 8.

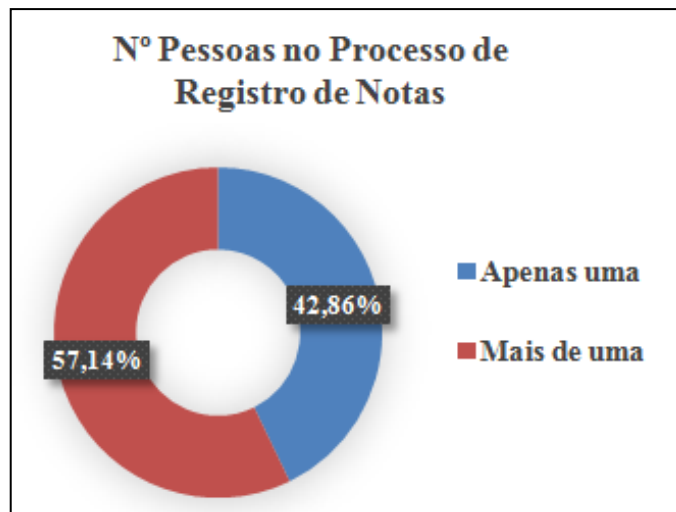


Figura 8 - Número de pessoas envolvidas no processo de registro de notas

Com relação à qualificação das pessoas envolvidas no processo de registro das notas fiscais de entrada e saída, analisou-se separadamente cada grau de escolaridade dos profissionais e o percentual de entrevistados que possuía um funcionário com aquela qualificação. Identificou-se que 57,14% dos respondentes têm funcionários com o ensino superior completo. Seguido de 42,86% que apresentam funcionários com ensino superior incompleto. Dos funcionários que apresentam o ensino superior completo ou incompleto predomina o curso de Ciências Contábeis. Dentre os envolvidos no processo de registro das

notas fiscais de entrada e saída 14,29% dos entrevistados possui funcionários que cursaram até ensino fundamental, e esta parcela dos entrevistados é também responsável pela transmissão do Sped Fiscal.

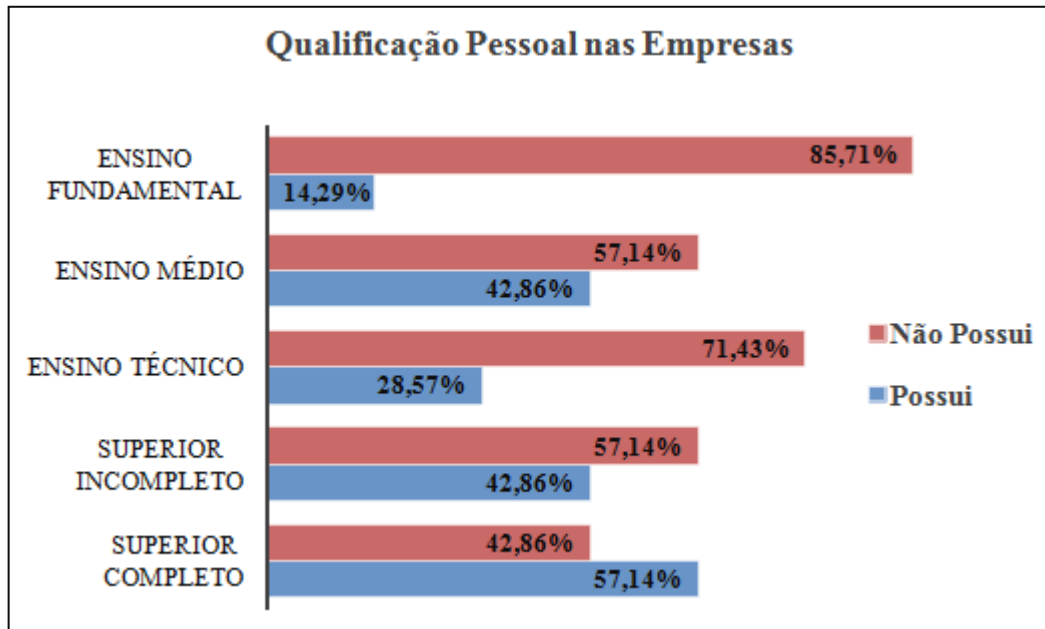


Figura 9 - Qualificação dos responsáveis pelo registro das notas fiscais

4.1.2 Etapa II – A empresa e sua relação com o Sped Fiscal.

A segunda etapa da entrevista buscou informações sobre o conhecimento da empresa em relação ao Sped Fiscal, sua implantação, os investimentos necessários e quais as dificuldades encontradas, bem como os benefícios e melhorias obtidas nas rotinas do setor fiscal das empresas.

Segundo as entrevistas, 100% dos entrevistados possuem conhecimento sobre o Sped Fiscal. Porém, 57,14% alegaram não ter conhecimento sobre a legislação desse sistema., como mostram as figuras 10 e 11. Entende-se então, que essas empresas não possuem um real conhecimento do Sped Fiscal.

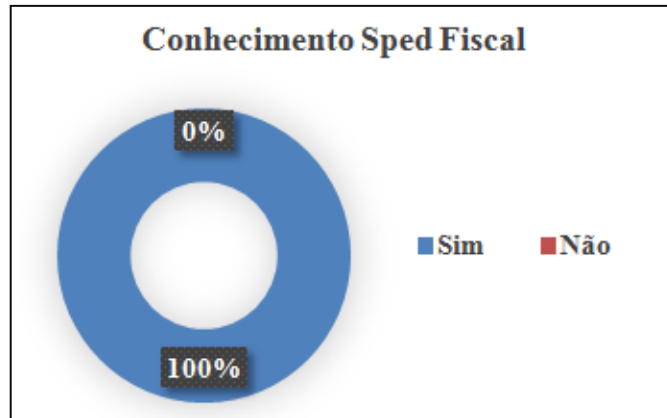


Figura 10 - Conhecimento sobre o Sped Fiscal

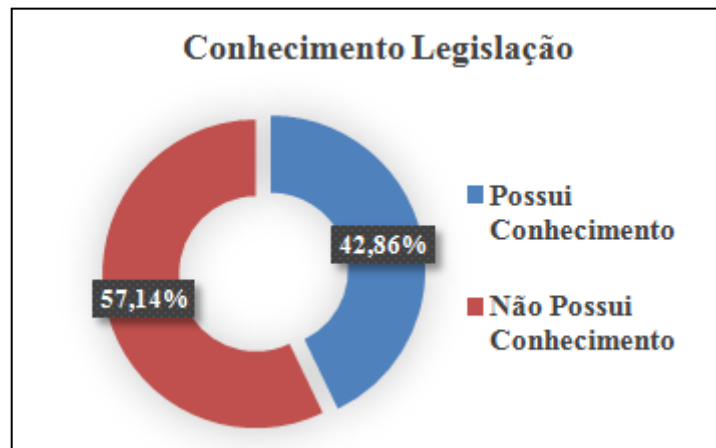


Figura 11 - Conhecimento sobre a Legislação Sped Fiscal

Considerando a importância das informações fornecidas pelo Sped Fiscal, é grande o percentual de entrevistados que não possuem um real conhecimento sobre o projeto. Lembrando que é obrigação da empresa elaborar e fornecer informações corretas, de todos os registros do setor fiscal, tendo controle de todas as etapas que alimentam esse processo. Essa resposta leva a reflexão de que os responsáveis pelo setor fiscal da empresa não estão preocupados em entender o que é o Sped Fiscal, apenas estão habituados à rotina do registro dos fatos.

Dos entrevistados que possuem real conhecimento do Sped, 14,29% consideram a compreensão e a aplicabilidade da legislação do Sped Fiscal difícil. Outros 42,86% consideram a legislação do Sped Fiscal compreensível, o que acham difícil é a interpretação da legislação do ICMS.

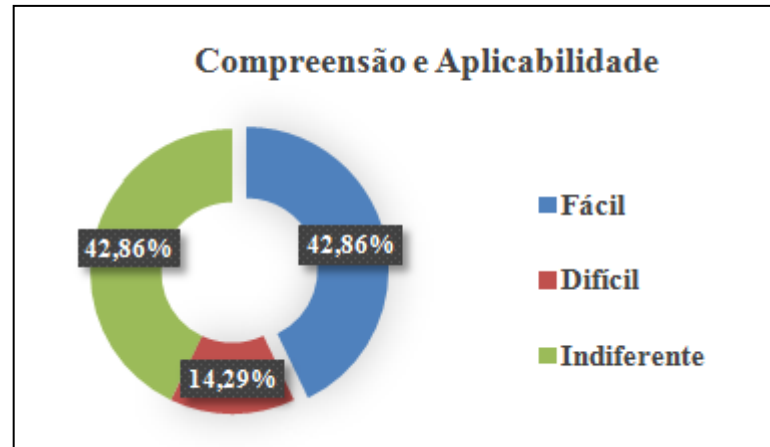


Figura 12 - Compreensão e Aplicabilidade do Sped Fiscal

Os entrevistados que consideraram a compreensão e a aplicabilidade do Sped Fiscal fácil, alegaram que a legislação que é de interpretação dúbia e trabalhosa é a legislação dos impostos abrangidos pelo Sped Fiscal, principalmente o Decreto n. 37.699, de 26 de agosto de 1997, que regulamenta o ICMS no estado do Rio Grande do Sul.

Quando questionados sobre as dificuldades encontradas durante a implantação do Sped Fiscal, 14,28% não alegaram ter dificuldade nenhuma durante a implantação do Sped Fiscal. Dos outros 85,72%, grande parte respondeu que a maior dificuldade encontrada foi à adaptação para um *software* adequado, representando 31,58% das dificuldades encontradas. Para elaboração de um Sped Fiscal com informações confiáveis é necessário um *software* capaz de atender a demanda de informações que a empresa possui. No caso dos supermercados, esse *software* tem que ser capaz de conciliar as informações dos diversos setores da empresa, desde o pedido, até a saída desse produto. Também ter que ser capaz de manter o cadastro das tributações desses produtos que por ele circulam, pois se sabe que um supermercado possui um grande número de produtos, que tende a crescer cada vez mais.

Referente à manutenção desses cadastros, surge outras duas dificuldades citadas pelos entrevistados, o cadastro correto e a interpretação da legislação para cada item, ambos representando 21,05% das dificuldades encontradas. Nesse tipo de empresa, o cadastro dos produtos tem que ser atualizado constantemente, pois todo dia há uma mudança na tributação dos produtos. Pode-se relacionar o fato de necessitarem de um *software* moderno para manutenção desses cadastros, onde vários entrevistados afirmam que o próprio *software* possui equipe especializada para realização de uma rotina de atualização de cadastros.

Segundo os entrevistados, 15,79% das dificuldades, foram a falta de controle das operações internas, alegando que não havia um vínculo entre as diversas operações internas,

dificultando a troca de informações dentro da empresa. Os outros 10,53% alegaram que tiveram dificuldades com a falta de qualificação dos funcionários envolvidos no processo.

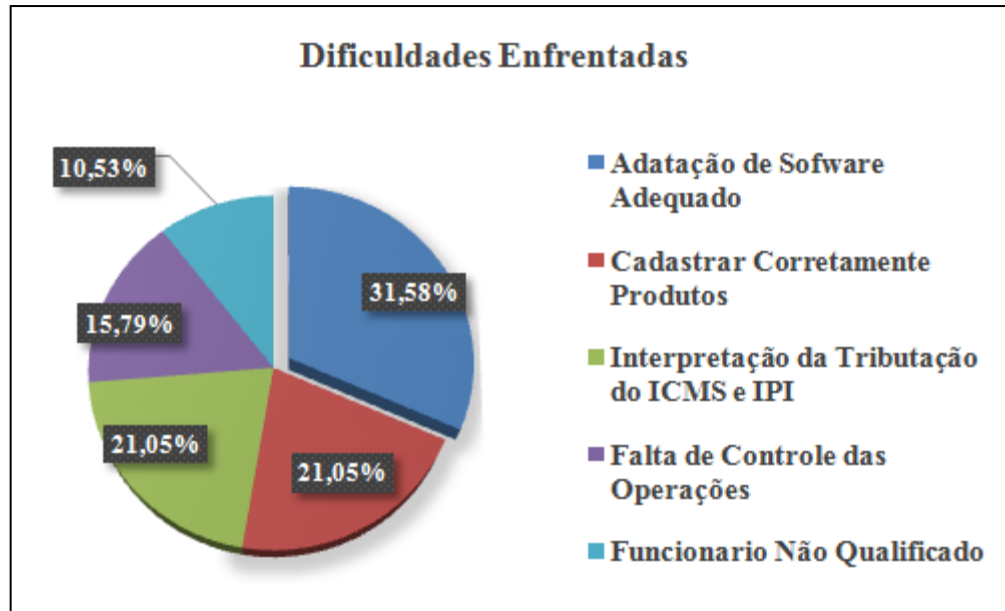


Figura 13 - Dificuldades encontradas

Também foram questionados, os meios de informação/conhecimento sobre o Sped Fiscal a empresa aderiu para qualificar o profissional responsável pela sua elaboração. Como mostra a figura 14, dos entrevistados, 56% contaram com cursos e treinamento oferecido pelo contador e pelo *software*. Outros 22% com treinamento apenas com o contador e os outros 22% apenas com um representante do *software*.

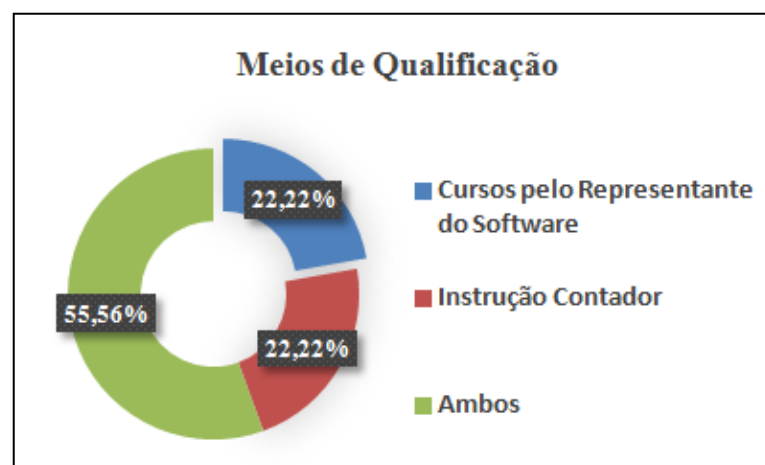


Figura 14 - Meios de qualificação

É importante ressaltar que a qualidade do treinamento dado pelo contador é proporcional ao nível de formação do mesmo. Esse nível interfere significativamente na confiabilidade e eficiência das atividades prestadas, pois é necessário que o profissional contábil esteja atualizado, renovando seus conhecimentos, atentando para novas informações, até mesmo porque ele executa a função de mediação entre os órgãos fiscais e os empresários.

Dos respondentes, 14,28% relataram não ter feito nenhum investimento, porém os outros 85,72% alegam ter feito investimentos em *hardware*, *software*, contratação de novos profissionais ou treinamentos.

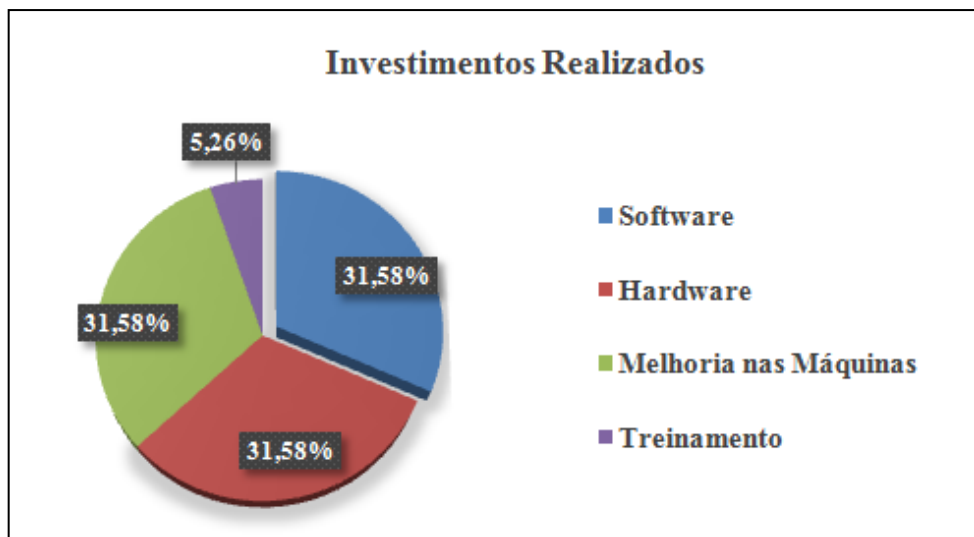


Figura 15 - Investimentos realizados pelas Empresas

Os entrevistados alegaram que foi necessária a contratação de um novo *software*, mais moderno e eficiente, que atendesse as necessidades trazidas pelo Sped Fiscal. Também alegaram a necessidade de investir 31,58% em *hardware* e 31,58% em melhoria nas máquinas, tornando-as capazes de suportar a movimentação diária e trazer segurança das informações. Foram investidos 5,26% em treinamento dos funcionários já registrados, qualificando-os para que seja feito o registro correto das informações.

Quando questionado o valor investido, 14,29% dos entrevistados alegaram não investir nenhum valor e 14,29% não souberam mensurar. A grande maioria das empresas investiu de R\$6.000,00 a R\$10.000,00, representando 42,86% dos entrevistados. Outros 14,29% investiram de R\$1.000,00 a R\$5.000,00 e 14,29% investiram acima de R\$11.000,00; como demonstrado na figura 16.

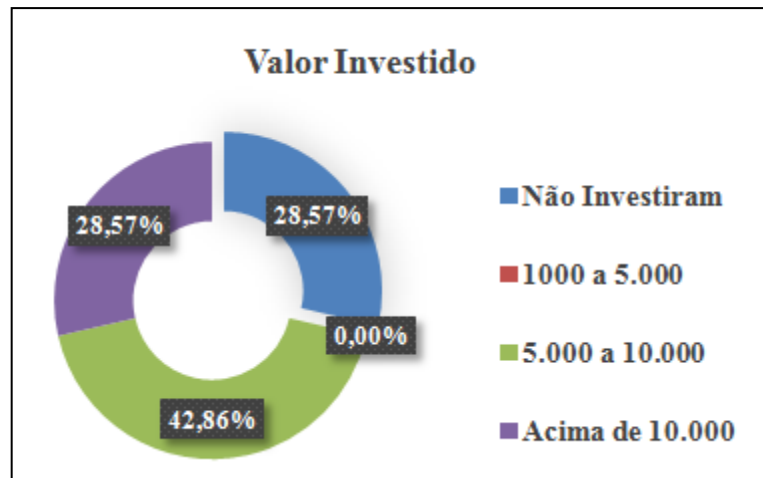


Figura 16 - Valor investido pelas Empresas

Referente aos benefícios da implantação do Sped Fiscal, o mais citado pelos entrevistados foi o maior controle interno. Também foram citados benefícios como o aumento da qualidade das informações, redução de gastos com impressão de documentos fiscais, aumento da responsabilidade dos funcionários, melhoria na gestão da empresa, qualidade na apuração dos impostos e a facilidade no acesso às informações.

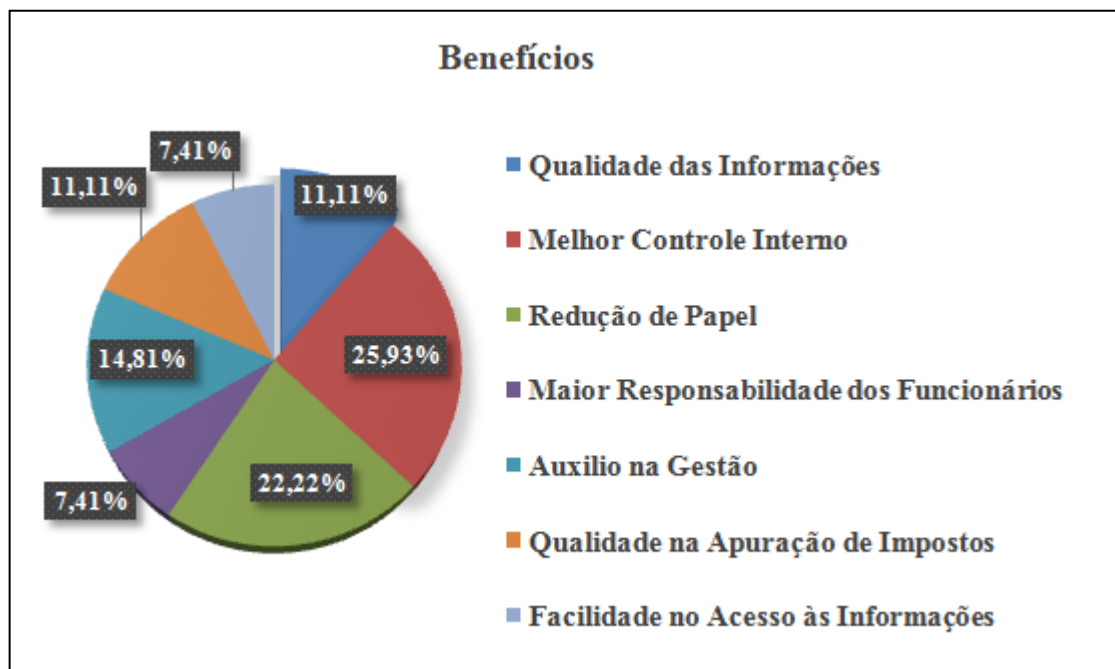


Figura 17 - Benefícios do Sped Fiscal

Foi questionada também, a mudança na rotina de controle do registro de notas de entrada e saída das notas fiscais após a implantação/obrigatoriedade do Sped Fiscal. Todas as empresas entrevistadas alegaram que antes da implantação do Sped Fiscal, a rotina era básica, onde só se fazia o registro da entrada, sem atentar para os detalhes, onde os lançamentos eram feitos um a um, sendo um processo bem manual. Também relataram que antes do Sped Fiscal, as notas eram lançadas na empresa e todos os documentos eram enviados para a contabilidade, onde eram relançados no sistema contábil. Após a implantação do Sped fiscal, o processo de registro das notas passou a ser mais ágil, onde os lançamentos são feitos todos por importação dos arquivos XML, o cadastro dos produtos é mais detalhado, onde são identificados todos os dados do produto e sua tributação. Também deixaram de ser enviados para o escritório todos os documentos, apenas enviam um arquivo de texto que contém todas as informações registradas na empresa. Esse arquivo é importado pelo sistema contábil, e apenas é feita uma conferência de dados.

Em relação aos estoques, foi questionado como era feito o controle de estoque de mercadorias antes do Sped Fiscal e como passou a ser após a implantação. Todas as empresas entrevistadas afirmaram que a contagem de estoque antes da implantação do Sped fiscal era totalmente manual, sendo feita a contagem física. Após a implantação, 71,43% das empresas entrevistadas passaram a fazer controle de estoque pelo sistema, onde são feitas contagens periódicas por setor para conferência dos saldos apresentados. Outros 14,29% dos entrevistados não têm certeza nos valores de estoques apresentados. E 14,29% ainda continuam fazendo apenas contagem física.

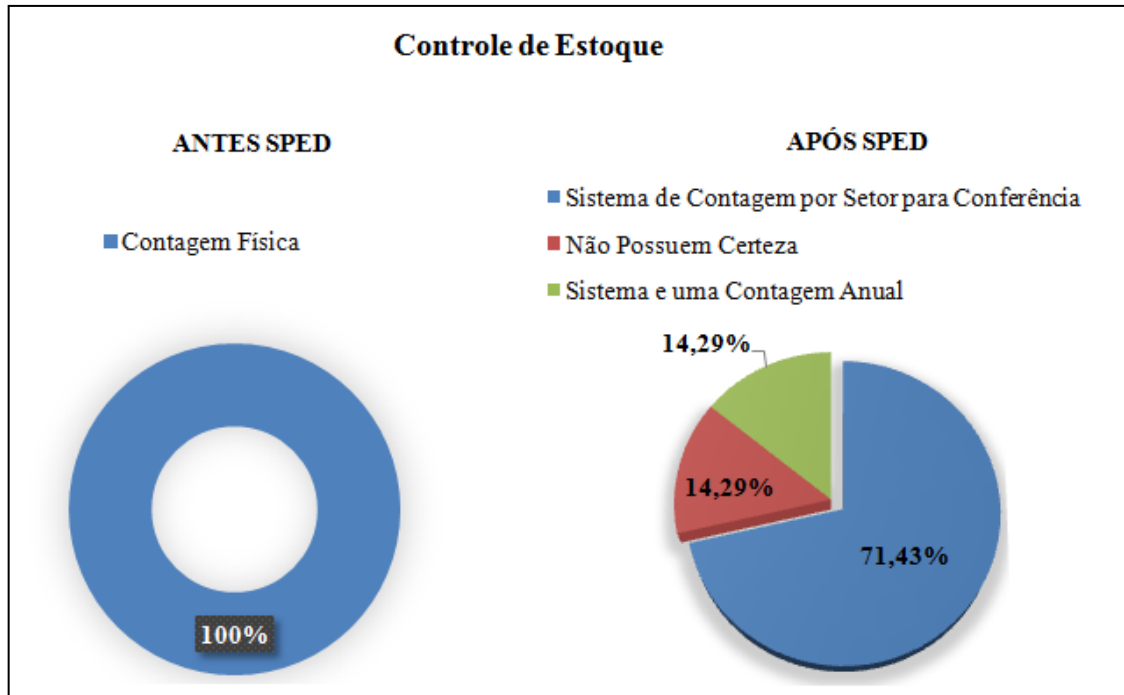


Figura 18 - Controle de Estoque

Também foi solicitada a periodicidade de contagem desses estoques. Antes da implantação, a contagem em todas as empresas era anual. Após a implantação, o percentual de empresas que fazem contagem para conferência é de 28,57% para as que fazem conferência semanalmente, 28,57% fazem conferência mensalmente, 11,29% para as que conferem trimestralmente e 14,29% para quem faz conferências diárias, como mostra a figura 19.

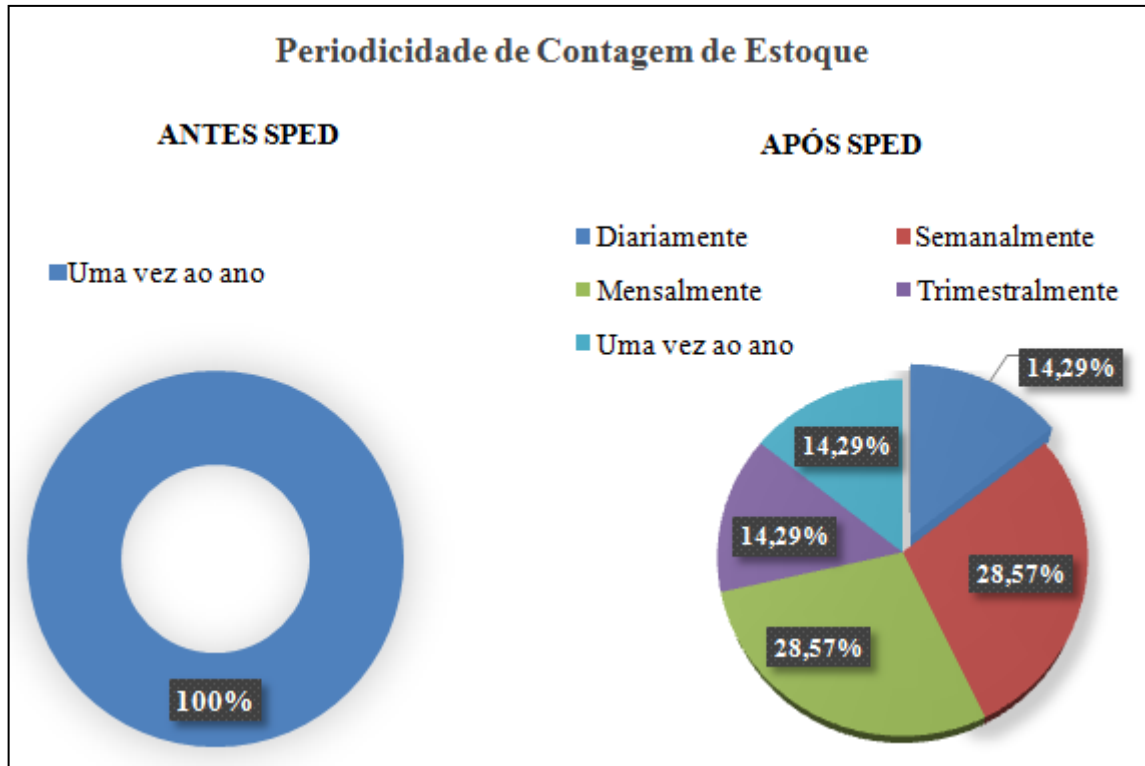


Figura 19 - Periodicidade da Contagem de Estoque

Por fim, foi questionado se houve alguma outra mudança significativa para a empresa após a implantação do Sped Fiscal. Todas as empresas entrevistadas disseram que a maior mudança trazida foi o maior controle das informações dentro da empresa.

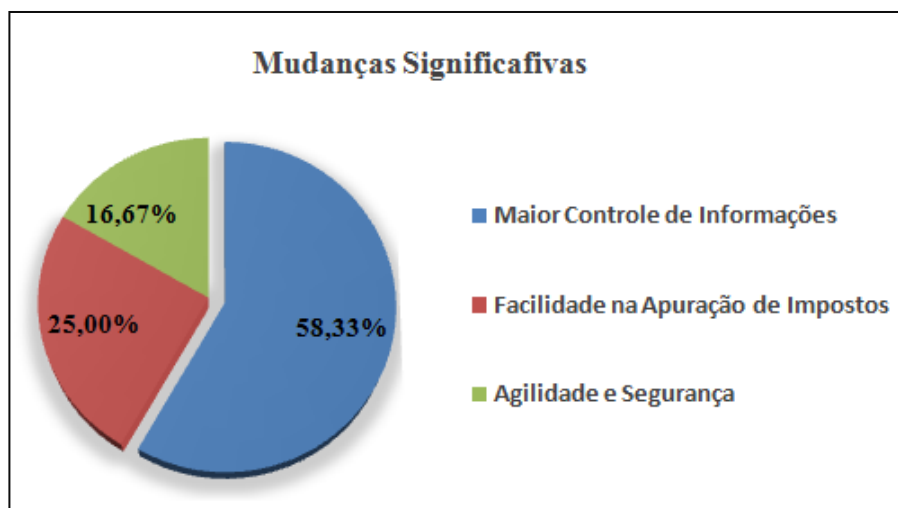


Figura 20 - Mudanças significativas encontradas

Os entrevistados também alegam que o Sped Fiscal trouxe uma maior agilidade e segurança nas informações geradas pelas empresas, reduzindo assim o tempo gasto com conferências.

CONCLUSÕES E SUGESTÕES

A administração tributária brasileira criou o Sistema Público de Escrituração Fiscal Digital como forma de combater a evasão fiscal e centralizar as informações dos contribuintes. Com isso o Sped Fiscal é a escrituração trazida pela Receita Federal do Brasil para obrigar o contribuinte a informar suas operações de forma detalhada ao fisco.

A pesquisa buscou discutir esse tema com intuito de disseminar na comunidade acadêmica e contábil e para os gestores das empresas, quais as mudanças nas rotinas nos controles internos do setor fiscal das empresas foram observadas, após a implantação do Sped Fiscal.

A pesquisa teve como objetivo geral definir quais os efeitos causados nos controles internos dos supermercados após as mudanças que tiveram que ser adotadas para geração de informações usadas na estruturação do arquivo Sped Fiscal. Como Objetivos específicos a pesquisa apresentou: identificar possíveis efeitos decorrentes da implantação do Sped Fiscal, coletar dados nas empresas através de entrevistas com o responsável pelo setor fiscal, analisar os dados coletados e com os resultados apresentar os efeitos pós - implantação do Sped.

Para atingir o objetivo geral e os específicos desta pesquisa, foi necessário apresentar a evolução da contabilidade no Brasil, o Sistema Tributário Nacional, Sistema público de escrituração digital e os aspectos teóricos e práticos do Sped Fiscal, por meio de referencial teórico, bem como os aspectos contábeis relacionados ao Sped Fiscal. Além disso, associar o referencial teórico à análise dos dados obtidos por meio de entrevistas feitas com o responsável pelo setor fiscal das empresas.

A pesquisa realizada constatou que, 42,86% dos supermercados entrevistados atuam no mercado a mais de 20 anos. Foi constatado ainda, que 57,14% possuem de 11 (onze) a 20 (vinte) funcionários. Considerando a existência de departamentalização, 85,71% dos entrevistados a possuem. Verificou-se que grande parte dos entrevistados terceiriza a transmissão do Sped Fiscal, sendo que em 71,43% deles, a transmissão é feita pelo profissional contábil. Porém, 57,14% possuem mais de uma pessoa responsável pelo registro dos dados e envio das informações para o contador. A maioria dos respondentes conhece o Sped Fiscal, porém, muitos deles não possuem conhecimento da legislação disponível.

Foram questionadas, quais as dificuldades enfrentadas pelos entrevistados durante a implantação do Sped Fiscal, obtendo-se como resposta, que a maior dificuldade foi a obtenção de um *software* adequado, capaz de gerir todas as informações necessárias. Também houve

dificuldade no cadastro dos produtos, interpretação das legislações tributárias abrangidas, a falta de controle interno e a ausência de mão de obra qualificada. Grande parte das empresas entrevistadas qualificaram seus colaboradores através de cursos gratuitos sobre o assunto, disponibilizados pelos representantes do *software* e pelo profissional contábil.

Quanto aos investimentos necessários, foram aplicados recursos em *software*, *hardware*, melhoria nas máquinas e treinamento de colaboradores. Porém, verificou-se que o valor investido em treinamento de colaboradores foi pequeno se comparado à importância desse capital humano para a qualidade da informação transmitida pelo Sped Fiscal.

Quanto aos benefícios, o mais apontado foi o aumento no controle interno trazido pela implantação do Sped Fiscal. Porém, outros benefícios foram citados, como a qualidade das informações, redução de papel para impressão de documentos, maior responsabilidade dos funcionários, auxílio na gestão, qualidade na apuração dos impostos e a facilidade no acesso às informações. Muitos desses benefícios comprovam os apresentados pelo projeto Sped, os quais buscam um novo tipo de relacionamento, baseado na transparência mútua, com reflexos positivos para ambos.

Questionou-se também a rotina de controle de estoques antes da implantação do Sped Fiscal e como é atualmente. Como resposta, todos entrevistados relataram que antes da implantação desse projeto, o controle de estoque era através de contagem física, realizada anualmente. Atualmente, a maioria dos entrevistados faz controle através do *software*, realizando periodicamente algumas contagens físicas, por setores, para conferência do mesmo.

Por fim, foi questionado se os entrevistados observaram alguma outra mudança significativa. Obteve-se como resposta de todos, que a maior mudança trazida pelo projeto Sped Fiscal foi o aumento no controle das informações. Também relataram ter um aumento na rapidez e agilidade no acesso às informações e um aumento na facilidade de apuração dos impostos por ele abrangidos.

Respondendo ao problema de pesquisa proposto neste trabalho, em relatar o efeito da implantação do Sped Fiscal no controle interno do setor fiscal dos supermercados da Quarta Colônia de Imigração Italiana, conclui-se que os efeitos esperados na análise confirmaram-se através das respostas obtidas, onde se observou um aumento da qualidade da informação, devido ao maior controle das informações internas, uma mudança no perfil dos responsáveis pelo setor fiscal, que, com um maior conhecimento sobre o Sped Fiscal, tornaram-se mais responsáveis, e como consequência dessas mudanças, obteve-se uma maior qualidade na apuração dos impostos abrangidos.

Controle interno nada mais é do que medidas adotadas pela empresa para salvaguardar seus ativos, bem como verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolvendo eficiência nas operações. A implantação do Sped Fiscal obrigou as empresas entrevistadas a qualificarem seus controles internos, obtendo como efeito a qualidade e veracidade das informações por elas geradas, bem como uma eficiência nas operações, que geraram uma agilidade e segurança no acesso às informações. Todas essas mudanças foram citadas como benefícios pelos entrevistados, podendo então afirmar, que os efeitos causados nos controles internos do setor fiscal após a implantação do Sped Fiscal trouxeram benefícios para a empresa.

Percebe-se que em um primeiro momento da implantação do Sped Fiscal observaram-se muitos desafios e problemas, que com o tempo estão desaparecendo. As empresas aderiram às mudanças trazidas, e estas resultaram em diversos benefícios para as empresas.

A partir deste trabalho, sugere-se que o Sped Fiscal ainda precisa ser estudado pelos profissionais responsáveis pela sua elaboração. Também se sugere fazer o uso das informações de forma a contribuir com a gestão da empresa, tendo uma visão gerencial delas e não somente como obrigação fiscal. Também se sugere a análise da relação do conhecimento dos gestores acerca do Sped Fiscal, a fim de verificar se os mesmos sabem os benefícios de usar esse recurso para suas tomadas de decisões.

Esse trabalho contribuiu para a formação acadêmica, pois diante de todo conhecimento obtido durante a graduação, observou-se a ocorrência de frequentes mudanças que afetam o trabalho do profissional contábil. Observou-se a importância de sempre buscar conhecimento e transmiti-lo a quem interessar. Conclui-se que o reconhecimento do profissional é conquistado pela qualidade do serviço, sem deixar de observar as normas técnicas e o código de ética profissional do contador.

REFERÊNCIAS

- ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- AZEVEDO, Osmar Reis; MARIANO, Paulo Antônio. **Sistema público de escrituração fiscal digital**. 6. ed. São Paulo: IOB Folhamatic, 2014.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- BRASIL. Lei n. 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 23 maio 2015.
- DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Cavalheiro. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas**. 1. ed., São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.
- _____. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15 dez. 1976. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm>. Acesso em: 23 maio 2015.
- _____. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm>. Acesso em: 23 maio 2015.
- _____. Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei

no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências.. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 maio 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm>. Acesso em: 23 maio 2015.

_____. Lei n. 12.546 de 14 de dezembro de 2011. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona; altera as Leis nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, nº 10.865, de 30 de abril de 2004, nº 11.508, de 20 de julho de 2007, nº 7.291, de 19 de dezembro de 1984, nº 11.491, de 20 de junho de 2007, nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999, e nº 9.294, de 15 de julho de 1996, e a Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga o art. 1º da Lei nº 11.529, de 22 de outubro de 2007, e o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, nos termos que especifica; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15 dez. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm>. Acesso em: 23 maio 2015.

_____. Decreto n. 2.627, de 26 de setembro de 1940. Dispõe sobre as sociedades por Ações. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 set. 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2627.htm>. Acesso em: 27 maio 2015.

_____. Decreto n. 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 maio 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm>. Acesso em: 27 maio 2015.

_____. Decreto n. 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15 jun. 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 27 maio 2015.

_____. Decreto n. 4252, de 29 de maio de 2002. Altera o Programa de Dispêndios Globais - PDG da Empresa Gestora de Ativos - EMGEA para 2002, aprovado pelo Decreto n. 4.068, de 27 de dezembro de 2001. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 29 maio 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4542.htm>. Acesso em: 27 maio 2015.

_____. Decreto n. 7.979, de 08 de abril de 2013. Altera o Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, que instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 09 abr. 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D7979.htm>. Acesso em: 27 maio 2015.

_____. Decreto n. 37.699, de 26 de agosto de 1997. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). **Diário Oficial [do] Estado**, Porto Alegre, RS, 26 ago. 1997. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositivo=3478363>>. Acesso em: 27 maio 2015.

_____. Anteprojeto de Reformulação da Lei N. 6.404/76, de 05 de julho de 1999. Alteram algumas disposições, principalmente aquelas constantes dos seus capítulos XV, XVI, XVIII e XX, que tratam da matéria contábil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 julho 1999. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/anexos/leis/anteprojeto6404ref.pdf>>. Acesso em: 23 maio 2015.

COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da contabilidade: abordagem contextual, histórica e gerencial**. São Paulo: Atlas, 2010.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CRUZ, Carla; RIBEIRO, Uirá. **Metodologia científica: teoria e prática**. 2. ed. Rio de Janeiro: Axcel Books do Brasil Editora, 2004.

DUARTE, Roberto Dias. **O Brasil na era do conhecimento**. São Paulo: ideas@work, 2009.

FERRER, Florência; SANTOS, Paula; Queiroga, Adriano. **E-government: o governo eletrônico no Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2004.

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

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, S. de et al. **Contabilidade introdutória**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Fundamentos da metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica**. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1999.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, Luís Martins; CHIEREGATO, Renato; PEREZ, José H., Jr.; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de contabilidade tributária**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Site da Receita Federal do Brasil**. [S.l.], 2015. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 23 maio 2015.

_____. Decreto n. 6.022, de 22 de janeiro de 2007. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – Sped. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 22 jan. 2007. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/2007/dec6022.htm>. Acesso em: 27 maio 2015.

_____. Instrução Normativa n. 787 de 19 de novembro de 2007. Institui a Escrituração Contábil Digital. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 19 nov. 2007. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15739> >. Acesso em: 27 maio 2015.

_____. Instrução Normativa n. 1.252 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).. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 02 mar. 2012. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37466> >. Acesso em: 27 maio 2015.

_____. **Portal do Sped**. [S.l.], 2015. Disponível em: <http://www1.receita.fazenda.gov.br/Sped/> >. Acesso em: 23 maio 2015.

_____. Instrução Normativa n. 787 de 19 de novembro de 2007. Institui a Escrituração Contábil Digital. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 20 nov. 2007. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15739> >. Acesso em: 27 maio 2015.

_____. Instrução Normativa n. 1420 de 19 de dezembro de 2013. Dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 20 dez. 2013. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=48709> >. Acesso em: 27 maio 2015.

SANTOS, Antônio Raimundo dos. **Metodologia científica: a construção do conhecimento**. 6. ed. Rio de Janeiro: DP&A, 2006.

SECRETARIA DA FAZENDA. **Site do SEFAZ/RS**. [S.l.], 2015. Disponível em: https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaMenu.aspx?MenuAlias=m_efd >. Acesso em: 23 maio 2015.

_____. **Site do SEFAZ/RS.** [S.l.], 2015. Disponível em: <https://www.sefaz.rs.gov.br/site/montaduvidas.aspx?al=1_icms_faq>. Acesso em: 23 maio 2015.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico.** 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

_____. **Metodologia do trabalho científico.** 23. ed. São Paulo: Cortez, 2001.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade.** 1. ed. 3. Tir. São Paulo: Atlas, 2003.

APÊNDICES

Apêndice A – Entrevista

ETAPA I – Perfil da pessoa jurídica

- 1. Tempo de atuação da empresa no mercado.**
- 2. Qual o número de funcionários que a empresa ou você possui?**
- 3. Existe departamentalização na empresa? Quais?**
- 4. Quem é o responsável pela transmissão do Sped Fiscal?**
- 5. Quantas são as pessoas envolvidas no processo de registro das notas fiscais de entrada e saída da empresa?**
 - 5.1 Qual a qualificação de cada uma e em qual área?**

ETAPA II – A empresa e sua relação com o Sped Fiscal.

- 1. A empresa tem conhecimento sobre o Sped Fiscal?**
- 2. Como você considera a compreensão e a aplicabilidade acerca da legislação disponível do Sped Fiscal?**
- 3. Quais as dificuldades enfrentadas pela empresa durante a implantação do Sped Fiscal?**
- 4. Quais os meios de informação/conhecimento sobre o Sped Fiscal a empresa aderiu para qualificar o profissional responsável pela sua elaboração?**
- 5. Quais investimentos foram realizados para a implantação do Sped Fiscal?**
- 6. Quanto em média foi investido para a implantação do Sped Fiscal?**
- 7. Houve a visualização de benefícios com a implantação do Sped Fiscal?**
- 8. Como era a rotina de controle do registro de notas de entrada e saída das notas fiscais antes da implantação/obrigatoriedade do Sped Fiscal e como é agora?**
- 09. Como era feito o controle de estoque de mercadorias antes do Sped Fiscal e como é agora?**
- 10. Qual a periodicidade de contagem desse estoque? Antes e após a implantação do Sped Fiscal?**
- 11. Houve alguma outra mudança significativa para a empresa após a implantação do Sped Fiscal?**