

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA EXTERNA**

MARÍLIA GABRIELA ARAÚJO SILVA

**Impacto da Inteligência Fiscal nas Organizações
Estrutura do SPED**

Belo Horizonte
2011

Marília Gabriela Araújo Silva

Dissertação apresentada ao centro de Pós-graduação e Pesquisas Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do título de Pós-graduação em Auditoria Externa.

Área de concentração: Auditoria Externa

Orientador: Professor João Aristides de Moraes.

Belo Horizonte

2011

MARÍLIA GABRIELA ARAÚJO SILVA

Monografia apresentada para qualificação em
17/02/2011, sob avaliação da seguinte banca
examinadora.

Prof. João Aristides de Moraes
(Presidente)
Universidade Federal de Minas Gerais

Prof. Fernando Matozo
(Membro)
Universidade Federal de Minas Gerais

À Deus, iluminador dos meus
passos.

AGRADECIMENTOS

À Deus, luz da minha vida que sempre esteve presente, dando-me força e sabedoria para alcançar mais essa conquista.

Aos meus pais, pelo amor incondicional, pela compreensão em relação aos momentos de ausência e pelo incentivo eterno ao conhecimento.

E a todos que de alguma forma colaboraram para a realização de mais uma etapa em minha vida.

A ociosidade é que envelhece, não o trabalho.

Sócrates.

RESUMO

A nova ordem de condução dos negócios e o grande avanço da tecnologia no Brasil para o processamento de informações contábeis e fiscais gerados pelos contribuintes, para a exigência da legislação tributária e societária, trouxeram a necessidade da criação de um sistema com uma linguagem padronizada e única para o monitoramento dos órgãos públicos, implantando-se o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Esse sistema tem como objetivos principais, a substituição de documentos e escriturações físicos para eletrônico, reduzindo o custo da empresa com a impressão e arquivamento; e a otimização na coleta de dados dos contribuintes, eliminando a redundância de informações que são declaradas para os órgãos, onde muitas vezes são remetidas com erros ou omissões, devido o curto prazo para o cumprimento da obrigação legal. Voltado para uma análise de implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) na empresas, esta pesquisa consiste em um estudo dos subprojetos desse sistema, a fim de, evidenciar sua divisão e mudanças ocorridas nas obrigações acessórias, aplicando-se um questionário nas empresas para verificar os principais impactos atualmente sofridos, para atender essa exigência. Conclui-se que, grande parte das pequenas empresas obrigadas ao SPED, até o momento não conseguiu adequar sua estrutura interna, para gerar os dados e corre risco de penalização, uma vez que, o sistema não permite a entrega parcial dos dados gerados pela empresa.

Palavras-chave: Sistema Público de Escrituração Digital, Informações Contábeis e fiscais, Sistemas de Informações Financeiras, Monitoramento pelos órgãos do sistema público.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
1.1. Tema e Problema	10
1.2. Objetivo da Pesquisa.....	12
1.3. Justificativa e Relevância	14
1.4. Metodologia de Pesquisa	15
1.5. Estrutura do Trabalho.....	16
2. REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1. Sistema Público de Escrituração Digital - SPED	17
3. ESTRUTURAS DO SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL	20
3.1. Certificado Digital.....	20
3.2. Nota Fiscal Eletrônica (NFe).....	22
3.3. Escrituração Contábil Digital (ECD).....	24
3.4. Escrituração Fiscal Digital (EFD).....	26
3.5. Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT)	28
3.6. Escrituração Fiscal Digital (EFD) PIS / COFINS.....	30
3.7. Central de Balanços	33
3.8. Livro de Apuração do Lucro Real Eletrônico (e-LALUR)	34
4. AVALIAÇÃO DA IMPLANTAÇÃO SPED NAS EMPRESAS.....	36
5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	43
5.1. Quanto aos resultados obtidos	43
5.1.1. <i>Objetivo 1: Analisar se as empresas estão preparadas para atender a exigência do fisco com relação ao projeto SPED.</i>	43
5.1.2. <i>Objetivo 2: Identificar se a empresa possui um sistema adequado para a geração das informações exigidas pelo projeto SPED.</i>	43
5.1.3. <i>Objetivo 3: Identificar se a empresa possui um profissional da área contábil, com conhecimento da legislação tributária para alimentar o sistema da forma correta.</i>	44
5.1.4. <i>Objetivo 4: Identificar os possíveis problemas e obstáculos que a empresa está enfrentando para atender os subprojetos do SPED.</i>	44

5.1.5.	<i>Objetivo 5: Identificar o que a empresa considera como ponto negativo ou positivo do SPED.</i>	44
5.1.6.	<i>Objetivo 6: Identificar se a empresa está investindo para o correto funcionamento do sistema.</i>	45
5.2.	Contribuições do trabalho	45
5.3.	Recomendações para pesquisas futuras	45

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

QUADRO 1: Objetivos Específicos e Respectivas Perguntas de Pesquisa.....	13
QUADRO 2: Principais procedimentos para validação e entrega do SPED.....	25
QUADRO 3: Apresentação das principais alterações com SPED PIS e COFINS.....	32
TABELA 1: Questionário aplicado por setor.....	15
FIGURA 1: Estrutura do SPED.....	17
FIGURA 2: Estrutura dos órgãos de fiscalização.....	19
FIGURA 3: Estrutura da Certificação Digital no Brasil.....	21
FIGURA 4: Projeto NF-e.....	24
FIGURA 5: Projeto SPED Contábil.....	26
FIGURA 6: Figura 6 – Projeto EFD.....	28
FIGURA 7: Escrituração comercial.....	30
FIGURA 8: Projeto EFD PIS e COFINS.....	31
FIGURA 9: Estrutura da Central de Balanços.....	33
FIGURA 10: Projeto e-LALUR	35
GRÁFICO 1: Preparada para atender SPED.....	37
GRÁFICO 2: Possui Sistema que atende o SPED.....	38
GRÁFICO 3: Possui profissional da área contábil.....	39
GRÁFICO 4: Subprojetos que possuem problema na geração.....	40
GRÁFICO 5: Pontos negativos e positivos do SPED.....	41
GRÁFICO 6: Empresa está investindo corretamente para implantação do SPED.....	42

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

SPED	Sistema de Processamento Eletrônico de Dados
FCONT	Controle Fiscal Contábil de Transição
ECD	Escrituração Contábil Digital
EFD	Escrituração Fiscal Digital
RFB	Receita Federal do Brasil
e - LALUR	Livro de Apuração Lucro Real Eletrônico
e - CPF	Cadastro Pessoa Física Eletrônico
e - CNPJ	Cadastro Pessoa Jurídica Eletrônico
DIPJ	Declaração de Informações Econômicas - Fiscais da Pessoa Jurídica
e – PIS/COFINS	Escrituração Eletrônica do Programa de Integração Social e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
PVA	Programa Validador e Assinador
ICP – Brasil	Infra-estrutura de chaves públicas do Brasil
RG	Registro Geral
SRFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
SERPRO	Serviço Federal de Processamento de Dados
BACEN	Banco Central do Brasil
CVM	Comissão de Valores Imobiliários
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
DNRC	Departamento Nacional de Registro de Comércio
TI	Tecnologia da Informação
AC-RFB	Autoridade Certificadora – Receita Federal do Brasil
COTEC	Coordenação Geral de Tecnologia e Segurança da Informação

1. INTRODUÇÃO

1.1. Tema e Problema

O mundo está passando por grandes transformações, dentre elas a tecnologia da informação que vem trazendo muitas revoluções à gestão das empresas no Brasil. Fazendo-se necessário que as informações sejam processadas de forma coesa e fidedigna, em virtude da velocidade com que as mesmas circulam, pois em tempo real, sabe-se o que está acontecendo do outro lado do mundo.

Com o Fisco também não poderia ser diferente: após estudos e pesquisas que apontaram várias fraudes e perdas no sistema de arrecadação tributária brasileira, o governo federal resolveu desenvolver um sistema de informação mais ágio e dinâmico: o SPED (Sistema Público de Escrituração Digital).

O SPED consiste na modernização da sistemática atual 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. (BRASIL, 2007)

A informatização do sistema tributário criado pelo governo federal tem o objetivo de unificar e cruzar as informações contábeis e fiscais das empresas dentro das cadeias produtivas, a fim de aumentar a arrecadação de impostos e combater as fraudes.

Para cumprir as exigências do governo, as empresas têm trabalhado bastante, pois, além dos prazos estabelecidos pelas autoridades, as informações a que o fisco terá acesso poderão originar vários impactos no mundo empresarial tais como multas ou acréscimos na tributação caso não se enquadrem nas normas específicas do Sistema Tributário Brasileiro. O sistema possibilita uma série de avanços ao país e ao próprio ambiente de negócio, que passa a adquirir um novo nível de transparência, com o livre acesso de informações ao fisco e a identificação, cada vez mais ágil, de eventuais falhas. Permite ainda o intercâmbio de dados em tempo real entre empresas de uma mesma cadeia produtiva. (INTERNEWS, 2009).

Este é um processo novo e de grandes mudanças, e vem sendo implantado por várias empresas o que obriga o profissional contábil a ampliar seu conhecimento, pois a sua participação será fundamental e a importância da sua profissão será destacada, mostrando o novo perfil deste profissional.

Estudar como a empresa objeto de pesquisa se preparou ou vem implementando todas as mudanças (culturais, organizacionais e tecnológicas) necessárias para a implantação de um sistema como esse será muito importante, pois não se trata apenas de uma exigência a ser cumprida pela contabilidade da empresa. Este processo poderá ter impactos nas mais abrangentes áreas e qualquer tomada de decisão precipitada e sem o devido conhecimento poderá trazer sérios danos para a organização. Neste sentido observamos o que nos traz Colangelo Filho:

[...] os projetos de implantação de sistemas empresariais integrados normalmente são complexos e têm grandes impactos sobre a empresa, sua organização e seus processos de negócios. “Além disso, demandam grandes volumes de recursos humanos e financeiros.” Desta maneira, o projeto de implantação destes sistemas, exige a participação de profissionais de diversas qualificações e em tempo integral. Assim, como a contabilidade recebe informações necessárias para suas atividades de outras áreas, se faz necessário à interação direta e de forma eficiente entre os contadores e demais profissionais da organização. (COLANGELO FILHO, 2001, p. 47)

A Contabilidade não trabalha isolada das outras áreas e muito menos visando atender somente o fisco, ela tem grande relevância dentro de uma organização fornecendo informações que traçam a continuidade e o desenvolvimento da empresa frente às exigências do mercado atual.

1.2. Objetivo da Pesquisa

Essa pesquisa tem por objetivo analisar o processo de implantação do sistema público de escrituração digital (SPED) dentro da empresa, destacando-se as principais mudanças e seus impactos, evidenciando a importância e o papel do profissional contábil diante das mudanças tecnológicas. Mais especificamente, a presente pesquisa, que se concentra em duas empresas do ramo industrial, tem como objetivo geral avaliar os impactos na organização e como objetivos específicos:

- Analisar se as empresas estão preparadas para atender a exigência do fisco com relação ao projeto SPED.
- Identificar se a empresa possui um sistema adequado para atender às exigências do projeto SPED.
- Identificar se a empresa possui um profissional da área contábil, com conhecimento da legislação tributário para alimentar o sistema da forma correta.
- Identificar os possíveis problemas e obstáculos que a empresa está enfrentando para atender o projeto.
- Identificar o que a empresa considera como ponto negativo ou positivo do SPED.
- Identificar se a empresa está investindo para o correto funcionamento do sistema.

Para atender a esses questionamentos, foram elaboradas, para cada objetivo específico uma pergunta de pesquisa dispostas no Quadro 1 a seguir:

QUADRO 1: Objetivos Específicos e Respectivas Perguntas de Pesquisa.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS	PERGUNTAS DA PESQUISA
Analisar se as empresas estão preparadas para atender a exigência do fisco com relação ao projeto SPED.	<ul style="list-style-type: none">• A empresa considera-se preparada para atender as exigências do SPED?
Identificar se a empresa possui um sistema adequado para a geração das informações exigidas pelo projeto SPED.	<ul style="list-style-type: none">• A empresa possui sistema que atende a exigência do SPED?
Identificar se a empresa possui um profissional da área contábil, com conhecimento da legislação tributária para alimentar o sistema da forma correta.	<ul style="list-style-type: none">• A empresa possui um profissional qualificado da área contábil?
Identificar os possíveis problemas e obstáculos que a empresa está enfrentando para atender os subprojetos do SPED.	<ul style="list-style-type: none">• Quais os subprojetos do SPED que a empresa encontra-se em dificuldades para a sua geração?
Identificar o que a empresa considera como ponto negativo ou positivo do SPED.	<ul style="list-style-type: none">• Cite pontos negativos e positivos que a implantação do SPED trouxe para a empresa?
Identificar se a empresa está investindo para o correto funcionamento do sistema.	<ul style="list-style-type: none">• A empresa está investindo para o correto funcionamento do SPED ou está usando alternativas? Se estiver usando outras medidas, citar quais?

Fonte: elaborada pela própria autora.

1.3. Justificativa e Relevância

Vários motivos, tanto práticos como acadêmicos, justificaram a condução desta pesquisa. Dentre eles, destaca-se que, várias empresas estão obrigadas ao projeto SPED, mas ainda não estão preparadas para o cumprimento dessa exigência.

Sabemos que nos últimos anos houve um grande avanço tecnológico, principalmente com a evolução da informática e da *internet* que introduziram, nas empresas, uma nova era para o profissional contábil, exigindo maior capacitação e uma postura no processo decisório da gestão empresarial.

A tecnologia da informação (TI) inicialmente abrangia computadores e *softwares* voltados para armazenamento, processamento e análise de informações. Na década de 80, quando se popularizaram os computadores pessoais, particularmente pelo uso de *softwares* de entretenimento e planilhas eletrônicas, surgiu a TI de escritório, composta pelos sistemas de automação de escritório, voltada ao gerenciamento de documentos, de agendas e á comunicação. Também na década de 80, a automação ganhou força, levando a TI ao chão da fábrica. (GONÇALVES; RICCIO, 2009, p.6)

Com essa evolução tecnológica os órgãos pertencentes ao Sistema Tributário e Administração Tributária do Brasil iniciaram a implantação do SPED para a coleta dos dados e informações dos contribuintes, com o objetivo principal de promover a integração dos fiscos, com a entrega de um único arquivo eletrônico para o cumprimento da exigência tributária.

Para atender a exigência do SPED, as empresas deverão adequar seus procedimentos internos para a geração dos dados com qualidade e eficiência. Sabendo-se que o avanço da tecnologia trará para a fiscalização uma facilidade e agilidade na validação das informações, para questionamento em tempo real. Sendo assim, este trabalho se justifica dado à importância da implantação do SPED nas empresas na geração e disponibilização de dados fidedignos ao fisco, a fim de, evitar futuras penalidades e questionamentos por incorreções

declaradas, impossibilitando a continuidade da empresa, uma vez que, terá o bloqueio da certidão negativa de débitos o que impedirá a emissão do documento fiscal para o cumprimento do objeto social.

1.4. Metodologia de Pesquisa

O método de pesquisa utilizado neste trabalho é o quantitativo, que apresenta as seguintes características: quantificação, em vez de interpretação; ênfase na objetividade, em vez da subjetividade; e análise dos dados apurados na pesquisa para a conclusão. Esse método foi aplicado em duas empresas do ramo comercial/industrial, empresas que estão obrigadas aos principais projetos do SPED (ECD, EFD e NFe).

De acordo Richardson (1999, p. 70) essa metodologia, “caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde a mais simples como percentual, média, desvio padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.”.

Foram aplicados, inicialmente, questionários para os administradores responsáveis das empresas, a fim de levantar as dificuldades e benefícios encontrados na implantação do SPED.

TABELA 1: Questionário aplicado por setor.

Setor	Enviados	Respondidos
Administrativo	2	2

Fonte: elaborado pela própria autora.

As perguntas foram definidas de forma a obter respostas classificatórias em uma escala (Sim / Não / Algumas citações). A FIG.2 a seguir, explica sobre o questionário aplicado.

N°	Perguntas	Respostas		
		Sim	Não	Quais
1.	A empresa considera-se preparada para atender as exigências do SPED?			
2.	A empresa possui sistema que atende a exigência do SPED?			
3.	A empresa possui um profissional qualificado da área contábil?			
4.	Quais os subprojetos do SPED que a empresa encontra-se em dificuldades para a sua geração?			
5.	Cite pontos negativos e positivos que a implantação do SPED trouxe para a empresa?			
6.	A empresa considera estar investindo corretamente para a implantação do projeto ou está utilizando alternativas? Se estiver utilizando alternativas. Quais?			

Fonte: elaborado pela própria autora.

1.5. Estrutura do Trabalho

Esta pesquisa é constituída por quatro capítulos incluindo esta introdução, em que são destacados o tema, o problema, os objetivos e a justificativa para a realização da pesquisa. No capítulo 2, Referencial Teórico, apresentam-se as definições e características do Sistema Público de Escrituração Digital. No capítulo 3, Estrutura do SPED, descreve e explica sobre as estruturas do sistema público de escrituração digital e seu funcionamento dentro das organizações. No capítulo 4, Descrição e Avaliação da implantação SPED nas empresas, com a apresentação dos resultados objetivos nos questionários aplicados nas organizações. No capítulo 5, Conclusões e Recomendações, é apontado com

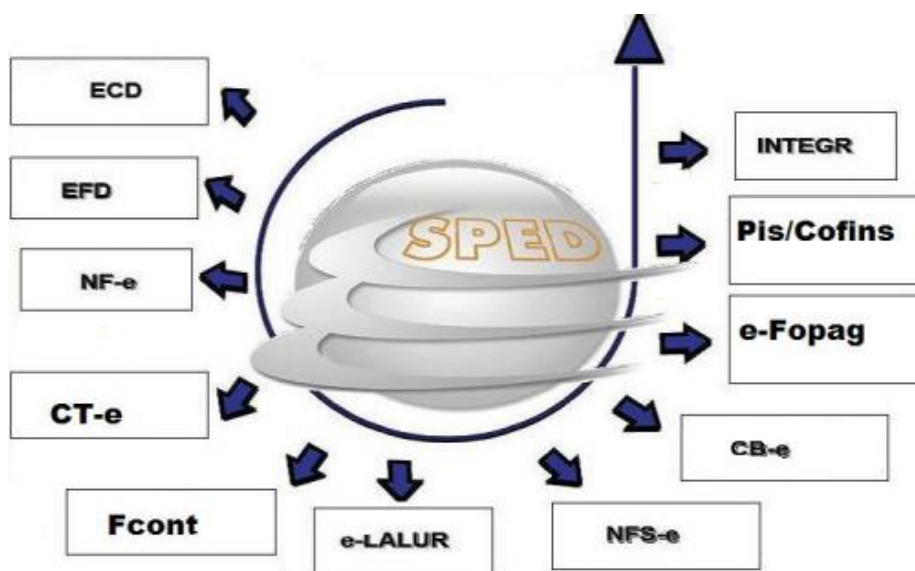
base no relatório aplicado na pesquisa, as considerações finais e sugestões para o aprimoramento da implantação do SPED.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Sistema Público de Escrituração Digital - SPED

O Sistema de processamento de dados é um grande programa dividido em várias estruturas: Certificado Digital, Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Fiscal Digital (EFD), 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), apuração PIS e COFINS (e-PIS-COFINS) e Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT). Cada projeto possui andamento e estrutura própria, alguns já foram implantados e outros ainda estão em fases de estudo e implantação. A seguir apresentamos essa estrutura no Gráfico 1.

Figura 1 – Estrutura do SPED



Fonte: Cardoso

Na presente pesquisa foram abordados todos os subprojetos SPED, considerando que os principais projetos são: Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e).

“Sistema Público de Escrituração Digital é um programa que prevê a obtenção das informações junto às empresas de forma *on-line*. A iniciativa eliminará a troca de informações processuais entre os diversos órgãos, fortalecendo o controle de arrecadação e disponibilizando uma base autêntica para uso de fins lícitos pelo governo”. (ALMEIDA, 2008, p.1)

É um instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal das empresas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações. (Art.2º do Decreto nº 6. 022/07). Instituído pelo Decreto n º 6.022, de 22 de janeiro de 2007, o projeto do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010).

[...] constitui-se em mais um avanço na informatização da relação entre o fisco e os contribuintes. É composto por três grandes subprojetos: Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e a NF-e - Ambiente Nacional. (BRASIL, 2007)

Trata-se da integração entre os fiscos, com o compartilhamento das informações, maior eficácia da fiscalização, diminuição no custo da fiscalização rapidez ao acesso às informações onde haverá maior controle da sonegação gerando assim maior arrecadação. (WALTER; RIBEIRO, 2008, p.9).

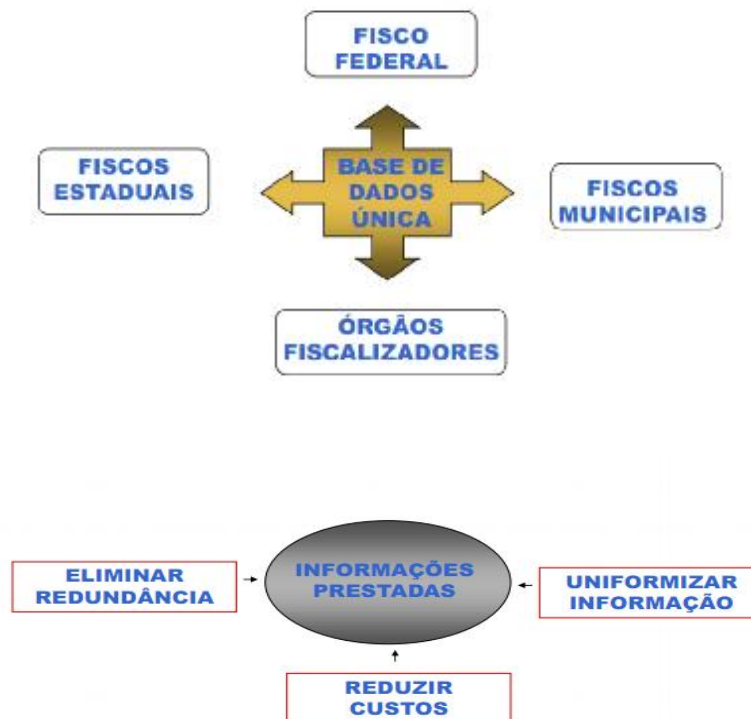
Os principais objetivos do SPED são:

- Promover a integração dos fiscos: respeitadas as restrições legais, as esferas do governo poderão consultar em uma única base de dados as informações necessárias permitindo o cruzamento destas informações e detectando incoerências.

- Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes: o contribuinte terá uma simplificação de suas obrigações acessórias, isso não implica que será uma diminuição das informações solicitadas, mas a redução da quantidade de declarações entregues.
- Tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários: O fisco terá acesso às informações de todas as empresas em um único banco de dados o que lhe permitirá o cruzamento das informações entregues pelos vários contribuintes, ficando mais ágil a detecção de irregularidades.

Com a centralização dos dados teremos a seguinte estrutura demonstrada no gráfico 2, a seguir:

Figura 2 – Estrutura dos órgãos de fiscalização



Fonte: elaborado pela própria autora

Com a modernização das exigências atuais de legislação fiscal e comercial, os registros escriturados e impressos em papel dão lugar à escrituração e armazenamento digital. Os arquivos são enviados através de um programa validador específico fornecido pela Receita Federal do Brasil e assinado digitalmente pelos responsáveis da empresa.

3. ESTRUTURAS DO SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL

3.1. Certificado Digital

O certificado digital é um arquivo eletrônico que contém dados de uma pessoa ou instituição, utilizados para comprovar sua identidade. Este arquivo pode estar armazenado em um computador ou em outra mídia, como um *token* ou *smart card*.

Exemplos semelhantes a um certificado digital são o CNPJ, RG, CPF e carteira de habilitação da pessoa física. Cada um deles contém um conjunto de informações que identificam a instituição ou a pessoa, bem como a autoridade certificadora, que garante sua validade.

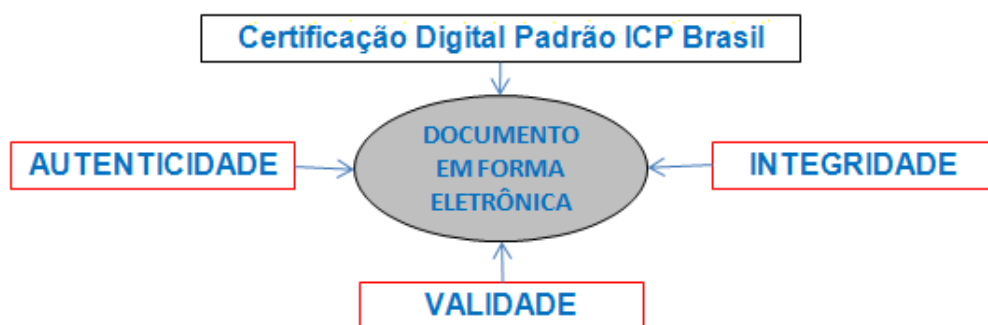
Autoridade Certificadora é a entidade integrante da ICP-Brasil (Infra-estrutura de chaves públicas) em nível imediatamente subsequente ao da AC-RFB (Autoridade Certificadora Receita Federal do Brasil), habilitada pela Coordenação Geral de Tecnologia e Segurança da Informação (COTEC), em nome da Receita Federal do Brasil (RFB), responsável pela emissão e administração dos Certificados Digitais e-CPF e e-CNPJ. (RFB)

Os certificados podem ser emitidos para diversos tipos de entidades, tais como: pessoa física, determinado terminal de computador, departamento de uma instituição, instituição etc. Possuem uma forma de assinatura eletrônica da Autoridade Certificadora (AC) que o emitiu. Devido sua idoneidade, a AC é

normalmente reconhecida por todos como confiável, fazendo o papel de "Cartório Eletrônico".

Demonstramos no Gráfico 3 o diagrama da certificação digital padrão ICP Brasil:

Figura 3 – Estrutura da Certificação Digital no Brasil



Fonte: elaborado pela própria autora.

Algumas das principais informações encontradas em um certificado digital são:

- Dados que identificam o dono (nome, número de identificação, estado etc).
- Nome da Autoridade Certificadora (AC) que emitiu o certificado.
- Número de série e o período de validade do certificado.
- Assinatura digital da AC.

O objetivo da assinatura digital no certificado é indicar que outra entidade (a Autoridade Certificadora) garante a veracidade das informações nele contidas.

3.2. Nota Fiscal Eletrônica (NFe)

A partir de 2005, após reuniões em 2004, surge um novo projeto: a nota fiscal eletrônica. Segundo Brasil (2005):

Para atender o disposto da Emenda Constitucional nº 42, Inciso XXII, art. 37, foi realizado, nos dias 15 a 17 de julho de 2004, em Salvador, o 1º Encontro Nacional de Administradores Tributários – ENAT, reunindo os titulares das administrações tributárias federal, estaduais, do Distrito Federal e dos municípios de capitais. O encontro teve como objetivo buscar soluções conjuntas das três esferas de Governo que promovessem maior integração administrativa, padronização e melhor qualidade das informações; racionalização de custos e da carga de trabalho operacional no atendimento; maior eficácia da fiscalização; maior possibilidade de realização de ações fiscais coordenadas e integradas; maior possibilidade de intercâmbio de informações fiscais entre as diversas esferas governamentais; cruzamento de dados em larga escala com dados padronizados e uniformização de procedimentos.

O projeto de Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) institui um novo modelo digital de documento fiscal que substitui o modelo tradicional de papel em todo território Brasileiro.

Com o intuito de implantar um modelo nacional de nota fiscal que substituísse aquelas emitidas em papel, foi criada a NF-e, que nada mais é do que a substituição do documento em papel por um arquivo digital que contém o registro das operações de compra e venda de mercadorias, além da prestação de serviços. (NASAJON; SANTOS, 2010, p.25)

A Nota Fiscal Eletrônica foi definida como o documento emitido e armazenado eletronicamente com o intuito de registrar operações de circulação

de mercadorias ou de prestação de serviços, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emissor e pela recepção do documento eletrônico através da Fazenda antes da circulação ou saída da mercadoria. (ESTEVES, 2009, p.2). Esperam-se grandes benefícios com a implantação deste projeto, tais como:

- Redução de custos com as impressões em papel.
- Simplificação de obrigações acessórias.
- Redução no custo de armazenagem dos grandes volumes de papeis.
- Eliminação de digitação de notas fiscais na recepção de mercadorias.
- Aumento na confiabilidade da Nota Fiscal.
- Melhoria no processo de controle fiscal, possibilitando um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos.
- Diminuição da sonegação e aumento da arrecadação.

Com a modernização da emissão dos documentos fiscais, está surgindo uma nova era, trazendo mudanças no cenário tributário do país. Assim, o fisco terá maior interação e melhor controle com o compartilhamento de informações com o seu contribuinte, permitindo com isso um aumento nas suas arrecadações e a inibição da sonegação fiscal.

Para emitir a NF-e, o estabelecimento usa um programa de computador e gera o arquivo digital, que é enviado ao Fisco através da Internet. Da mesma forma, os estabelecimentos receptores, ao receber o arquivo (como anexo a um *e-mail* ou outra forma qualquer de comunicação eletrônica via *Internet*), não precisam imprimir o documento em papel, apenas armazená-lo, também eletronicamente, durante o período exigido por lei, que na maioria dos casos é de 5 anos, mas que pode ser de 10 a 50 dependendo do documento. O tempo de guarda do documento eletrônico é idêntico ao do documento físico convencional – apenas ocupa menos espaço e exige menos esforço para armazenagem. (NASAJON; SANTOS, 2010, p.25)

O Projeto NF-e está apresentado conforme figura 1:

Figura 4 – Projeto NF-e



Fonte: Cardoso (2009, p.16)

A obrigatoriedade das empresas em emitir a NF-e está definido nos protocolos do ICMS nº. 42/2009.

3.3. Escrituração Contábil Digital (ECD)

A Escrituração Contábil Digital (ECD) é a forma de transmitir a obrigação em versão digital, ou seja, substituir os livros de escrituração mercantil pelos seus equivalentes digitais. Trata-se dos seguintes livros:

- Livro diário e seus auxiliares se houver.
- Livro razão e seus auxiliares se houver.

- Livro balancete, balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

Segundo a Instrução Normativa RFB nº 787 de 19 de novembro de 2007, estão obrigadas a adotar a ECD em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2008, as sociedades empresárias sujeitas a acompanhamento econômico-tributário diferenciado, nos termos da Portaria RFB nº 11.211, de 7 de novembro de 2007 e sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009) em relação aos fatos contábeis desde 1º de janeiro de 2009, as demais sociedades empresárias sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009). Para as demais sociedades empresárias a ECD é facultativa. As sociedades simples e as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional estão dispensadas desta obrigação. (BRASIL, 2007)

O Quadro 2 e as FIG. 2 a 7, a seguir, apresentam os principais procedimentos para a validação e entrega do arquivo SPED:

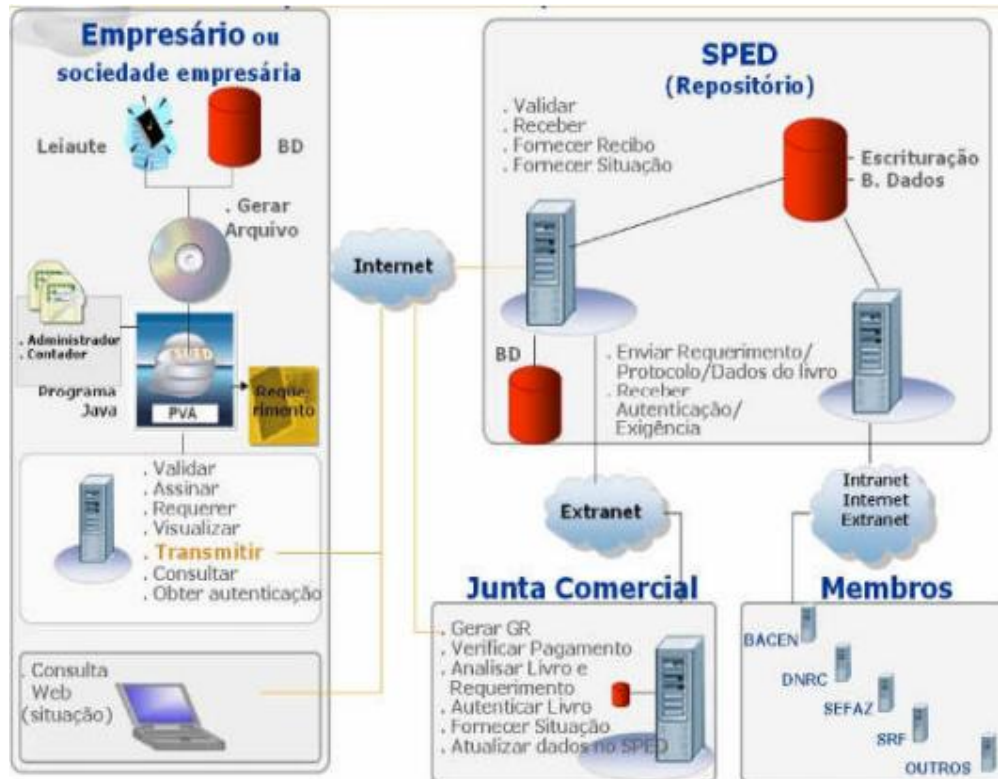
QUADRO 2: Principais procedimentos para validação e entrega do SPED.

PROCEDIMENTOS	DESCRIÇÃO
Validação e Importação	O arquivo gerado pelo programa de contabilidade no formato exigido pela RFB deverá ser validado e importado e validado através do programa ECD.
Requerimento	Assinar digitalmente com o e-CPF o requerimento para entrega.
Assinatura digital dos responsáveis	O sócio responsável pela a empresa perante a Junta Comercial da jurisdição e o contador responsável pela escrituração contábil, deverão assinar de forma eletrônica, através do e-CPF o arquivo o ECD.
Transmissão	Transmitir o arquivo para a base da Receita Federal do Brasil.
Situação do Livro	A empresa poderá acompanhar a situação em que se encontra o livro entregue até a sua autenticação.

Fonte: elaborado pela própria autora.

O projeto EFC está apresentado conforme a figura 2, a seguir:

Figura 5 – Projeto SPED Contábil



Fonte: Cardoso (2009, p.12)

3.4. Escrituração Fiscal Digital (EFD)

A Escrituração Fiscal Digital (EFD) é um arquivo digital em leiaute específico, abrangendo um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Visa substituir a escrituração dos livros fiscais realizadas em papel por arquivos digitais. Este arquivo deverá ser assinado digitalmente e transmitido, via *internet*, ao ambiente SPED.

A Escrituração Fiscal Digital (EFD) obriga o contribuinte a informar suas operações de forma mais detalhada ao Fisco, ao contrário da forma que realiza a escrituração fiscal nos livros fiscais, porque estes contemplam apenas dados totais dos documentos fiscais. (AZEVEDO; MARIANO, 2009, p.159)

Abrange a substituição da escrituração e impressão dos seguintes livros fiscais:

- Registro de entradas.
- Registro de saídas.
- Registro de Inventário.
- Registro de Inventário de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).
- Registro de Apuração do ICMS.

A partir dos dados gerados pelo seu sistema de informação, a empresa deverá gerar um arquivo digital no leiaute preestabelecido. Este arquivo será submetido à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador (PVA) fornecido pelo SPED.

A Legislação Básica do EFD (CARDOSO, 2009, p.7):

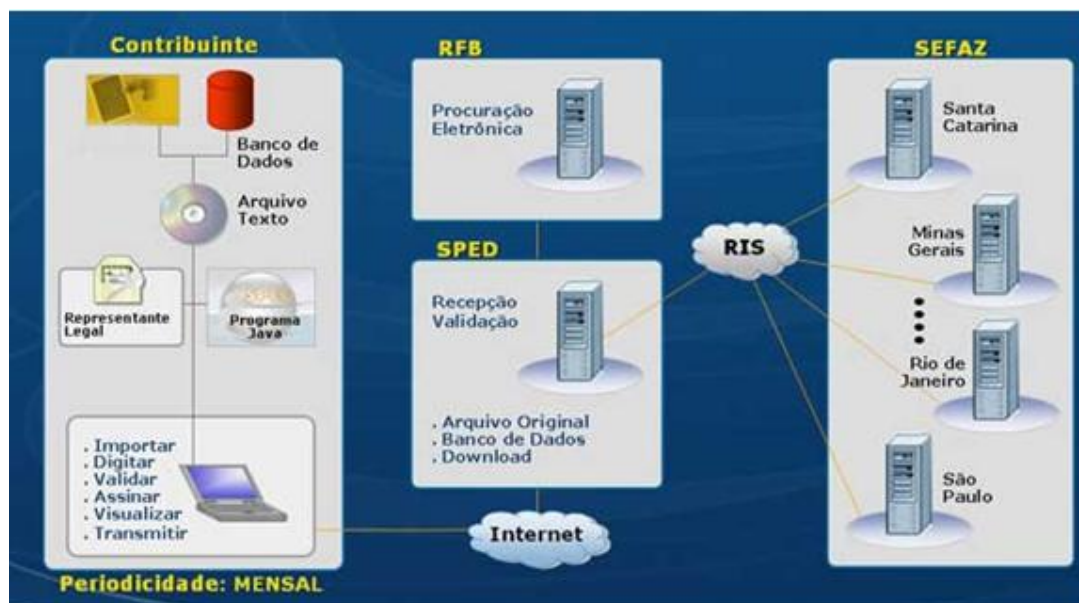
Ajuste SINIEF 02, de 3 de abril de 2009 - Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital. Ato COTEPE/ICMS nº 09, de 18 de abril de 2008 - Dispõe sobre as especificações técnicas para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital - EFD. Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007 - Institui o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED. Convênio ICMS nº 143, de 15 de dezembro de 2006 - Institui a Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Atualmente grande parte das empresas pequenas e algumas médias terceirizam a contabilidade para atender às exigências da legislação tributária no Brasil, sabendo que a mesma trabalha de forma isolada. Mas a partir da obrigatoriedade do SPED Fiscal, deverá ser alterada essa forma de trabalho,

devido exigência para contribuinte de diversas informações gerenciais que a contabilidade não terá conhecimento, tais como, relatórios adicionais como relações de passagens para as empresas de transportes, relação de vendas com cartões de débitos e créditos etc.

O projeto EFD está apresentado conforme a figura 3, a seguir:

Figura 6 – Projeto EFD



Fonte: Cardoso (2009, p.8)

3.5. Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT)

O Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) é uma conversão da contabilidade “societária” para a contabilidade “fiscal”, ou seja, a empresa deverá apresentar os lançamentos contábeis através dos novos critérios adotados pela legislação societária introduzidos pela lei nº 11.638/2007 e pelos artigos 37 e 38 da Lei nº 11.941/2009 e, apresentar esses mesmos lançamentos, utilizando os

métodos e critérios contábeis aplicáveis à legislação tributária, demonstrando os ajustes das metodologias no FCONT.

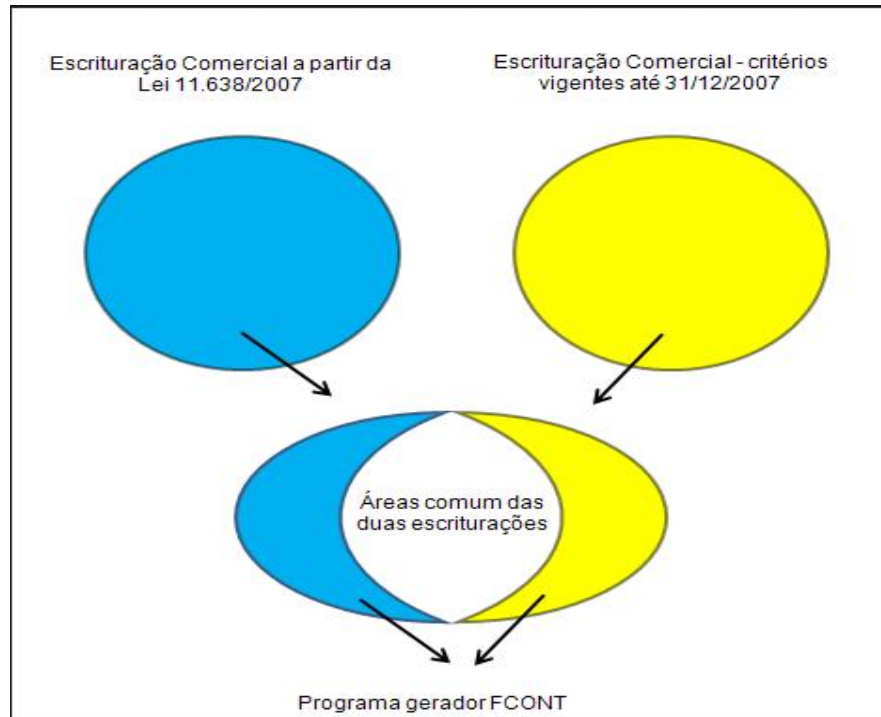
FCONT é uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007. (Instrução Normativa RFB nº 949/09)

O arquivo de escrituração contábil deverá ser apresentado no leiaute exigido pela RFB e importado através do Programa Validador e Assinador (PVA) disponibilizado pela Receita Federal do Brasil. Em termos práticos, no PVA da entrada de dados do FCONT devem ser informados os lançamentos que:

- Efetuados na escrituração comercial, não devam ser considerados para fins de apuração do resultado com base na legislação vigente em 31.12.2007, ou seja, os lançamentos que existem na escrituração comercial, mas que devem ser expurgados para remover os reflexos das alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941, de 2009, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração contábil, para apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.
- Não efetuados na escrituração comercial, mas que devam ser incluídos para fins de apuração do resultado com base na legislação vigente em 31.12.2007.

No sentido de visualizar melhor a comparabilidade das escriturações de antes e depois de 31.12.2007, apresentamos, a seguir, o gráfico 4:

Figura 7 – Escrituração comercial



Fonte: elaborado pela própria autora

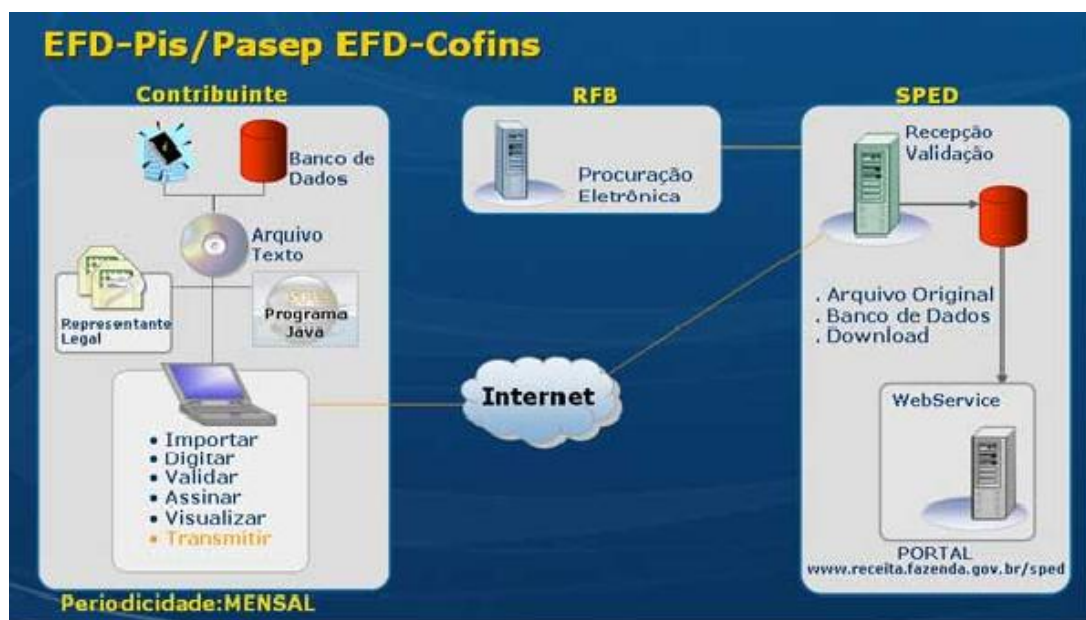
3.6. Escrituração Fiscal Digital (EFD) PIS / COFINS

A Escrituração Fiscal Digital das contribuições PIS e COFINS é um arquivo digital instituído no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, a ser utilizado pelas pessoas jurídicas de direito privado na escrituração da Contribuição para o Programa de Integração Social / Programa de Formação do Patrimônio do Servidor (PIS/ PASEP) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (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.

O projeto EFD PIS e COFINS está apresentado conforme a figura 8, a seguir:

Figura 8 – Projeto EFD PIS e COFINS



Fonte: Cardoso (2009, p.)

Os documentos e operações da escrituração representativa de receitas auferidas e de aquisições, custos, despesas e encargos incorridos, serão relacionadas no arquivo da EFD-PIS/COFINS em relação a cada estabelecimento da pessoa jurídica. A escrituração das contribuições sociais e dos créditos será efetuada de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica.

O arquivo da EFD-PIS/COFINS deverá ser validado, assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED. Conforme disciplina a Instrução Normativa RFB nº 1.052 de 5 de julho de 2010, estão obrigadas a adotar a EFD-PIS/COFINS:

- Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2011, as pessoas jurídicas sujeitas a acompanhamento econômico-tributário diferenciado, nos termos da Portaria RFB nº 2.923, de 16 de dezembro de 2009, e sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real.
- Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de julho de 2011, as demais pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real.
- Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2012, as demais pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Presumido ou Arbitrado.

A apresentação desse arquivo para as empresas trará grandes alterações, uma vez que, grande parte dessas terceiriza a contabilidade para apuração dos impostos, fazendo-se o fechamento desses, através dos valores das receitas e custos auferidos no período. E com a implantação desse novo sistema, a apuração dessas contribuições será realizada por produto e/ou serviço. Portanto percebemos mais uma vez, que a contabilidade não vai conseguir trabalhar de forma individualizada sem a presença dos contribuintes.

QUADRO 3: Apresentação das principais alterações com SPED PIS e COFINS:

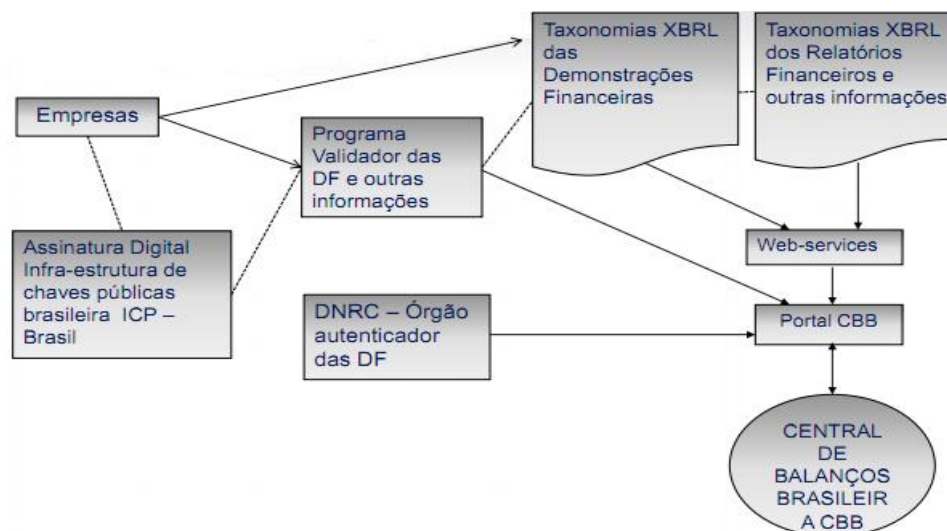
PROCEDIMENTO	ANTES DO PROJETO	COM O PROJETO
Declaração	DACON	SPED PIS e COFINS.
Forma de apuração dos débitos e créditos	Pelo valor da Receita e Custo auferido	Pelo valor dos produtos / serviços vendidos e adquiridos.

Fonte: Elaborado pela própria autora.

3.7. Central de Balanços

A Central de Balanços brasileira é um projeto integrante do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), em fase inicial de desenvolvimento, que deverá reunir demonstrativos contábeis e uma série de informações econômico-financeiras públicas das empresas envolvidas no projeto.

Figura 9 – Estrutura da Central de Balanços



Fonte: elaborado pela própria autora

As informações coletadas serão mantidas em um repositório e publicadas em diversos níveis de agregação. Esses dados serão utilizados para geração de estatísticas, análises nacionais e internacionais (por setor econômico, forma jurídica e porte das empresas), análises de risco creditício e estudos econômicos, contábeis e financeiros, dentre outros usos.

A Central tem como objetivo a captação de dados contábeis e financeiros, a agregação desses dados e a disponibilização à sociedade, em meio magnético, dos dados originais e agregados.

Organizações envolvidas no projeto Central de Balanços:

- Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB).

- Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO).
- Banco Central do Brasil (BACEN).
- Comissão de Valores Imobiliários (CVM).
- Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC).
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).
- Departamento Nacional de Registro de Comércio (DNRC).
- Agências Reguladoras (AR).
- Empresas.

3.8. Livro de Apuração do Lucro Real Eletrônico (e-LALUR)

O objetivo do sistema é eliminar a redundância de informações existentes na escrituração contábil, no LALUR e na DIPJ, facilitando o cumprimento da obrigação acessória. De forma simplificada, o funcionamento do sistema será o seguinte:

- Baixar e instalar o Programa Gerador de Escrituração (PGE) que será disponibilizado através do site da RFB. Após realizar esse procedimento, serão liberadas as funcionalidades:
 - Digitação das adições, exclusões e compensações;
 - Importação: de arquivo contendo as adições e exclusões; de informações contábeis oriundas da Escrituração Contábil Digital (ECD); de saldos da parte B do período anterior.
 - Cálculo dos tributos.
 - Verificação de pendências.

- Assinatura do livro.
- Transmissão pela Internet.
- Visualização.

O projeto e-LALUR está apresentado conforme a figura 10, a seguir:

Figura 10 – Projeto e-LALUR



Fonte: Cardoso (2009, p.)

Ao importar os dados da contabilidade, o e-LALUR os converterá para um padrão bastante parecido com o que se pratica hoje, o que se informa na DIPJ e nas demonstrações contábeis. Para isto, ele utilizará o "Plano de Contas Referencial" informado anteriormente na escrituração contábil digital - ECD.

Feito a conversão, eventuais reclassificações ou redistribuições de saldos serão possíveis (adições e/ou exclusões). O volume desses ajustes dependerá da precisão da indicação do plano de contas referencial na ECD.

Além das demais premissas do SPED, o e-LALUR tem as seguintes:

- Rastrear das informações.
- Coerência aritmética dos saldos da parte B.

A rastreabilidade diz respeito a manter registros das movimentações que resultem em alterações de saldos que irão compor as demonstrações contábeis baseadas no plano de contas referencial.

A coerência aritmética dos saldos da parte B é a garantia de que eles estarão matematicamente corretos. Para isto, uma das etapas será a conferência com os saldos do período anterior de e-LALUR já transmitido. A cada conferência de saldo, o sistema obterá, também, um extrato (semelhante a um razão) completo, de cada conta controlada na parte B.

A partir de tais elementos o PGE fará um "rascunho" da Demonstração do Lucro Real, da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e dos valores apurados para o IRPJ e a própria CSLL. Caso o contribuinte concorde com os valores apresentados, basta assinar o livro e transmiti-lo pela internet.

É importante ressaltar que o projeto se encontra em elaboração. Participam dos trabalhos, além da Receita Federal do Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis (FENACON), contribuintes, entidades de classe, enfim, todos os parceiros cuja relação pode ser obtida na página principal do sítio.

4. AVALIAÇÃO DA IMPLANTAÇÃO SPED NAS EMPRESAS

Este capítulo relata-se sobre os resultados obtidos do questionário aplicado nas empresas, a fim de, resultar nos principais impactos sofridos na sua estrutura interna para a geração dos dados exigidos pelo Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), cumprindo-se as obrigações dentro dos prazos legais sem o recebimento de penalidades.

O Gráfico 1 apresenta o resultado das empresas que estão preparadas para atender o SPED.

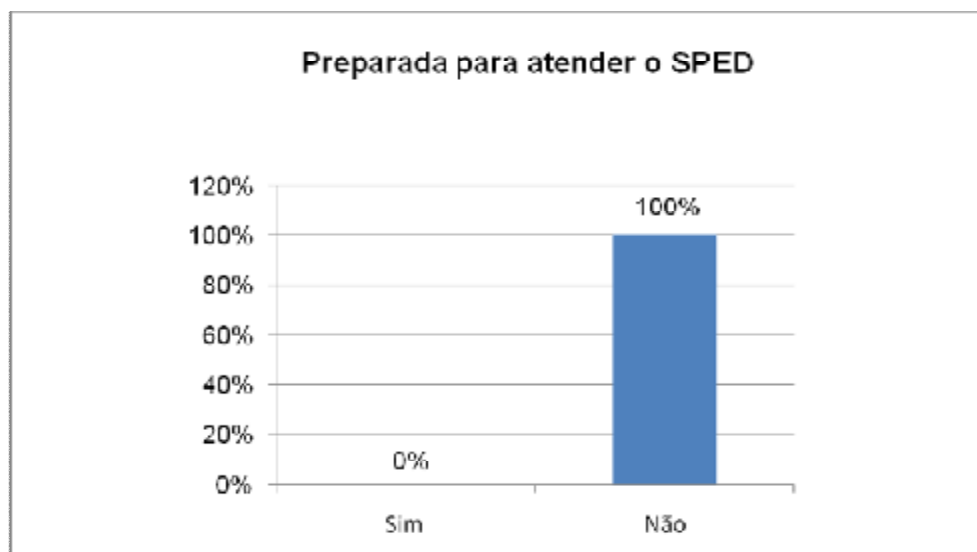


GRÁFICO 1: Empresa considera preparada para atender o SPED.

Fonte: Elaborada pela própria autora

O resultado deste questionário mostra que 100% das empresas não estão preparadas para atender a exigência do SPED, ou seja, até o momento não possui todas as informações para a entrega da obrigação acessória.

O Gráfico 2 apresenta o resultado das empresas que possuem um sistema para a geração dos dados exigidos pelo SPED.

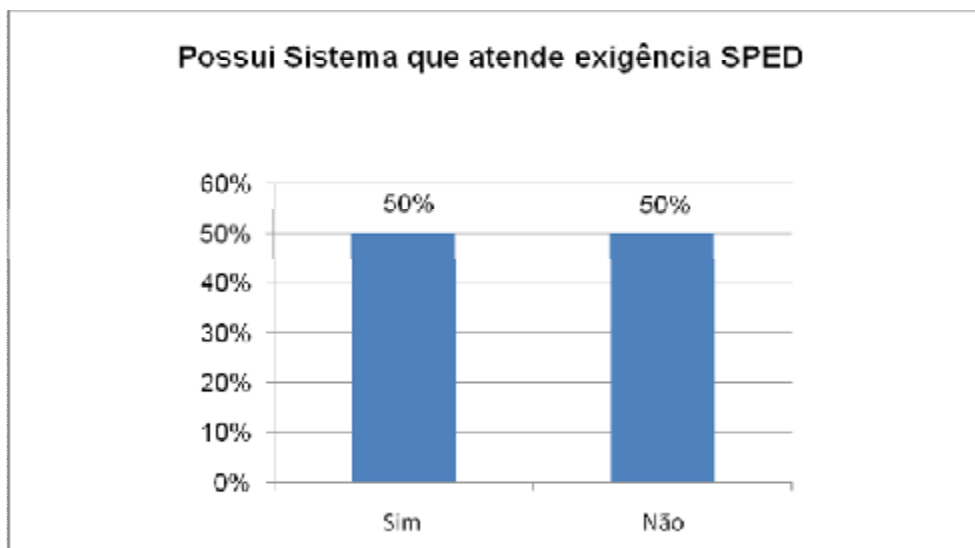


GRÁFICO 2: Empresa possui sistema que atenda as exigências do SPED.

Fonte: Elaborada pela própria autora

Nesse questionário, observamos que 50% das empresas possui o sistema e está se adequando para a geração dos dados exigidos e os outros 50% ainda não possui o sistema, ou seja, deverá implantar o sistema para a geração dos dados e posteriormente inserir os dados exigidos pelo SPED.

O Gráfico 3 apresenta o resultado das empresas que possuem um profissional contábil para o acompanhamento e validação dos dados que serão exigidos pelo SPED.

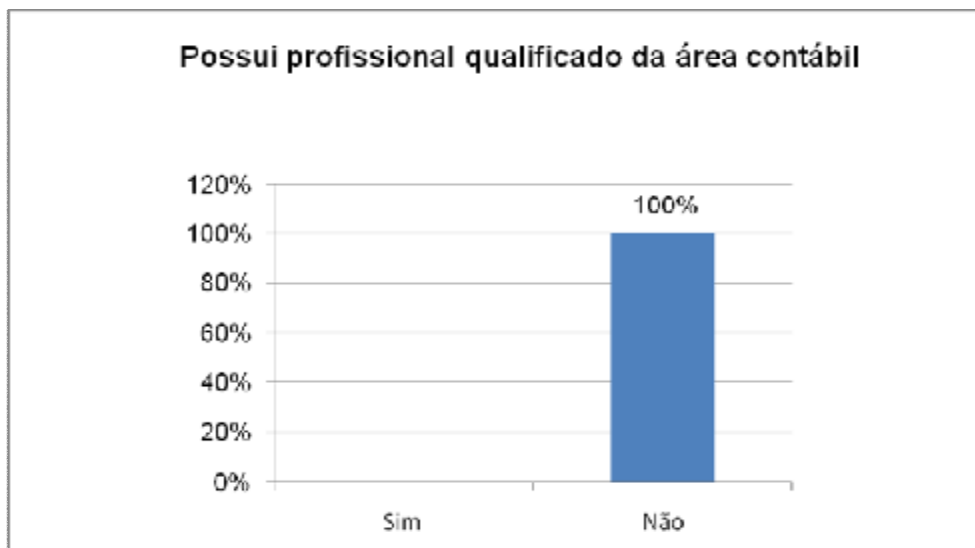


GRÁFICO 3: Empresa possui profissional qualificado que trabalha intrno na empresa para a geração das informações.

Fonte: Elaborada pela própria autora

Nesse questionário, observamos que 100% das empresas não possui um profissional contábil que trabalha internamente para o acompanhamento e geração dados nas empresas.

O Gráfico 4 apresenta o resultado referente os subprojetos que a empresa possui dificuldades para a geração.

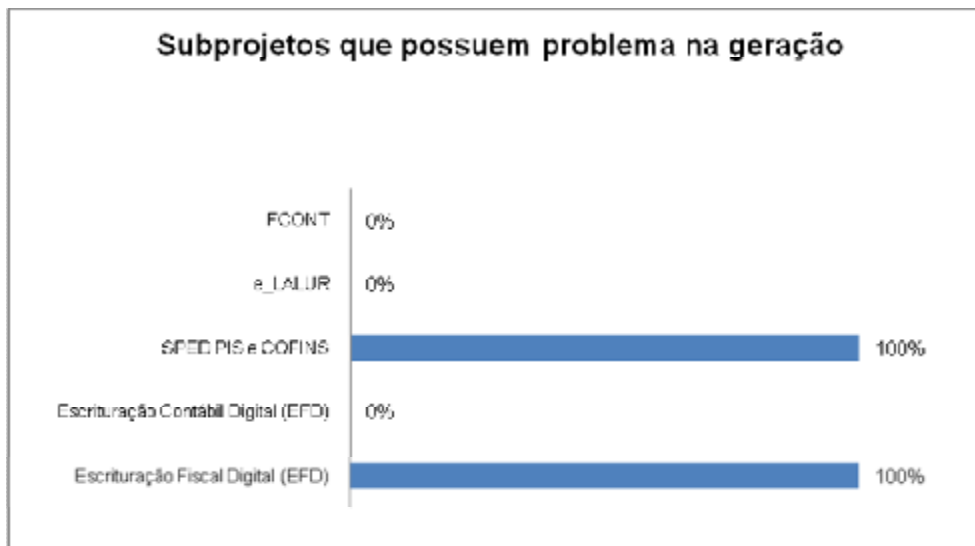


GRÁFICO 4: Subprojetos que possuem problema na geração.

Fonte: Elaborada pela própria autora

Podemos observar nesse questionário, que as empresas possuem dificuldade na geração dos arquivos para exigência dos dados tributários, onde 100% das empresas responderam que estão dificuldade na Escrituração Fiscal Digital e SPED PIS-COFINS.

O Gráfico 5 apresenta o resultado que a empresa considera como ponto positivo e negativo.



GRÁFICO 5: Pontos negativos e positivos do SPED.

Fonte: Elaborada pela própria autora

Nesse questionário, temos os pontos positivos e negativos para o funcionamento do SPED nas empresas.

O Gráfico 6 apresenta o resultado se as empresas estão investindo corretamente para a implantação do SPED.

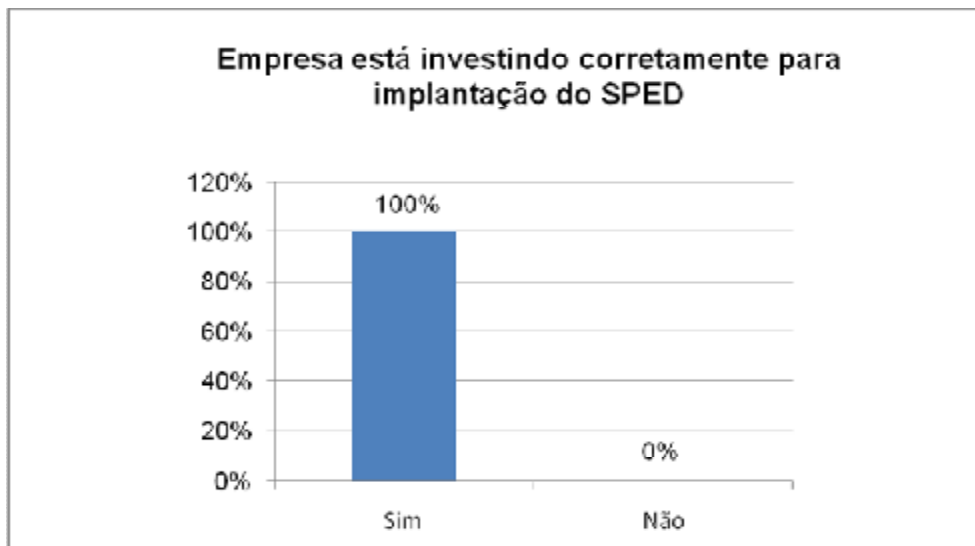


GRÁFICO 6: Empresa está investindo corretamente para a implantação do SPED..

Fonte: Elaborada pela própria autora

Nesse questionário, verificamos que 100% das empresas estão investindo corretamente para o funcionamento do SPED.

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este capítulo apresenta as conclusões e recomendações obtidas com o trabalho realizado.

5.1. Quanto aos resultados obtidos

Em relação ao objetivo geral desta pesquisa, que foi analisar os principais impactos do SPED nas empresas, conclui-se que a implantação do projeto trará grandes mudanças na estrutura da organização, como se pode observar nas subseções a seguir, que descrevem as conclusões referentes a cada objetivo específico.

5.1.1. Objetivo 1: Analisar se as empresas estão preparadas para atender a exigência do fisco com relação ao projeto SPED.

A análise da entrevista permitiu identificar que as empresas não estão preparadas para atender as exigências dos subprojetos do SPED. Atualmente encontra-se em dificuldades na geração dos arquivos e ou sistemas, que serão tratados nos próximos questionários.

5.1.2. Objetivo 2: Identificar se a empresa possui um sistema adequado para a geração das informações exigidas pelo projeto SPED.

Através do questionário aplicado, podemos identificar que há empresas que não possuem sistema que atenda as exigências dos subprojetos SPED para a geração dos arquivos e cumprimento das obrigações acessórias. Portanto deverão se adequar adquirindo-se um novo sistema ou verificando a possibilidade da terceirização desse trabalho para atender a obrigação fiscal, a fim de, evitar penalidades pela não entrega do arquivo.

5.1.3. Objetivo 3: Identificar se a empresa possui um profissional da área contábil, com conhecimento da legislação tributária para alimentar o sistema da forma correta.

Com o questionário aplicado, identificamos que as empresas de pequeno porte não possuem profissional contábil que trabalha interno na empresa, para auxiliar ou acompanhar a inclusão de dados no sistema. Atualmente as empresas terceirizam a parte contábil para a apuração dos impostos incidentes nas operações.

5.1.4. Objetivo 4: Identificar os possíveis problemas e obstáculos que a empresa está enfrentando para atender os subprojetos do SPED.

Através do questionário aplicado, identificamos que as empresas possuem problemas para a geração dos arquivos exigidos no subprojeto Escrituração Fiscal Digital e SPED PIS-COFINS, devido à terceirização da parte fiscal para a apuração dos impostos, uma vez que, os escritórios de contabilidade não possuem estrutura suficiente para inserir os dados no sistema para a geração de controle de estoque e produção. Portanto as empresas deverão contratar um profissional da área contábil com conhecimento da área tributária para a inclusão dos dados no sistema da forma correta ou aumentar o honorário contábil para a execução desse procedimento.

5.1.5. Objetivo 5: Identificar o que a empresa considera como ponto negativo ou positivo do SPED.

Através do questionário aplicado, temos os pontos positivos e negativos para o funcionamento do SPED, destacando o ponto negativo de aumento de salário ou honorários para o profissional contábil, uma vez, haverá uma redução das obrigações acessórias mas aumentará a fiscalização efetiva nas

empresas, portanto os dados que serão gerados deverão demonstrar sua realidade para evitar futuros questionamentos.

5.1.6. Objetivo 6: Identificar se a empresa está investindo para o correto funcionamento do sistema.

Com o questionário aplicado, verifica-se que as empresas estão investindo corretamente para o funcionamento do SPED, mas encontram dificuldades para a geração dos dados. Sabendo-se que a entrega dos arquivos após o prazo exigido ocasionará penalidades para a empresa que poderá impossibilitar o funcionamento das suas operações.

5.2. Contribuições do trabalho

Atualmente no Brasil muitos contribuintes não possuem conhecimento no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e ainda temos muitas empresas que não estão obrigadas a todos os subprojetos, uma vez que, temos subprojetos que estão em face de construção. Portanto essa pesquisa contribui para esse conhecimento juntamente com os seus subprojetos, a fim de, antecipar sua estrutura e não gerar futuros problemas na implantação quando estiverem obrigados a essa exigência.

5.3. Recomendações para pesquisas futuras

Dadas as limitações desta pesquisa, seguem algumas sugestões para pesquisas futuras:

- Ampliação da pesquisa em uma quantidade maior de empresas.
- Aplicar a pesquisa em outros portes de empresas.
- Aplicar a pesquisa nas empresas que ainda não estão obrigadas ao SPED, para verificar se as mesmas estão se adequando.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARDOSO, Ricardo L. SPED Contábil e Fiscal: Os desafios da implementação, uma abordagem prática. Disponível em <http://www.iobsolucoes.com.br/pdf/Consulcamp_CIESP.pdf > Acesso em 25/11/2010.

BRASIL. RECEITA FEDERAL. Sistema Público de Escrituração Digital. Disponível em < www.receita.fazenda.gov.br/Sped >. Acesso em 25/09/2010.

BRASIL. RECEITA FEDERAL. Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Decretos/2007/dec6022.htm>> Acesso em 10/09/2010

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portal nacional da nota fiscal eletrônica. Disponível em < <http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/historico.aspx>. > Acesso em 01/10/2010.

AZEVEDO, Osmar R.; MARIANO, Paulo A. SPED - Sistema Público de Escrituração Digital. São Paulo: IOB, 2009.

DUARTE, Roberto Dias. Big Brother Fiscal III: o Brasil na Era do conhecimento. 3.Ed.São Paulo: Ideas@work,2009

LOPES, André C.T. SPED – A Contabilidade digital. Disponível em <<http://www.netlegis.com.br/index.jsp?arquivo=detalhesArtigosPublicados.jsp&cod2=1698->>. Acesso em 10/11/2010.

ALMEIDA, José O.Tavares. O SPED e a transparência nas relações tributárias. Disponível em< [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Brazil/Local%20Assets/Documents/Artigo%20SPED%20Othon%20Almeida\(2\).pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Brazil/Local%20Assets/Documents/Artigo%20SPED%20Othon%20Almeida(2).pdf)> Acesso em 15/01/2011

CARVALHO, Jerffeson C. de. SPED – Sistema Público de Escrituração Digital – Impactos na contabilidade das empresas. Disponível em <<http://www.netlegis.com.br/indexRC.jsp?arquivo=detalhesArtigosPublicados.jsp&cod2=1682sped->>. Acesso em 05/03/2010.

RICHARDSON, Roberto Jarry. Pesquisa Social. Métodos e Técnicas. São Paulo: Atlas, 1999.

WALTER, J. P; RIBEIRO, O. D. J. Sistema público de escrituração digital e nota fiscal eletrônica: O Brasil evoluindo com o contribuinte. Disponível em <<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vlVn02/t008.pdf>>. Acesso em 05/09/2010.

ESTEVES, Maciel. Desburocratização fiscal. Disponível em <<http://www.revista.fundap.sp.gov.br/revista9/paginas/9-06-mc6-Desburocratizacao.htm>>. Acesso em 01/10/2010.

NASAJON, Cláudio; SANTOS, Eunice. SPED e NF-e: Vem cá, que a gente explica. Disponível em <<http://www.spedconsulta.com.br/>> Acesso em 25/10/2010.

WINART.SOFTWARE, Empresa. Disponível no site: <<http://www.winart.com.br/Sped.aspx>>