

**Universidade Presbiteriana Mackenzie
Centro de Ciências Sociais e Aplicadas
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Mestrado Profissional em Controlaria Empresarial**

**O IMPACTO DA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA PÚBLICO
DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL - SPED NAS EMPRESAS DO
SETOR TÊXTIL E DE CONFECÇÃO, SEGUNDO A
PERCEPÇÃO DOS GESTORES DAS EMPRESAS.**

Mauri José Alberti

São Paulo

2016

Mauri José Alberti

**O IMPACTO DA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA PÚBLICO DE
ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED) NAS EMPRESAS DO SETOR
TÊXTIL E DE CONFECÇÃO, SEGUNDO A PERCEPÇÃO DOS
GESTORES DAS EMPRESAS.**

**Dissertação apresentada ao Programa de
Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciências
Contábeis da Universidade Presbiteriana
Mackenzie para a obtenção do título de
Mestre em Controladoria Empresarial.**

Orientador: Prof. Dr. Henrique Formigoni

Coorientador: MSc. Haroldo Silva

**São Paulo
2016**

A334i Alberti, Mauri José

O impacto da implantação do sistema público de escrituração digital-SPED nas empresas do setor têxtil e de confecção, segundo a percepção dos gestores das empresas / Mauri José Alberti - 2016.

127 f.: il.; 30 cm

Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial)
Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2016.

Orientação: Prof. Dr. Henrique Formigoni

Bibliografia: f. 110-120

1. SPED. 2. Certificação digital. 3. Gastos. 4. Governo eletrônico. 5. ABIT. I. Título.

CDD 338.4

Mauri José Alberti

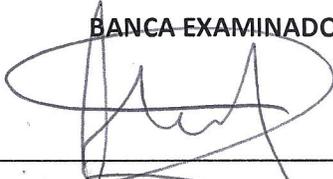
**O IMPACTO DA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA PÚBLICO DE
ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED) NAS EMPRESAS DO SETOR
TÊXTIL E DE CONFECÇÃO, SEGUNDO A PERCEPÇÃO DOS
GESTORES DAS EMPRESAS.**

**Dissertação apresentada ao Programa de Pós-
Graduação em Ciências Contábeis da
Universidade Presbiteriana Mackenzie para a
obtenção do título de Mestre em Controladoria
Empresarial.**

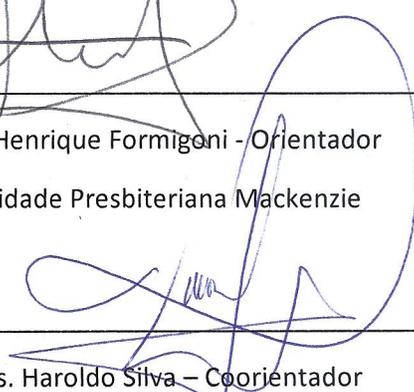
Orientador: Henrique Formigoni.

Aprovado em: 15/08/2016

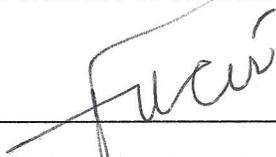
BANCA EXAMINADORA



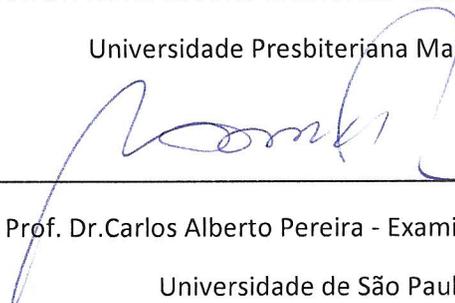
Prof. Dr. Henrique Formigoni - Orientador
Universidade Presbiteriana Mackenzie



Prof. Ms. Haroldo Silva - Coorientador
ABIT - Associação Brasileira da Indústria Têxtil e de Confecção



Prof. Dr. Flavio Roberto Mantovani - Examinador Interno
Universidade Presbiteriana Mackenzie



Prof. Dr. Carlos Alberto Pereira - Examinador Externo
Universidade de São Paulo

Reitor da Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Dr. Benedito Guimarães Aguiar Neto

Pró-Reitora de Pesquisa e Pós-Graduação

Prof.^a Dra. Helena Bonito Couto Pereira

Diretor do Centro de Ciências Sociais e Aplicadas

Prof. Dr. Adilson Aderito da Silva

Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

Prof. Dr. Henrique Formigoni

Agradecimentos

A arte de agradecer torna o indivíduo mais humilde e reconhecedor do bem trazido pelos que estão ao seu redor.

Após uma longa jornada, na qual muitas dificuldades surgiram e que foram superadas, deve-se agradecer aos que estiveram ao nosso lado.

Desta forma agradeço à minha família, em especial à minha esposa e minhas filhas, por estarem sempre dispostas e pacientes durante todo este processo.

Agradeço aos meus orientadores pelas observações e contribuições feitas durante a elaboração deste trabalho.

Aos meus colegas de mestrado pelos trabalhos desenvolvidos, quer fossem em sala de aula, quer fossem extra sala.

A ABIT, por ter abraçado este tema e dado todo o apoio e o suporte necessário à sua realização.

Resumo

O objetivo deste estudo consiste em analisar os impactos da implantação do SPED na estrutura administrativa das empresas do setor têxtil e de confecção filiadas à ABIT, segundo a percepção dos seus gestores; identificar as principais alterações nos recursos (humanos, financeiros e tecnológicos) utilizados pela empresa, originados pela implantação do SPED, segundo a percepção dos seus gestores; identificar, segundo a percepção dos gestores das empresas, se ocorreu melhorias nos processos de gestão empresarial e confrontar as propostas de benefícios do projeto SPED com a realidade das empresas percebida pelos seus gestores. A coleta de dados deu-se através da aplicação de questionário constituído de questões abertas e fechadas aplicadas a seis empresas selecionadas pela ABIT, a seleção de três artigos relacionados ao tema em estudo, bem como entrevista junto ao presidente da ABIT. Os dados foram tratados de forma livre. Os principais resultados evidenciam que o SPED está: i) sendo um fator de maior burocratização para os processos das empresas; ii) gerando custos adicionais, principalmente para a área administrativa; iii) afetando os resultados das empresas; e iv) gerando também preocupação quanto à elevação do risco de penalidades em função da sua complexidade e por facilitar o processo de fiscalização. Positivamente, o SPED contribuiu para: i) a inibição de atos ilícitos, como a sonegação de impostos; ii) a simplificação dos processos junto aos órgãos públicos; iii) a melhoria da tecnologia da informação. Diante das respostas obtidas através do questionário, da pesquisa em literatura, e a opinião do presidente da ABIT, pode-se concluir que, segundo a percepção dos gestores, o projeto SPED foi e está sendo um fator de transformação das empresas, seja em seus processos e sua rentabilidade. As conclusões apontadas durante o desenvolvimento deste estudo se restringiram a apenas seis empresas do setor têxtil e de confecção que não permitem a uma generalização dos achados. Por fim, sugere-se para as pesquisas que venham a ser desenvolvidas a ampliação do escopo e a aplicação em outros setores da economia.

Palavras chaves: SPED; Certificação Digital; Gastos; Governo Eletrônico, ABIT.

Abstract

This study aimed to analyze the implementation of SPED impacts on the administrative structure of companies affiliated at the Brazilian Association of Textile Industry and Confection – ABIT, according to the perceptions of their managers; identify key changes in resources (human, financial and technological) used by the company arising from the implementation of SPED, as perceived by their managers; identify, as perceived by managers of the companies, it occurred improvements in business management processes; compare the benefits proposed by SPED project with the reality of companies according perceived by their managers. The Data collection was made through a questionnaire consisting of open and closed questions applied to six companies selected by ABIT, selection of three articles related to the topic, as well as, an interview with the president of ABIT. The data has been treated freely. The main results demonstrate the SPED are: i) being greater bureaucratization factor for the companies' processes ;, ii) generating additional costs, mainly for the administrative area ;, iii) affecting the results of companies ;, and iv) also generating concern about the increased risk of penalties due to their complexity and facilitate the inspection process. Positively, the SPED contributed to: i) the inhibition of torts, such as tax evasion,; ii) simplification of procedures with public agencies ;, iii) the improvement of information technology. Faced with the responses obtained through the questionnaire, the research literature and the opinion of the president of ABIT, it can be concluded that, according to the perception of managers, the SPED project was and is being a factor of processing at the companies, whether in their internal processes and profitability. The conclusions identified during the development of this study was restricted to only six companies in the textile and clothing sector, that do not allow a generalization of the findings. Finally, it is suggested to futures researches that will be developed to expanding the scope for other sectors of the economy.

Keywords: SPED; Digital Certification; Spending; Electronic Government; ABIT

SUMÁRIO

1. Introdução	14
1.1. Contextualização do Tema.....	14
1.2. Questão de Pesquisa	18
1.3. Objetivos.....	18
1.3.1. Objetivo Geral	19
1.3.2 Objetivos Específicos.....	19
1.4 Justificativas e Contribuições Esperadas.....	19
2. Referencial Teórico	21
2.1. Governo Eletrônico	21
2.1.1. Governo Eletrônico na Administração Pública Brasileira	26
2.1.2. Informatização da Receita Federal	31
2.2. Princípios do Processo Eletrônico e a Certificação Digital.....	40
2.2.1 Princípios do Processo Eletrônico	40
2.2.2 Certificação Digital.....	41
2.3. Sistema Público de Escrituração Eletrônica no Mundo	47
2.3.1 Países que utilizam o Sistema Público de Escrituração Eletrônica.....	47
2.3.2 Comparação com o Sistema Brasileiro	48
2.4. Sistema Público de Escrituração Eletrônica no Brasil	50
2.4.1. Criação do SPED	51
2.4.2. Estrutura do SPED	52
2.4.3. Objetivos do SPED	54
2.4.4. Abrangência do SPED	55
2.4.5. Benefícios Propostos pelo SPED.....	56
2.5. Módulos integrantes do SPED	58
2.5.1 Módulos do SPED e suas finalidades	59
2.6 Conceitos de Gastos, Investimentos e Despesas.....	78
2.6.1 Classificação de gastos como Ativo Imobilizado, Custo ou Despesas..	82
2.7 A Indústria Têxtil e de Confecção no Brasil.....	87
2.7.1. Evolução Histórica do setor Têxtil e de Confecção no Brasil.....	88
2.7.2. Participação no cenário econômico	92
2.7.3. Associação Brasileira da Indústria Têxtil e de Confecção.....	94
2.8 Estudos Anteriores sobre o SPED.....	94

3. Procedimentos Metodológicos	96
3.1. Tipologia de Pesquisa	96
3.2. Estudo Múltiplo de Caso	97
3.3. Procedimentos de Coleta de Dados e Informações	97
4. Apresentação e Análise dos Dados	97
4.1. Entrevista com o Presidente	98
4.2. Caracterização das Empresas	99
4.3. Análise dos Dados	102
4.3.1. Análise das Respostas – Questões Abertas	102
4.3.2. Análise das Respostas – Questões Fechadas	103
5. Considerações Finais	107
6. Referências	110
Apêndice	121

Lista de Siglas e Abreviações

A.C.	Antes de Cristo
ABIT	Associação Brasileira das Indústrias Têxteis e de confecção
BACEN	Banco Central
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COTEPE	Comissão Técnica Permanente
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CPRB	Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CT	Conhecimento de Transporte
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DASP	Departamento Administrativo do Serviço Público
ECF	Escrituração Contábil Digital
EFD	Escrituração Fiscal Digital
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
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IEMI	Instituto de Estudos e Marketing Industrial
IN	Instrução Normativa
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
ITI	Instituto Nacional de Tecnologia da Informação
NF-e	Nota Fiscal Eletrônica
PAC	Programa Aceleração do Crescimento
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
PREVIC	Superintendência Nacional de Previdência Complementar
RFB	Receita Federal do Brasil
SINDITÊXTIL	Sindicato das Indústrias de Fiação e Tecelagem do Estado de São Paulo
SINIEF	Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
SRF	Secretaria da Receita Federal
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados
TIC	Tecnologia da Informação e Comunicação

Lista de Figuras

Figura 1: Estrutura dos Órgãos Gestores	42
Figura 2: Assinatura Digital utilizando algoritmos de chave pública	44
Figura 3: Fluxo de Emissão de NF-e	61
Figura 4: Assinatura Digital da NF-e.....	61
Figura 5: Fluxo de Emissão CT-e.....	64
Figura 6: Funcionamento do e-Social	76
Figura 7: Informações geridas pelo e-Social.....	77
Figura 8: Universo do SPED	78
Figura 9: Alocação dos Gastos	87

Lista de Gráficos

Gráfico 1: Distribuição das Empresas por Segmento	101
Gráfico 2: Obrigatoriedade do SPED	102

Lista de Quadros

Quadro 1: Evolução da Contabilidade	15
Quadro 2: Tipos de Certificados	44
Quadro 3: Tipos de Segurança.....	44
Quadro 4: Comparação da Legislação sobre Fatura Eletrônica	48
Quadro 5: Comparação das Obrigações acessórias SPED Brasil x Portugal.....	49
Quadro 6: Antecedentes do SPED	50
Quadro 7: Abrangência dos Módulos do SPED	56
Quadro 8: Tipos de Blocos ECD	65
Quadro 9: Blocos do SPED Fiscal.....	68
Quadro 10: Cronograma de entrega Bloco K	70
Quadro 11: Características dos Entrevistados.....	100
Quadro 12: Características das Empresas	100
Quadro 13: Faturamento por ano.....	100
Quadro 14: Número de Funcionários por ano.....	101
Quadro 15: Análise das Questões Abertas	102
Quadro 16: Análise das Questões Fechadas.....	104

1. Introdução

1.1. Contextualização do Tema

Conforme destaca Palhares e Rodrigues (1990), os primeiros indícios de atividades comerciais surgiram em 4500 A.C. onde civilizações como assírios, caldeus e sumérios, da Mesopotâmia, se dedicaram à agricultura, fizeram surgir cidades e desenvolveram atividades comerciais.

Nos primórdios, a contabilidade se restringia apenas ao registro das operações de pagamentos, recebimentos, bem como ao controle dos estoques mantidos pelos proprietários.

Os primeiros registros guardados são tabuletas de argila onde escribas registravam, em escrita cuneiforme (usavam a cunha para escrever), transações comerciais das civilizações da Babilônia e da Suméria, que floresceram milhares de anos antes de Cristo (Black, 1997).

Entretanto, o ponto de partida da contabilidade deu-se por volta de 1300 D.C., com o surgimento do método das partidas dobradas, desenvolvido na Itália, evidenciando a sistemática de registro contábil. Em 1494, Luca Pacioli escreveu e publicou o sistema de partidas dobradas. Conforme ressalta Iudícibus et. al.(2009):

É assim, fácil de entender, passando por cima da Antiguidade, por que a Contabilidade teve seu florescer, como disciplina adulta e completa, nas cidades italianas de Veneza, Gênova, Florença, Pisa e outras. Estas cidades e outras da Europa fervilhavam de atividade mercantil, econômica e cultural, momento a partir do século XIII até o início do século XVII. Representaram o que de mais avançado poderia existir, na época, em termos de empreendimentos comerciais e industriais incipientes. Foi nesse período, obviamente, que Pacioli escreveu seu famoso *Tractatus de coputis et scripturi*, provavelmente o primeiro a dar uma exposição completa e com muitos detalhes, ainda hoje atual, da Contabilidade. (IUDICIBUS et. al., 2009, p.16)

Buscando uma melhor compreensão das fases pelas quais passou a contabilidade, Lima (2006) organizou em quatro etapas, conforme apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 – Evolução da Contabilidade

Período	Características
Contabilidade do Mundo Antigo	Período que se inicia com a civilização do homem e vai até 1202 da Era Cristã, quando apareceu o <i>Líber Abaci</i> , da autoria Leonardo Fibonaci, o Pisano.
Contabilidade do Mundo Medieval	Período que vai de 1202 da Era Cristã até 1494, quando apareceu o <i>Tractatus de Computis et Scripturis</i> (Contabilidade por Partidas Dobradas) de Frei Luca Pacioli, publicado em 1494; enfatizando que a teoria contábil do débito e do crédito corresponde a teoria dos números positivos e negativos, obra que contribui para inserir a contabilidade entre os ramos do conhecimento humano.
Contabilidade do Mundo Moderno	Período que vai de 1494 até 1840, com o aparecimento da Obra “ <i>La Contabilità Applicata Alle Amministrazioni Private e Pubbliche</i> ”, da autora de Francesco Villa, premiada pelo governo da Áustria. Obra marcante na história da Contabilidade.
Contabilidade do Mundo Científico	Período que se inicia em 1840 e continua até os dias de hoje.

Fonte: Lima, 2006, p.01

No Brasil, o processo contábil iniciou nos primórdios da época Colonial, em função da evolução da sociedade, além da necessidade de ter controles contábeis para suportar o desenvolvimento das primeiras alfândegas, nascidas por volta de 1530. Nesta época, surgiu o primeiro Contador Geral, Gaspar Lamego, nomeado por Portugal, cuja expressão era utilizada para denominar os profissionais que atuavam na área pública. (REIS e SILVA 2008)

Conforme Reis e Silva (2008), sobre os registros no Brasil, constata-se que em 16 de julho de 1679, através da Carta Régia, foi criada a Casa dos Contos, órgão incumbido de processar e fiscalizar as receitas e despesas de Estado, ganhando autonomia somente no reinado de João I (1357 - 1433).

Este fato é respaldado pela chegada da Família Real ao Brasil em 1808, proporcionando um desenvolvimento socioeconômico e cultural mais efetivo na colônia. Devido a diversas ocorrências, tais como a abertura dos portos às nações amigas, o Brasil passou a comercializar produtos de outros países, além de Portugal.

Como explica Gomes (2010), ao retornar para Lisboa em abril de 1821, o Rei D. João VI deixou para trás “dois Brasis” inteiramente diferentes, pois o país havia passado por uma transformação devida à permanência da corte nos trópicos.

Já em 1869, foi criada a Associação dos Guarda-Livros da Corte, reconhecido oficialmente no ano seguinte. Este fato foi importante, pois constituiu o guarda-livros como a primeira profissão liberal do Brasil. O Decreto nº 4.475, de 18 de fevereiro de 1870 foi composto de quatorze capítulos e setenta e cinco artigos tais como: Da Sociedade e seus fins, Deveres e Direitos dos Sócios, Da Administração Social, Do Presidente e Vice-Presidente, Do

Tesoureiro entre outros, apresentando desta forma a preocupação pela estruturação das sociedades jurídicas. (BRASIL, 2015)

O guarda-livros, como era conhecido o profissional de Contabilidade, era um profissional ou empregado incumbido dos seguintes trabalhos da firma: elaborar contratos e distrato, controlar a entrada e saída de dinheiro (através de pagamentos e recebimentos), criar correspondências e fazer toda a escrituração mercantil. Exigia-se que este profissional tivesse domínio das línguas portuguesa e francesa, além de uma aperfeiçoada caligrafia. (REIS e SILVA. 2008)

Com o desenvolvimento da economia e a complexidade das operações entre empresas, governos e países, os órgãos fiscalizadores federais, estaduais e municipais viram a necessidade de aprimorar seus controles, a fim de garantir e controlar a sua principal fonte de receita, os impostos.

Com o passar dos anos, outros importantes fatos contribuíram para a implantação e evolução da contabilidade no Brasil, conforme levantamento efetuado pelo autor.

- Em 1902, criação da Escola de Comércio Álvares Penteado que se especializava em contabilidade;
- Em 1940, criação da primeira Lei das Sociedades Anônimas (S/A);
- Em 1946, criação da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP, como os cursos de Ciências Contábeis e Atuarias;
- Em 1946, criação do Conselho Federal de Contabilidade;
- Em 1968, criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil;
- Em 1976, a Lei das S/A ganha um novo formato, adotando o nº 6404 e incorpora as tendências da Escola Norte-Americana;
- Em 1976, criação da Comissão de Valores Mobiliários;
- Em 2005, criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis;
- Em 2010, adoção das Normas internacionais de Contabilidade.

Com a criação da SRF, em 1968, os processos de controle vêm em franca evolução, acelerados pela abertura do mercado brasileiro à informática nos anos 80 e 90. Fato este que proporcionou às empresas utilizarem sistemas informatizados para o controle de suas

operações. Todavia, a administração pública ainda recebia as informações das empresas através de relatórios em papel, dificultando o processo de conferência.

No ano de 1997, o processo de automação da SRF passou a disponibilizar o envio da declaração de imposto de renda em formato eletrônico, passando, desta forma, a ter um processo inovador, substituindo uma estrutura baseada somente na arrecadação de tributos para uma estrutura de maior integração entre Fisco e Contribuintes.

Diante da evolução da tecnologia da informação e da comunicação eletrônica a administração pública viu-se na obrigação de desenvolver sistemas de coleta de informações geradas pelas empresas, criando uma nova forma de controle tanto no relacionamento interno como no externo, denominado Governo Eletrônico.

De acordo com Helbig, Gil-García e Ferro (2005), o Governo Eletrônico envolve, basicamente, três tipos de transações: G2G, quando se trata de uma relação intra ou inter governos; G2B, caracterizado por transações entre Governos e fornecedores ou pessoas jurídicas; e G2C, envolvendo relações entre Governos e cidadãos.

Diante deste cenário, o governo brasileiro, através do Decreto n.º 6.022, de 22 de janeiro de 2007, como parte integrante do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), instituiu o Sistema Público Escrituração Digital (SPED), com o objetivo de obter um melhor controle dos processos, com maior rapidez, entre os contribuintes e o governo, possibilitando uma fiscalização mais efetiva, através do cruzamento eletrônico de dados.

O Conselho Federal de Contabilidade entende que o:

SPED significa Sistema Público de Escrituração Digital. Trata-se de uma solução tecnológica que oficializa os arquivos digitais das escriturações fiscal e contábil dos sistemas empresariais dentro de um formato específico e padronizado.

De forma objetiva, o SPED pode ser entendido como um software que será disponibilizado pela Receita Federal para todas as empresas a fim de que elas mantenham e enviem a este órgão informações de natureza fiscal e contábil (a partir da escrituração digital mantida nas empresas) e informações previdenciárias, bem como os Livros Fiscais, Comerciais e Contábeis gerados a partir da escrituração (já registrados nos órgãos do Comércio), além das Demonstrações Contábeis. (CFC 2015)

Com a implantação do SPED, as empresas passaram a enviar suas informações para os órgãos fiscalizadores em formato digital eletrônico *on-line*, que são armazenados em uma única base de dados compartilhada entre os governos federal, estadual e municipal.

Diante da disponibilização de todas as transações praticadas pelas empresas aos órgãos fiscalizadores, se depararam com a necessidade de rever seus processos, controles internos, sistemas de gestão, análise dos recursos de informática, bem como a necessidade de

contratação de consultores externos e compra de sistemas de auditoria eletrônica, buscando garantir a correta geração das informações, cálculo dos impostos e cumprimento das obrigações acessórias, com o intuito de minimizar ou até mesmo eliminar erros, evitando, desta forma, autuações fiscais.

O SPED iniciou com três grandes projetos: Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e a NF-e - Ambiente Nacional, subdivididos em dez subprojetos de controle: SPED Contábil, SPED Fiscal, EFD-Contribuições, NF-e – Ambiente Nacional, NFS-e, CT-e, FCONT, ECF, e-Financeiro e EFD-Reinf. Atualmente está em processo de implantação EFD-Social e em estudo: e-Lalur e a Central de Balanços.

A primeira fase do projeto SPED foi a implantação da emissão das notas fiscais através de processo eletrônico, com a utilização de assinatura digital.

1.2. Questão de Pesquisa

A formulação do problema resultou do interesse em identificar e descrever os efeitos vividos pelas empresas filiadas à ABIT no processo de implantação do Sistema Público de Escrituração, os reflexos em seus processos e os impactos em sua estrutura de gastos através da percepção de seus gestores.

Cervo e Bervian (2002) mencionam que o problema de pesquisa é “uma questão que envolve intrinsicamente uma dificuldade teórica ou prática, para a qual se deve achar uma solução”. Extraíndo-se a proposição dos autores, pode-se inferir que a formulação da questão de pesquisa é fundamental para o direcionamento do estudo.

Com isto, este estudo se propõe a responder à seguinte questão de pesquisa:

Como a estrutura administrativa e de gastos das empresas do setor têxtil e de confecção foram afetadas com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), segundo a percepção dos seus gestores?

1.3. Objetivos

Os objetivos são metas a serem alcançados, Cooper e Schindler (2003) mencionam que sua clara definição orienta o trabalho do pesquisador e permite um melhor resultado. Uma forma de esclarecer os objetivos é desdobrá-los em gerais e específicos.

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste estudo é analisar os impactos da implantação do SPED na estrutura administrativa das empresas do setor têxtil e de confecção filiadas à ABIT, segundo a percepção dos seus gestores.

1.3.2 Objetivos Específicos

Como objetivos específicos têm-se:

- 1) Identificar as principais alterações nos recursos (humanos, financeiros, tecnológicos) utilizados pela empresa, originados pela implantação do SPED, segundo a percepção dos seus gestores;
- 2) Identificar, segundo a percepção dos gestores das empresas, se ocorreu melhorias nos processos de gestão empresarial;
- 3) Confrontar as propostas de benefícios do projeto SPED com a realidade das empresas percebida pelos seus gestores.

1.4. Justificativas e Contribuições Esperadas

O Sistema Público de Escrituração Eletrônica de Dados - SPED, instituído através do Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, como parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010), trouxe para o Brasil um sistema eletrônico de envio das informações tributárias para as autoridades fazendárias federais, estaduais e municipais, deixando os governos muito mais próximos das operações das empresas. O projeto SPED apresentou inicialmente três projetos: emissão de nota fiscal eletrônica, a escrituração fiscal digital e a escrituração contábil digital. Mas com o passar dos anos foram desenvolvidos novos subprojetos, atingindo a marca de doze subprojetos interligados, os quais geram informações sobre as operações das empresas. Esses projetos são passíveis de relacionamento através dos sistemas desenvolvidos pela Receita Federal, relacionamento este que poderá facilitar os processos de fiscalização. Diante destas obrigações, denominadas como acessórias, as empresas se viram obrigadas a revisar e ajustar seus processos administrativos e contábeis, investir ainda mais na profissionalização de suas equipes, adequar o seu parque tecnológico, bem como contratar consultorias para atenderem a esta nova obrigação. Todo este aparato de soluções busca

eliminar ou minimizar possíveis riscos de autuações fiscais decorrentes de atrasos na entrega ou erros na geração das informações geradas.

A principal contribuição deste estudo é possibilitar à ABIT o conhecimento da percepção dos gestores das suas associadas, quanto aos efeitos da implantação do SPED na sua estrutura administrativa e de gastos permitindo-lhe, assim, estruturar uma base de informações para planejar futuras discussões com órgãos governamentais.

2. Referencial Teórico

2.1. Governo Eletrônico

Até alguns anos atrás, a máquina administrativa pública buscava modernizar a sua gestão, através da informatização de seus processos e controles. Porém, sem muito sucesso, em função das limitações tecnológicas, bem como da inflexibilidade da própria máquina administrativa.

Conforme ressalta Zugman (2006), este crônico problema vem gerando uma incapacidade da administração pública em oferecer à sociedade serviços governamentais considerados adequados.

Na década de 1990, o esforço para a incorporação das tecnologias da informação pelos Estados passou a ser denominado de Governo Eletrônico. Conforme a visão de Jordi Borja e Manuel Castells (2009) sobre o futuro das cidades:

“Las ciudades y sociedades de todo el mundo están experimentando en este fin del siglo XX una profunda transformación histórica estructural. En el centro de dicha transformación se halla una revolución tecnológica, organizada en torno a las tecnologías de información. Basándose en la nueva infraestructura tecnológica el proceso de globalización de la economía y la comunicación ha cambiado nuestras formas de producir, consumir, gestionar, informar y pensar. No toda la actividad económica o cultural en el mundo es global. En realidad, la inmensa mayoría de dicha actividad, en proporción de personas participantes, es de ámbito local o regional. Pero las actividades estratégicamente dominantes, en todos los planos, están organizadas en redes globales de decisión e intercambio, desde los mercados financieros a los mensajes audiovisuales. El planeta es asimétricamente interdependiente y esa interdependencia se articula cotidianamente en tiempo real, a través de las nuevas tecnologías de información y comunicación, en un fenómeno históricamente nuevo que abre de hecho una nueva era de la historia de la humanidad: la era de la información.” (BORJA E CASTELLS,2009, p.21)

O termo Governo Eletrônico é bastante recente, como se pode constatar. Apenas em 1999 este termo foi utilizado pela primeira vez, nos Estados Unidos da América, pelo então vice-presidente Al Gore que, na época, apontava a possibilidade de os órgãos governamentais utilizarem tecnologia da informação e comunicação para apoiarem e melhorarem os serviços públicos à sociedade. De acordo com este fato, pode-se entender que o Governo Eletrônico foi

criado para integrar governo, empresas e cidadãos por meio da tecnologia da informação e comunicação (CHEN et. al., 2006)

Já Zweers e Planqué (2001) destacam que o Governo Eletrônico é um conceito emergente e que objetiva fornecer ou disponibilizar informações, serviços e produtos, através de meio eletrônico/digital, a partir ou através de órgãos públicos, a qualquer momento, local e cidadão, de modo a agregar valor a todos os envolvidos com a esfera pública.

No Brasil, esta expressão passou a ser utilizada em 1996, pelo Governo Federal. Conforme Parente (2004), até então não havia “política específica, e as atividades ocorriam de maneira esparsa e não integrada, decorrentes do emprego convencional dos recursos de tecnologia da informação e comunicação”.

Na visão de Haldenwang (2004), o Governo Eletrônico é o instrumento para aumentar a eficiência da administração pública, melhorar o fornecimento de serviços públicos e reforçar a abertura e a transparência de processos políticos, inclusive licitações.

Para Fugini; Maggiolini e Pagamici (2005), um dos principais motores de um Governo Eletrônico é a grande expectativa de redução de custos na administração pública que, na prática, acaba se tornando uma expectativa ilusória, já que os serviços eletrônicos acabam sendo adicionados aos serviços existentes em vez de substituí-los.

Já para o Governo Brasileiro, as ações do programa de Governo Eletrônico (e_GOV) priorizam o uso das tecnologias da informação e comunicação (TIC's) para democratizar o acesso à informação, visando ampliar o debate e a participação popular na construção das políticas públicas, como também aprimorar a qualidade dos serviços e informações prestadas (BRASIL,2015).

A evolução do governo eletrônico foi tremendamente impulsionada com a evolução da tecnologia da informação, que contou com a grande melhoria dos equipamentos eletrônicos e com a capacidade de transmissão das informações, criando, desta forma, uma verdadeira revolução para administração das empresas e para próprios governos.

Mudanças estas que trouxeram inovações que, segundo alguns autores, podem ser caracterizadas como uma nova revolução, comparável à Revolução Industrial. Essa nova revolução é ocasionada pela informação e pelo conhecimento, ao passo que a Revolução Industrial ocorreu graças aos avanços nos métodos de produção em massa, conforme ressalta Zugman (2006).

Para Tapscott, Ticoll e Lowy, (2000, p.5).

A economia industrial dependia de bens físicos e serviços. Produção em Massa destinava-se aos problemas de escassez e aos altos custos de mobilização de matéria-prima, fabricação e montagem de bens, e entrega a seus destinos. Na nova economia, muitas ofertas (como software e entretenimento eletrônico) não são físicos e baseados em conhecimento, enquanto o valor de itens físicos (como fármacos e carros) depende do conhecimento embutido em seu design e produção.

Em função destas alterações nos sistemas de informação, surgiu uma nova forma de relacionamento do governo com o cidadão, com as empresas e mesmo entre governos.

O governo brasileiro, através do portal e-Gov (BRASIL, 2015), corrobora que os impactos globais trazidos pelas tecnologias da informação e comunicação, em especial a internet, fizeram surgir uma nova sociedade de indivíduos que, cada vez mais conectados, produzem serviços e se beneficiam do conhecimento das milhares de informações disponíveis na rede.

A rede mundial tornou-se um desafio para as empresas, instituições e organismos do governo em todo o mundo e não há como escapar desse processo de transformação da sociedade. Para todos aqueles que tiverem meios de acesso, as informações são diversas, públicas e gratuitas. Para os que não têm, o Estado assume um papel muito importante, voltado para a democratização do acesso à rede e a prestação eficiente de seus serviços aos cidadãos, usando as tecnologias de informação e comunicação.

No Brasil, a política de Governo Eletrônico segue um conjunto de diretrizes que atuam em três frentes fundamentais:

- Junto ao cidadão;
- Na melhoria da sua própria gestão interna;
- Na integração com parceiros e fornecedores.

Para Vaz (2003), o governo eletrônico não se resume ao uso da tecnologia da informação para a oferta de serviços aos cidadãos, mas numa interação de práticas de trabalho, determinadas pela utilização intensiva de recursos integrados de tecnologia da informação. O autor destaca como pontos principais destas políticas:

- A desintermediação (ou a intermediação eletrônica) nas relações entre governos e indivíduos, empresas, organizações e outras instâncias governamentais;

- Privilegiar a realização de transações eletrônicas entre governo e indivíduos, fornecedores, empresas e outras entidades governamentais;
- Utilizar a internet como principal canal de comunicação, interação e prestação de serviços;
- Abranger a utilização da internet pelos governos, mas não se restringir a ela;
- Substituir a centralidade da departamentalização e das atividades-meio, pela preocupação com oferecimento de serviços desenhados a partir das necessidades dos cidadãos-usuários e pela formação de redes colaborativas;
- Promover a prestação de serviços e informação de forma preponderantemente contínua e remota;
- Integrar processos governamentais entre si e processos de outros atores.

Com esta nova forma de relacionamento, baseado no tripé de diretrizes mencionadas pelo governo brasileiro, surgiram níveis de relacionamento que são tecnicamente reconhecidos pelas siglas G2G, G2C e G2B.

Na literatura, há classificações diferentes para os tipos de relacionamentos, no âmbito do governo eletrônico. Para este trabalho, adotou-se a abordagem de Bélanger e Hiller (2001) devido a ela apresentar uma divisão mais detalhada:

- Governo prestando serviços aos indivíduos (G2CS). Neste tipo de relacionamento, o governo estabelece maneiras de prestação de serviços ou de benefícios para os cidadãos, quando, por exemplo, é requerido um direito na agência de seguro social ou quando é solicitada uma informação para processar um benefício;
- Governo com os indivíduos como parte do processo político (G2CP). Esse é o relacionamento entre o governo e seus cidadãos como parte do processo democrático. A votação on-line e a participação em pesquisas durante um processo de regulação são alguns exemplos;
- Governo com os negócios no portal de compras (G2BMKT) e diretamente com o cidadão (G2BC). Trata-se do relacionamento do governo com os fornecedores (pessoas físicas e jurídicas), no qual as oportunidades de negócios no âmbito do Estado são exploradas, e com cidadãos, que podem pagar por serviços especiais, em que a iniciativa privada pode participar como intermediária para a oferta de serviços que podem ser cobrados dos cidadãos (concessões e permissões);

- Governo com agentes públicos (G2E). Este relacionamento se dá entre as agências governamentais e seus empregados ou servidores. Isso pode ser feito, por exemplo, mediante uma intranet que provê informações para seus empregados;
- Governo com governo (G2G). Trata-se do relacionamento entre agências do governo colaborando umas com as outras em nível central e local, bem como com governos estrangeiros.

Para Helbig; Gil-García e Ferro (2005), o Governo Eletrônico envolve, basicamente, três tipos de transações: G2G, quando se trata de uma relação intra ou intergovernos; G2B, caracterizado por transações entre Governos e fornecedores ou pessoas jurídicas; e G2C, envolvendo relações entre Governos e cidadãos.

Independentemente da classificação dada pelos autores, o fato é que o governo busca, com a política do Governo Eletrônico, estreitar as relações com os contribuintes, fornecedores, bem como com outros governos.

Já Schedler e Scharf (2001) comentam que seja qual for o tipo de transação realizada, o alvo principal do Governo Eletrônico é melhorar o desempenho interno e externo do setor público, focalizando em sua relação com o cidadão.

O processo de implantação do Governo Eletrônico não é exclusividade do Brasil, pois vários países também se utilizam destes recursos.

Conforme ressalta Chahin et. al. (2004), o Brasil desponta como líder em Governo Eletrônico entre os países em desenvolvimento. Entretanto, esse movimento desenvolveu-se a nível mundial e há várias experiências comprovadamente exequíveis que, com adaptações, poderiam ser utilizadas no Brasil com sucesso. Os países que dispõem de legislação sobre o assunto são: Argentina, Chile, México, Costa Rica, Colômbia e Austrália, além dos países da União Europeia, em função da adoção da Diretiva 115/2001 promulgada pelo Conselho da União Europeia.

Aproveitando este momento de evolução, em termos de gestão, o governo brasileiro utilizou-se da experiência de Governos Eletrônicos de outros países como modelo, tais como Espanha, Chile e México e também entrou na era digital com o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), com o fim de aproximar o fisco de seus contribuintes (BRASIL 2015).

2.1.1. Governo Eletrônico na Administração Pública Brasileira

Conforme tratado no tópico anterior, o Brasil é considerado como um dos ícones na implantação do Governo Eletrônico. Contudo, o processo de implantação não é novo, e também se deparou com inúmeras dificuldades.

Segundo Zugman (2006), a máquina administrativa brasileira ao longo de sua existência, tem desafiado toda e qualquer tentativa de modernização. Esse crônico problema vem gerando uma incapacidade da administração pública em oferecer à sociedade serviços governamentais considerados adequados.

O autor (ZUGMAN 2006) também comenta que esta foi a primeira tentativa com o objetivo de reformar o sistema de pessoal, implantar e simplificar os sistemas administrativos.

No entanto, como já mencionado, o processo de implantação não advém de um governo eletrônico, mas sim de um processo de modernização da administração pública, que se iniciou através da Revolução de 1930. O marco deste processo deu-se com a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP) no ano de 1938, através do Decreto Lei nº 579, de 30 de julho de 1938.

O Decreto Lei nº 579/1938 estabeleceu as seguintes competências para o DASP:

- a) O estado pormenorizado das repartições, departamentos e estabelecimentos públicos, com o fim de determinar, do ponto de vista da economia e eficiência, as modificações a serem feitas na organização dos serviços públicos, sua distribuição e agrupamentos, dotações orçamentárias, condições e processos de trabalho, relações de uns com os outros e com o público;
- b) Organizar anualmente, de acordo com as instruções do Presidente da República, a proposta orçamentária a ser enviada por este à Câmara dos Deputados;
- c) Fiscalizar, por delegação do Presidente da República e na conformidade das suas instruções, a execução orçamentária;
- d) Selecionar os candidatos aos cargos públicos federais, excetuados os das Secretarias da Câmara dos Deputados e do Conselho Federal e os do magistério e da magistratura;
- e) Promover a readaptação e o aperfeiçoamento dos funcionários civis da União;
- f) Estudar e fixar os padrões e especificações do material para uso nos serviços públicos;
- g) Auxiliar o Presidente da República no exame dos projetos de lei submetidos à sanção;

- h) Inspeccionar os serviços públicos;
- i) Apresentar anualmente ao Presidente da República relatório pormenorizado dos trabalhos realizados e em andamento.

Já para Zugman (2010), muito além das tentativas, o DASP tinha outros objetivos, como a reforma dos processos administrativos, a modernização dos processos de compras e contratações e a padronização e controle dos bens patrimoniais. No entanto, seu objetivo mais ambicioso continuava sendo a implantação de um sistema de meritocracia no setor público.

Apesar da criação, o DASP não conseguiu desempenhar suas atividades por chocar-se com a resiliência das antigas práticas clientelistas e um resquício de administração patrimonialista, que ainda persistia no governo federal. (ZUGMAN, 2010)

Castor (1998), afirma que durante a década de 1950, muitas tentativas de modernização realizadas pelo DASP foram frustradas devido à ambivalência do Estado brasileiro que, apesar de apoiar a modernização da máquina administrativa, não queria ver ameaçados os seus poderes de nomear, contratar, comprar e vender por conta própria e longe do controle e dos olhos da sociedade.

As décadas de 1950 e 1960 prosseguem Castor e França (1987), exigiram adaptações significativas em tal modelo, por conta da expansão das estruturas de fomento industrial e pelo esforço de racionalização do setor governamental. Até os governos Kubitschek e Castelo Branco, o aparato conceitual e operativo, não obstante a crescente complexidade da administração continuava a ter validade para o processo de gestão pública.

O "modelo clássico" de administração é, garante Marcelino (2003), substituído a partir de 1964 por um modelo chamado de "administração para o desenvolvimento", voltado em fundamentos para a expansão da intervenção do Estado na vida econômica e social e para a descentralização das atividades do setor público.

Através do Decreto-Lei nº 200/1967, de 25 de fevereiro de 1967 foram introduzidas profundas transformações na organização e no funcionamento do Estado brasileiro. A filosofia básica seria atingir os objetivos pretendidos inicialmente e também seria necessária a adoção de vigorosa "política de descentralização em três planos": nos quadros da Administração Federal; da Administração Governamental para a órbita privada; e da União para os governos locais, conforme assegura Marcelino (2003).

Para Pereira (1988), a reforma iniciada pelo Decreto-Lei nº 200 foi uma tentativa de superação da rigidez burocrática, podendo ser considerada como um primeiro momento da

administração gerencial no Brasil. Toda ênfase foi dada à descentralização mediante a autonomia da administração indireta, a partir do pressuposto da rigidez da administração direta e da maior eficiência da administração descentralizada.

Pereira (1988) ainda ressalta que o Decreto Lei nº 200/1967 promovia a transferência das atividades de produção de bens e serviços às autarquias, fundações, empresas públicas e sociedade de economia mista. Sob os princípios de racionalidade administrativa, planejamento e orçamento, descentralização e controle dos resultados, esse decreto buscava superar a rigidez burocrática, enfatizando a descentralização, tida como mais eficiente do que a rigidez da administração direta.

A visão de que o Decreto Lei nº 200/1967 foi um marco importante, comentou Marcelino (2003, p.645):

Representou, sem dúvida, um segundo momento importante dentro das tentativas de reforma administrativa promovidas pela administração pública brasileira ao estabelecer uma nova abertura conceitual, permitindo acelerar um processo de adaptação da máquina administrativa para torná-la mais eficaz.

Entretanto, Pereira (1988) também comenta que, desta maneira, a reforma administrativa pretendida pelo Decreto Lei 200/1967 ficou pela metade e fracassou. A crise política do regime militar, que se iniciara em meados dos anos 70, agravara ainda mais a situação da administração pública, na medida em que a burocracia estatal fora identificada com o sistema autoritário em pleno processo de degeneração.

Para Castor (1998), no início da década de 70, uma nova tentativa se esboçou com a criação, no âmbito do Ministério do Planejamento, da Coordenação Geral da Secretaria de Modernização e Reforma Administrativa - SEMOR, encarregada de ativar os projetos modernizantes do setor público. Juntamente com a Secretaria de Articulação com Estados e Municípios - SAREM, do mesmo ministério, a SEMOR teve um papel inovador na difusão das ideias reformistas na área dos estados, apoiando projetos de modernização estrutural e funcional realizados entre 1971 e 1975. Pouco a pouco, a SEMOR reconcentrou suas atenções nos processos internos do governo federal e seu impacto foi severamente diminuído.

Castor (1998) também ressalta, que, já no início do governo Figueiredo (1979-1984), Hélio Beltrão, ministro extraordinário da Desburocratização, adotou uma abordagem inovadora em seus esforços modernizantes, procurando descomplicar a vida dos cidadãos e das empresas mediante a supressão de centenas de exigências documentais em atos que

envolvessem a administração pública, tais como licitações, financiamentos de aquisição de casa própria e licenciamento anual de veículos. Foram abolidas exigências cartoriais, como o reconhecimento oficial de firmas e a autenticação de documentos. Não obstante algumas "descomplicações" terem sobrevivido e se consolidado, boa parte das iniciativas de Beltrão e de sua equipe foram paulatina e pacientemente anuladas pela resistência de burocratas que haviam tido seu poder diminuído, em conjunção com os poderosos interesses dos cartorários brasileiros, que haviam perdido uma fonte segura e inapelável de rendimento fácil com as liturgias documentais da administração brasileira.

Para Zamot (2001), a Nova República, termo cunhado pelo ex-presidente Tancredo Neves e que visava à transição do período ditatorial para a democracia, a reforma do Estado não foi um tema central. Não obstante, o governo Sarney (1985-1990) adotou importantes medidas para o aprimoramento da administração pública, como a criação da Secretaria de Administração Pública da Presidência da República, da Fundação Centro de Formação do Servidor Público, da Escola Nacional de Administração Pública, assim como a extinção do Banco Nacional de Habitação.

Ainda no Governo do Presidente José Sarney, em 1985, entrou em vigor o Decreto nº 91.309 de 4 de julho de 1985 impôs uma nova reforma, cujo objetivo era resgatar, na prática, a função social da Administração Pública, em que o usuário deveria ser visto como cidadão, tendo direito a usufruir dos serviços públicos por ele custeados com o pagamento dos tributos.

Entretanto, para Marcelino (2003), o processo de reforma do Governo Sarney, por se tratar de um período de transição democrática, encontrou muitas restrições, pelo fato de ter sido realizado em um período pré-constituente, período onde se discutia ideologicamente o papel do Estado, sistema de governo e até mesmo o mandato presidencial.

Outra reforma se deu no decorrer do curto mandato de Fernando Collor de Mello. Mesmo sem proposta formal, continha forte crítica ao modelo de Estado intervencionista e empresarial, tomando o modelo de administração então vigente como um obstáculo à modernização do Estado e da economia. Para Almeida (2001), a reforma de Collor, continha alguns vieses acentuadamente econômicos, influenciados pela crise econômica interna e pelo cenário internacional.

Já no governo de Itamar Franco (1992 a 1995), não ocorreram grandes avanços no processo de gestão da máquina administrativa pública. O governo adotou uma postura conservadora quanto à reforma administrativa e, recorrendo à estratégia do governo Collor de recriar ministérios, continuou de forma tímida o processo de privatização. (ZUGMAN 2010)

A reforma administrativa seguinte, iniciada em 1995, no governo de Fernando Henrique Cardoso, foi conduzida por um órgão especificamente criado para seu desenvolvimento, o Ministério da Administração e Reforma do Estado - MARE, que objetivava a implantação da administração gerencial no governo federal, tendo como foco, o cidadão/cliente, segundo Pereira (2000).

No primeiro semestre de 1995, foi criado o Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado, juntamente com a emenda constitucional sobre a reforma administrativa. Essa tentativa estava fortemente baseada em uma nova movimentação dos governos mundiais que se denominou reforma gerencial, que via o cidadão como um cliente das organizações públicas.

Conforme menciona Pereira (2000), o Brasil tomou como base as experiências de países como a Inglaterra e Estados Unidos da América. A partir desse fascínio pela modernidade cosmopolita praticada nos países desenvolvidos, não é difícil imaginar os desdobramentos da reforma.

A reforma gerencial de 1995 é considerada bem-sucedida nos planos cultural e institucional. A ideia da administração pública em substituição à burocracia se tornou vitoriosa. Em 1999, sem poder suficiente para programar sozinho a reforma, o MARE foi fundido com o Ministério do Planejamento, que passou a ser denominado Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

Apesar da pouca atenção por parte do governo brasileiro, os impactos globais trazidos pelas tecnologias da informação e comunicação, em especial a internet, fizeram surgir uma nova sociedade de indivíduos que, cada vez mais conectados, produzem serviços e se beneficiam do conhecimento e dos milhares de informações disponíveis na rede.

Diante desta realidade, através do Decreto Presidencial de 3 abril de 2000, foi criado o Programa de Governo Eletrônico do Estado brasileiro, surgindo, desta forma o Grupo de Trabalho Interministerial com a finalidade de examinar e propor políticas, diretrizes e normas relacionadas às novas formas eletrônicas de interação.

Zugma (2006) destaca que o Grupo de Trabalho em Governo Eletrônico no Mundo em Desenvolvimento do Conselho do Pacífico alerta para o fato de que o governo eletrônico deve ser utilizado como um elemento de um programa maior de modernização.

Diante da literatura apresentada pode-se compreender que o e-governo é um processo de reforma e não simplesmente a informatização das operações governamentais ou a instalação de computadores, modems ou a automatização de velhos processos.

2.1.2. Informatização da Receita Federal

A Receita Federal do Brasil foi criada em 1968, através do Decreto nº 63.659 de 20 de novembro, como órgão central de direção superior da administração tributária da União, diretamente subordinada ao Ministério de Estado da Fazenda, com os propósitos de: (BRASIL, 2015).

- a) Articular-se com outras repartições federais, estaduais e municipais, bem como demais entidades de direito público ou privado, visando à integração do Sistema Tributário Nacional, mediante permuta de informações, métodos e técnicas de ação fiscal conjunta;
- b) Atuar como órgão de planejamento, supervisão, coordenação, avaliação e controle da administração da receita tributária federal;
- c) Desincumbir-se dos encargos resultantes de delegação e competência do Ministro de Estado ao Secretário da Receita Federal;
- d) Dirigir, superintender, orientar e coordenar os serviços de fiscalização, cobrança, arrecadação, recolhimento e controle dos tributos e demais rendas da União, salvo quando tais atribuições forem cometidas a outros órgãos;
- e) Estudar os efeitos da política tributária no complexo industrial e no comércio interno e externo do País;
- f) Interpretar a legislação fiscal relacionada com suas atribuições, baixando ato normativo;
- g) Movimentar o pessoal dos órgãos subordinados em atendimento às necessidades do serviço;
- h) Proceder à previsão da receita tributária federal e promover o acompanhamento e controle do comportamento da arrecadação em suas variações globais, setoriais e regionais, tomando medidas necessárias para mantê-las nos níveis previstos na programação financeira do Governo;
- i) Propor medidas de aperfeiçoamento e regulamentação do Código Tributário Nacional, e outras de política fiscal e tributária que devam ser submetidas à consideração superior;
- j) Remeter à Comissão de Programação Financeira, demonstrativos da Receita Tributária arrecadada.

Entretanto, o Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011, cuida no artigo 15º da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Abaixo está à transcrição do caput e de alguns incisos do referido artigo:

Brasil Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011 Artigo 15.

I - planejar, coordenar, supervisionar, executar, controlar e avaliar as atividades de administração tributária federal e aduaneira,; II - propor medidas de aperfeiçoamento e regulamentação e a consolidação da legislação tributária federal; III - interpretar e aplicar a legislação tributária, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução; IV - estabelecer obrigações tributárias acessórias, inclusive disciplinar a entrega de declarações; VII - acompanhar a execução das políticas tributária e aduaneira e estudar seus efeitos sociais e econômicos; VIII - planejar, dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de fiscalização, lançamento, cobrança, arrecadação e controle dos tributos e demais receitas da União sob sua administração; XI - estimar e quantificar a renúncia de receitas administradas e avaliar os efeitos das reduções de alíquotas, das isenções tributárias e dos incentivos ou estímulos fiscais, ressalvada a competência de outros órgãos que também tratam da matéria; XII - promover atividades de cooperação e integração entre as administrações tributárias do País, entre o fisco e o contribuinte, e de educação fiscal, bem assim preparar e divulgar informações tributárias e aduaneiras; XIII - realizar estudos para subsidiar a formulação da política tributária e estabelecer política de informações econômico-fiscais e implementar sistemática de coleta, tratamento e divulgação dessas informações; XIV - celebrar convênios com órgãos e entidades da administração pública e entidades de direito público ou privado, para permuta de informações, racionalização de atividades, desenvolvimento de sistemas compartilhados e realização de operações conjuntas.

Dentre as atribuições da Receita Federal, pode-se ressaltar o inciso XII que compete à Receita Federal do Brasil promover atividades de cooperação e integração entre as administrações tributárias do País, entre o fisco e o contribuinte e de educação fiscal, bem como preparar e divulgar informações tributárias e aduaneiras. Fato este que é observado na evolução dos meios de troca de informações entre o contribuinte e o fisco.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil é responsável pela administração dos tributos de competência da União e incidentes sobre o comércio exterior e também auxilia o Executivo Federal na formulação da política tributária brasileira.

Os tributos de competência da união, segundo a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominado Código Tributário Nacional em conjunto com a Constituição Federal Brasileira de 1988, são:

- a) **Imposto sobre Importação** - incidente sobre a importação de produtos estrangeiros; tem como fato gerador a entrada destes no território nacional;

- b) **Imposto sobre Exportação** - incidente sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados; tem como fato gerador a saída destes do território nacional;
- c) **Imposto sobre Propriedade Territorial Rural** - incidente sobre a propriedade territorial rural; tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município;
- d) **Impostos sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza** - incidente sobre a renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no item anterior;
- e) **Imposto sobre Produtos Industrializados** – incidente sobre o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeiro, saída de produto de estabelecimento industrial, ou equiparada a industrial e a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão;
- f) **Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários** - incidente sobre as operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários;
- g) **Imposto sobre Serviços de Transportes e Comunicações** - incidente sobre serviços de transportes por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores, salvo quando o trajeto se contenha inteiramente no território de um mesmo Município e de comunicações assim se entendendo à transmissão e o recebimento, por qualquer processo, de mensagens escritas, faladas ou visuais, salvo quando os pontos de transmissão e de recebimento se situem no território de um mesmo Município e a mensagem em curso não possa ser captada fora desse território;
- h) **Imposto sobre Operações Relativas a Combustíveis, Lubrificantes, Energia Elétrica e Mineral do País** - incidente sobre as operações relativas à produção, importação, circulação, distribuição e o consumo de combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e mineral do País;
- i) **Impostos Extraordinários** - na iminência ou no caso de guerra externa, a União pode instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos ou não entre os referidos nesta Lei, suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz.

A constituição brasileira, em seu artigo 145, também prevê que, além de impostos, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir taxas e contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas, sendo estas criadas através de lei ou lei complementar.

Dentre as diversas contribuições previstas na legislação brasileiras, destacam-se as que são mais relacionadas ao estudo:

- a) **Contribuição para Financiamento da Seguridade Social** – instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, trata-se de um imposto federal de natureza tributária, incidente sobre a receita bruta das empresas em geral, destinada a financiar a seguridade nacional. Seus contribuintes são pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas equiparadas pela legislação do imposto de renda, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte a simples nacional;
- b) **Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido** - instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, incide sobre as pessoas jurídicas e a estes equiparados pela legislação do Imposto de Renda, destina-se a financiamento da seguridade social;
- c) **Programa de Integração Social** – instituída pela Lei Complementar nº 7, de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas com objetivo de financiar pagamento de seguro desemprego, abono e participações dos órgãos para trabalhadores.

Dos mais de 90 diferentes tipos de impostos, taxas, contribuições, fundos, segundo o site Portal Tributário (2016), a Receita Federal administra 14 tipos de impostos e contribuições, sendo:

- AFRMM - Adicional ao frete para renovação da marinha mercante;
- Cide - Contribuição de intervenção no domínio econômico;
- Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins;
- Contribuições previdenciárias das pessoas físicas;
- Contribuições previdenciárias das pessoas jurídicas;
- CSLL - Contribuição social sobre o lucro líquido;
- IE - Imposto de exportação;
- II - Imposto de importação;
- IOF - Imposto sobre operações financeiras;

- IPI - Imposto sobre produtos industrializados;
- IRPF - Imposto sobre a renda das pessoas físicas;
- IRPJ - Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas;
- IRRF - Imposto sobre a renda retido na fonte;
- ITR - Imposto territorial rural;

Apesar de a RFB ter sido criada somente em 1968, o poder, o controle sobre a arrecadação de tributos surgiu desde os tempos do Brasil Colônia, conforme é relatado por Ezequiel.

Não havia circulação de moeda naqueles anos iniciais da exploração das novas terras. Os interessados, além de pagarem para obter o privilégio da extração deveriam entregar o quinto do pau-brasil (20%) em espécie ao rei. Esse foi o primeiro tributo aplicado sobre um produto de nosso solo, porém destinado exclusivamente ao fisco português, não havendo, portanto, nesse período, uma estrutura fazendária no Brasil. (EZEQUIEL, 2014, p.18)

Desde então, com o processo de arrecadação por parte do governo português foi se aprimorando, em função do crescimento das operações comerciais internas e externas, a forma de governar a província. Desta forma, em 1534, foi dado o primeiro passo para a criação de um órgão que iria gerir a administração tributária.

Ao longo dos anos, o processo da administração tributária passou por várias fases, conforme relata a história. (BRASIL, 2015)

- a) Em 1534 - Criação das primeiras repartições tributárias no Brasil, as Provedorias da Fazenda Real, extintas no ano de 1770, passando a Coroa Portuguesa a centralizar a administração tributária do seu império por meio do Erário Régio. As Provedorias locais foram transformadas nas Juntas da Real Fazenda, passando a subordinar-se diretamente ao Erário Régio;
- b) Em 1808 – Vinda da família real para o Brasil, deu-se a criação do Conselho da Fazenda, subordinado ao Erário Régio, já no Brasil, para administrar a arrecadação e a fiscalização de impostos;
- c) Em 1824 - Criação do Ministério da Fazenda e do Tribunal do Tesouro Público, transformado, em 1831, no Tribunal do Tesouro Nacional;
- d) Em 1850 - No âmbito do Tribunal do Tesouro Nacional surgiu a Diretoria Geral das Rendas Públicas, órgão especializado na administração tributária,

alterada para Diretoria das Rendas Públicas em 1892 e Diretoria da Receita Pública em 1909;

- e) Em 1934 - A administração tributária passa a ser exercida pela Direção Geral da Fazenda Nacional, constituída pelos Departamentos de Rendas Internas, Rendas Aduaneiras e Imposto de Renda. A estrutura de funcionamento era plurifuncional, cada um administrando os tributos de sua competência e exercendo as atividades de tributação, fiscalização, arrecadação e apoio administrativo;
- f) Em 1968 - Criação da Secretaria da Receita Federal, instituída pelo Decreto nº 63.659 de 20 de novembro, em substituição à antiga Direção-Geral da Fazenda Nacional, como fruto das reformas do período 65/67, que adaptaram a administração tributária ao rápido crescimento econômico vivenciado pelo País.

A criação da Secretaria da Receita Federal tornou-se necessária para modernizar a máquina arrecadadora e fiscalizadora, bem como para promover uma maior integração entre Fisco e Contribuintes, facilitando o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias e a solução dos eventuais problemas, além do acesso às informações pessoais privativas de interesse de cada cidadão (BRASIL, 2015).

O surgimento da Secretaria da Receita Federal representou um significativo avanço na facilitação do cumprimento das obrigações tributárias, contribuindo para o aumento da arrecadação no final dos anos 60. Houve uma expressiva elevação da carga tributária nacional, que se situava entre 16% e 18% do Produto Interno Bruto (PIB) no início da década, e atingiu níveis superiores a 24% do PIB após 1968 e chegando a 34% no final de 2014, conforme o Ministério do Planejamento (2015).

O vanguardismo da Receita Federal em aprimorar seus processos de controle surgiu desde a sua criação, conforme foi ressaltado pelo ex-secretário da Receita Federal, Everaldo Maciel, (PACHECO, 2011):

- O Brasil foi o primeiro país do mundo a realizar a fusão entre a administração de tributos internos e aduanas em 1968. Atualmente observa-se que há dezenas de países, tais como Reino Unido, a Espanha, Portugal, Canadá e quase todos os países América do Sul, que seguiram a iniciativa do Governo brasileiro;

- Não se deve pensar na reforma dos anos 60 em termos de mudanças que aconteceram apenas no plano normativo; foram também reformas na administração. O Brasil foi o primeiro país do mundo a criar uma empresa para apoiar a Administração Tributária no campo da informática e também foi o primeiro país a fazer cobrança de impostos pela rede bancária (até antes da reforma dos anos 60, a cobrança e o pagamento de impostos eram realizados pelas coletorias).

O processo de elevação do controle da arrecadação, bem como o estreitamento das relações entre fisco e contribuinte, precisava do desenvolvimento de ferramentas tecnológicas mais modernas para atender ao grande volume de contribuintes e unidades.

Em sintonia com a expansão da internet no Brasil, a SRF lançou, em 1977, o projeto Receita Federal na Internet. Este projeto consistia no desenvolvimento de um modelo de atendimento que fosse prático e que proporcionasse conforto ao contribuinte, dispensando o seu deslocamento até uma repartição pública para a obtenção de informações básicas - nesta época já contava com quase 12 milhões de contribuintes e cerca de 600 unidades. (BRASIL, 1977).

Na mesma publicação, é destacada a escolha da internet como este meio de atingir os seus objetivos, visto que se tratava de um meio disponível e de baixo custo, sem contar que toda a estrutura de redes de comunicação já estava montada, inclusive com abrangência mundial. Este fato foi considerado de grande inovação, em função de se tratar de um órgão público considerado bastante formal (até mesmo ameaçador, para alguns) em um ambiente considerado informal.

Neste cenário, a SRF passou a desenvolver e implantar uma série de melhorias em suas práticas de atendimento, controle e na informatização, conforme relata a própria Receita Federal (BRASIL, 1997).

- Em outubro de 1995 – Inauguração do sítio do Ministério da Fazenda na internet;
- Em maio de 1996 – A Receita Federal cria no sítio do Ministério da Fazenda a “Home Page” do Imposto de Renda;
- Em setembro de 1996 – Inauguração do sítio da Receita Federal na internet;
- Em outubro de 1996 – Disponibilização da consulta à restituição do imposto de renda;
- Em dezembro de 1996 – Disponibilização para consulta e “download” dos atos legais de iniciativa da Receita Federal;

- Em fevereiro de 1997 – Disponibilização dos programas de Imposto de Renda da Pessoa Física e Jurídica;
- Junho de 1997 – Disponibilização para entrega da Declaração de imposto de Renda via internet;
- Em fevereiro de 1997 – Disponibilização de consulta sobre as informações sobre a restituição do imposto de renda de 1997.

Vale a pena mencionar que a área aduaneira também foi beneficiada pelos avanços tecnológicos da década de 90, trazendo conseqüente maior agilidade nos trâmites do comércio exterior.

Instituído pelo Decreto nº 660 de 25 de setembro de 1992, o Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX foi inaugurado em 1993, com a implantação do módulo de exportação. Em 1997, foi à vez de dois outros módulos: o de importação e o de trânsito aduaneiro. Até o lançamento desses programas, cada tramitação era processada manualmente e em papel. O SISCOMEX continuou sendo aprimorado, tendo incorporado o Módulo “Drawback” Eletrônico, em novembro de 2001. Integrou-se, parcialmente, também ao atendimento virtual da Receita 222. (EZEQUIEL, 2014).

No ano de 1996, foi criado o Fale Conosco, serviço por correio eletrônico de perguntas e respostas. Dois anos depois surgia o Receitafone, com atendimento automático e ininterrupto, garantindo comodidade e segurança ao contribuinte, o qual passava a solucionar muitas de suas questões sem precisar sair de casa.

E no segundo trimestre de 1999, foi implantado o Sistema de Apoio ao Gerenciamento do Atendimento – SAGA. Idealizado para organizar e facilitar o atendimento ao público, o sistema contava com recursos para concessão, administração de senhas e chamadas.

Em outubro de 2002, foi criado o Receita 222 - Serviço Interativo de Atendimento Virtual, com o objetivo de concentrar em único local os atendimentos com informações protegidas por sigilo fiscal. O acesso a esta área era feito exclusivamente pelo contribuinte, por meio da certificação digital, a fim de garantir os requisitos essenciais como a identidade dos emissores e destinatários, a integridade do conteúdo e a privacidade da comunicação pela Receita 222. Ficavam acessíveis as cópias das declarações, consultas aos pagamentos e à situação fiscal.

Tais funcionalidades virtuais foram ampliadas e o programa, sendo substituído, em 2005, pelo Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte e-CAC, quando se tornou possível

acompanhar o processamento das declarações, bem como a solicitação do parcelamento de dívidas através de computador pessoal.

Diante do irreversível processo de informatização das relações com os contribuintes, a Receita Federal deu início ao processo de recebimento e controle das operações das empresas de forma eletrônica.

Com isto, no ano de 2004, o secretário da Receita Federal, os secretários de Fazenda dos Estados e Distrito Federal, bem como os representantes das Secretarias de Finanças dos Municípios das Capitais se reuniram no II Encontro Nacional de Administradores Tributários – ENAT, realizado na cidade de São Paulo, para assinarem os protocolos para a criação da Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, assim como para desenvolver e implantar o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, possibilitando um melhor controle do crédito tributário do ICMS e do IPI. (ENAT 2004).

No âmbito da Receita Federal, o SPED fez parte do projeto de Modernização da Administração Tributária e Aduaneira (PMATA), que consistiu na implantação de novos sistemas de informação integrados. Assim, cumprindo o calendário definido em 2007, o novo sistema foi instituído, permitindo que os contribuintes transferissem eletronicamente seus documentos contábeis e fiscais por meio do uso da certificação digital. (EZEQUIEL, 2014).

Em paralelo ao desenvolvimento dos sistemas eletrônicos de controle, entre os anos de 2002 e 2003 surgiu a ideia de trabalhar com processos eletrônicos substituindo o uso do papel por processos digitais para a Receita Federal, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e Conselho de Administração de Recursos Fiscais. O projeto piloto do e-Processo, como foi denominado, é resultante de uma longa trajetória iniciada em 2000, na 5ª Região Fiscal, por iniciativa do então Delegado da DRJ Salvador, Carlos Alberto Freitas Barreto. Os primeiros passos foram dados com o treinamento de servidores na área do Gerenciamento Eletrônico de Documentos - GED. Diversos estudos foram empreendidos até a implantação do novo sistema. (SILVA, 2011)

Segundo Silva (2011), no ano de 2011 o projeto foi implantado em todas as áreas de negócios incluindo a área de pessoal e logística da RFB.

A cada ano a RFB vem disponibilizando novas funcionalidades, bem como aprimorando os atuais, quer seja com o intuito de garantir ou elevar a arrecadação, como já comentado acima, ou de facilitar o acesso dos contribuintes a informações de maneira rápida, fácil e segura.

Para este controle, a RFB conta com um supercomputador, chamado de T-Rex, e com programas informatizados de inteligência, chamado de Harpia, atestando uma evolução sem precedentes na forma de controle e fiscalização tributária (RIBEIRO, 2010).

2.2. Princípios do Processo Eletrônico e a Certificação Digital

O propósito deste capítulo será o de trazer os conceitos básicos sobre Processo Eletrônico e sua relação com a Certificação Digital utilizados no processo de transmissão dos arquivos eletrônicos previsto pelo SPED.

2.2.1. Princípios do Processo Eletrônico

À primeira vista, a terminologia processo eletrônico traz uma relação muito próxima com a atividade jurídica, por se tratar de um meio de efetivar o acesso à justiça para o acompanhamento de processos, petições, despachos, entre outras atividades.

No entanto, a estrutura do judiciário, para garantir o efetivo acesso à justiça, precisa acompanhar a modernização da sociedade com o uso das novas tecnologias, principalmente a informática. Assim, o processo não pode se modernizar somente em relação às leis ou às atitudes de seus operadores. É necessário materializar o seu desenvolvimento no mundo globalizado e dinâmico em que vivemos, através do uso das novas tecnologias de informações. Nesse sentido, surge o processo eletrônico, que veio para ficar e contribuir com o acesso de todos a uma ordem jurídica justa, ágil e eficaz (SILVA e SPENGLER, 2013).

Costa (2006) enfatiza que o processo eletrônico é o trâmite sem papel, onde os atos processuais - como petições despachos, sentenças, entre outras atividades - são praticados, comunicados, armazenados e disponibilizados por meio eletrônico.

A partir da explanação dada por Silva, Spengler e por Costa, pode-se concluir que o processo eletrônico trata da atividade de transmissão de informações sem a utilização do papel, isto é, através de arquivos de dados eletrônicos.

Para que esta transição de dados seja confiável, surgiu o conceito de Processo Eletrônico Confiável, conforme explica Machado (2010), “O ponto mais importante de qualquer processo eletrônico é, sem dúvida a confiabilidade”.

Machado (2010) destaca também que existem cinco requisitos indispensáveis à sustentação de um “Processo Eletrônico Confiável”:

Autenticação - processo que busca verificar a identidade digital do usuário do sistema, normalmente, no momento em que requisita acesso a um programa de computador podendo ser através de certificação digital;

Privacidade – habilidade de uma pessoa em controlar a exposição e a disponibilidade de informações acerca de si;

Autorização - mecanismo responsável por garantir que apenas usuários autorizados utilizem recursos protegidos de forma controlada;

Integridade de Dados - garantir que se possa identificar que um determinado dado ou informação não tenha sofrido alterações não autorizadas;

Não repúdio – possibilidade de criar uma prova juridicamente aceita da vinculação de uma pessoa a um par de chaves criptográficas.

Diante dos pilares do Processo Eletrônico Confiável comentado anteriormente, verifica-se que a tecnologia da certificação digital veio para atender a todos estes requisitos.

2.2.2. Certificação Digital

Com a implantação da transferência eletrônica de documentos contábeis no ano de 2007, como parte integrante do projeto SPED, surgiu à necessidade de se desenvolver um sistema de assinatura destes documentos pudesse garantir a validade jurídica dos mesmos na forma digital. Diante desta necessidade, no ano de 2001, foi publicada a Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto, que tem força de lei devido à emenda constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, criando a estrutura, responsabilidade e hierarquia dos órgãos que iriam implantar a certificação digital no Brasil conforme descrito nos artigos 1º, 2º e 3º.

A Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 institui a política da certificação digital no Brasil.

Art. 1º - Fica instituída a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, para garantir a autenticidade, a integridade e a validade jurídica de documentos em forma eletrônica, das aplicações de suporte e das aplicações habilitadas que utilizem certificados digitais, bem como a realização de transações eletrônicas seguras.

Art. 2º - A ICP-Brasil, cuja organização será definida em regulamento, será composta por uma autoridade gestora de políticas e pela cadeia de autoridades certificadoras compostas pela Autoridade Certificadora Raiz - AC Raiz, pelas Autoridades Certificadoras - AC e pelas Autoridades de Registro - AR.

Art. 3º - A função de autoridade gestora de políticas será exercida pelo Comitê Gestor da ICP-Brasil, vinculado à Casa Civil da Presidência

da República, composto por cinco representantes da sociedade civil, integrantes de setores interessados, designados pelo Presidente da República, e um representante de cada um dos seguintes órgãos, indicados por seus titulares.

Com base na Medida Provisória nº 2.200 – 2 pode-se resumir a estrutura, bem como o papel dos órgãos gestores e das empresas responsáveis pela emissão dos certificados digitais conforme apresentado na Figura 1.

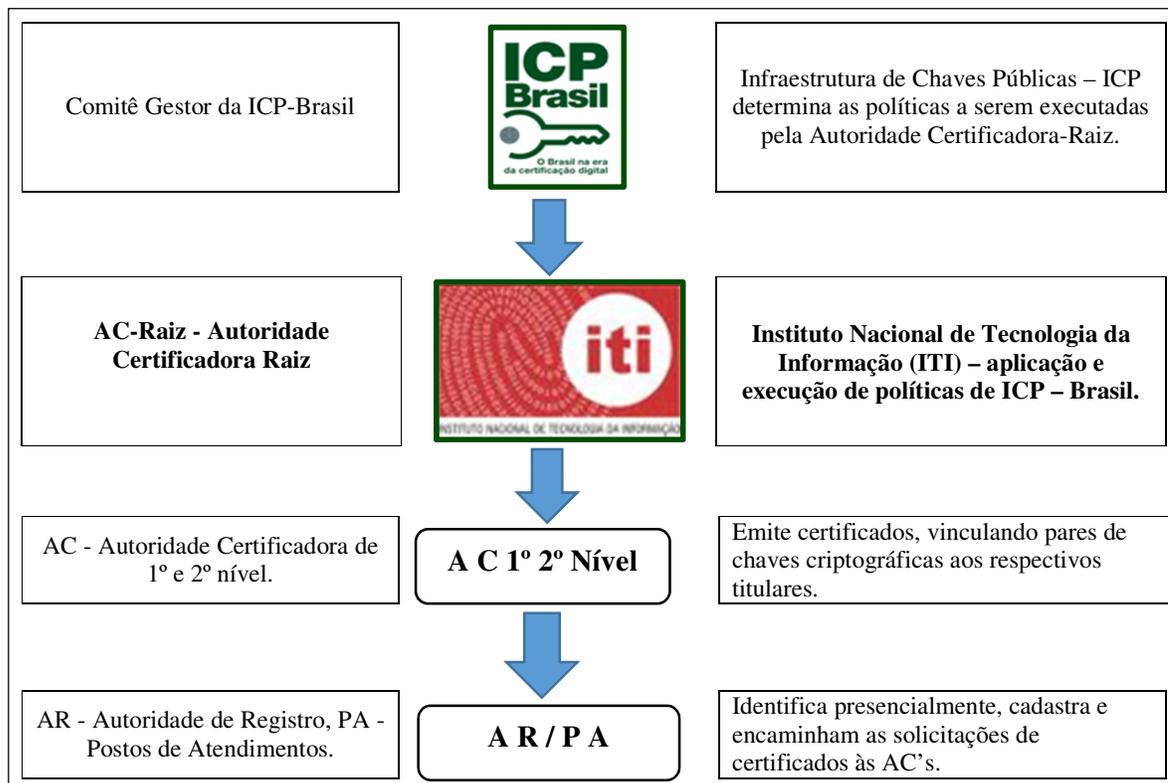


Figura 1 – Estrutura dos Órgãos Gestores
 Fonte: Medida provisória nº 2.200 – 2
 Preparado pelo Autor

Os computadores e a internet são largamente utilizados para o processamento de dados e para a troca de mensagens e documentos entre cidadãos, governo e empresas. No entanto, estas transações eletrônicas necessitam da adoção de mecanismos de segurança, capazes de garantir autenticidade, confidencialidade e integridade às informações eletrônicas. A certificação digital é a tecnologia que provê estes mecanismos.

No cerne da certificação digital está o certificado digital, um documento eletrônico que contém o nome, um número público exclusivo - denominada chave pública - e muitos outros dados que mostram quem somos para as pessoas e para os sistemas de informação. A

chave pública serve para validar uma assinatura realizada em documentos eletrônicos. (DUARTE, 2009)

Com a implantação desta nova tecnologia, muitos conceitos surgiram, conceitos estes que serão descritos sucintamente, por não ser o objeto principal deste estudo, buscando apenas facilitar a compreensão do processo de certificação digital, sendo:

Certificado digital - É um arquivo eletrônico armazenado em uma mídia digital que contém os dados do seu titular, pessoa física ou jurídica, utilizado para relacionar tal pessoa a uma chave criptográfica que atesta a identidade, garantindo confidencialidade, autenticidade e o não repúdio nas transações comerciais e financeiras por elas assinadas, bem como a troca de informações com integridade, sigilo e segurança. Desta forma, o certificado digital identifica quem somos para as pessoas e para os sistemas de informação (FENACON, 2013).

Duarte (2009) complementa que o Certificado Digital funciona como uma espécie de carteira de identidade virtual que permite a identificação segura de uma mensagem ou transação em rede de computadores. O processo de certificação digital utiliza procedimentos lógicos e matemáticos bastante complexos para assegurar confidencialidade, integridade das informações e confirmação de autoria.

O Certificado Digital é um documento eletrônico, assinado digitalmente por uma terceira parte confiável, que identifica uma pessoa, seja ela física ou jurídica, associando-a a uma chave pública. Um certificado digital contém os dados de seu titular como, por exemplo, nome, e-mail, CPF, chave pública, nome e assinatura da Autoridade Certificadora que o emitiu.

Assinatura Digital - A técnica de assinatura digital é uma forma eficaz de garantir autoria de documentos eletrônicos. Em agosto de 2001, a Medida Provisória nº 2.200-2 de 24 de agosto de 2001 garantiu a validade jurídica de documentos eletrônicos e a utilização de certificados digitais para atribuir autenticidade e integridade aos documentos. Este fato tornou a assinatura digital um instrumento válido juridicamente (FENACON, 2013), conforme demonstrado na Figura 2.

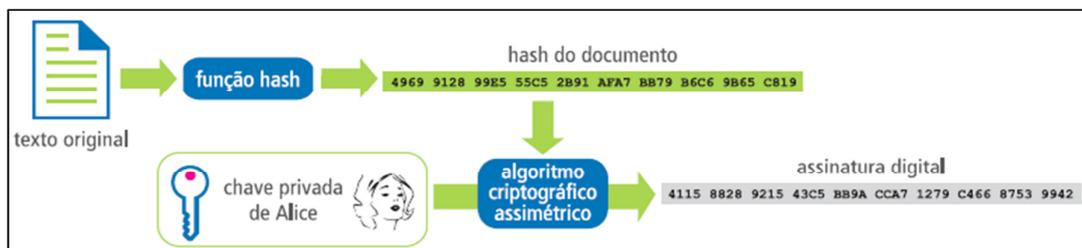


Figura 2 - Assinatura digital utilizando algoritmos de chave pública
Fonte: Cartilha ITI (2012)

Tipos de Certificados - Os Certificados ICP-Brasil são classificados quanto à sua aplicabilidade e quanto aos requisitos de segurança de proteção da chave privada, conforme apresentado no Quadro 2.

Quadro 2– Tipos de Certificados

Certificado de Assinatura Digital	Os certificados do tipo A são os certificados digitais utilizados para a assinatura de documentos, transações eletrônicas, etc., tendo como meta provar a autenticidade e a autoria por parte do emissor/autor, garantindo também, a integridade do documento.
Certificado de Sigilo	Os certificados do tipo S são utilizados somente para proporcionar sigilo ou criptografia de dados. São os certificados digitais utilizados para o envio e/ou armazenamento destes documentos sem expor o seu conteúdo.
Certificado de Tempo	Também conhecido como <i>time-stamping</i> , é o serviço de certificação da hora e do dia em que foi assinado um documento eletrônico, com identidade do autor.

Fonte: Fenacon (2013)

Segurança - Quanto à segurança, os certificados ICP-Brasil são classificados em três tipos, conforme apresentado no Quadro 3.

Quadro 3 – Tipos de Segurança

Tipo	Tamanho da chave	Geração do par de Chaves	Validade máxima do Certificado
A1/S1	2048	Software	1 Ano
A3/S3	2048	Hardware	Até 5 anos
A4/S4	4096	Hardware	Até 5 anos

Fonte: Fenacon (2013)

Criptografia - A palavra criptografia tem origem grega e significa a arte de escrever em códigos de forma a esconder a informação na forma de um texto incompreensível. A informação codificada é chamada de texto cifrado. O processo de codificação ou ocultação é chamado de “cifragem”, e o processo inverso, ou seja, obter a informação original a partir do texto cifrado chama-se “decifragem” (ITI, 2012).

Após a apresentação dos conceitos básicos utilizados na certificação digital, surgem algumas perguntas, tais como: Quais seriam os benefícios? Quais seriam as suas aplicabilidades? Como seria a sua utilização perante a Receita Federal?

Buscando responder a estes questionamentos o ITI, ressalta que os benefícios do uso da certificação digital são múltiplos, tanto na esfera governamental como na privada.

Na esfera do Governo Federal, o objetivo foi dar celeridade e segurança aos processos internos ou para prestar informações sensíveis ao cidadão, o Governo Federal brasileiro adotou a certificação em várias iniciativas. Como por exemplo:

- CAGED – Cadastro Geral de Empregados e Desempregados;
- Comércio eletrônico – B2B – B2C / e-BIT;
- Compras Net;
- INSS;
- Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI;
- Programa Juros Zero;
- Programa Universidade para todos – PROUNI;
- Serviço de Documentos Oficiais – SIDOF;
- Sistema de Contratos de Câmbio;
- Sistema de Diárias e Passagens;
- Sistema de Pagamentos Brasileiro – SPB;
- Sistema do Banco Central do Brasil – Sisbacen;
- Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX;
- Troca de Informações de Saúde Suplementar – TISS.

Nas esferas dos Governos Estadual e Municipal, destaca-se a utilização da tecnologia em pregões eletrônicos de São Paulo, Santa Catarina e Minas Gerais, no Departamento Estadual de Trânsito de Minas Gerais (DETRAN/MG) e na Companhia de Tecnologia de Saneamento Ambiental (CETESB/SP). Além disso, alguns estados, como o de São Paulo, implantaram o Diário Oficial Eletrônico, dando maior rapidez à publicação e consulta das matérias legais, bem como reduzindo os custos de impressão.

Na esfera do Judiciário, o processo eletrônico foi instituído pela Lei nº 11.419, de 19 de dezembro de 2006, regulamentou o processo eletrônico, o qual tem demonstrado agilidade

na implantação de alternativas que viabilizem o acesso às cortes pelo meio eletrônico, bem como, simplificam e reduzem custos processuais.

- Os Tribunais de Justiça de São Paulo, do Paraná, do Rio de Janeiro e do Rio Grande do Sul são exemplos de órgãos do Judiciário que implantaram iniciativas que dispensam o uso de documentos em papel em várias etapas do processo. Ao utilizar a certificação digital, essas unidades conseguiram garantir a tramitação e despacho dos processos com segurança e agilidade;
- Homolognet – Homologações das Rescisões Trabalhistas;
- e-DOC - sistema permite o envio eletrônico de petições e documentos referentes aos processos.

Outras iniciativas também adotaram a certificação digital, tais como:

- Carteiras de identidade profissional;
- Os advogados, médicos, corretores, arquitetos e contadores possuem carteiras de identidades profissionais, emitidas pelos respectivos órgãos de classe, com certificado digital, o que permite a esses profissionais a execução de inúmeras atividades com segurança e sem a necessidade de se deslocar fisicamente;
- Correio Eletrônico (e-mail);
- Garante a identidade do emissor, a integridade e a inviolabilidade do conteúdo da mensagem enviada;
- Micro e pequenas empresas;
- Com o e-CPF Simples, as micro e pequenas empresas podem comprovar a identidade no meio virtual, realizar transações comerciais e financeiras com validade jurídica e trocar mensagens eletrônicas com segurança e agilidade. Também permite às empresas comprar e vender pela Internet, participar de pregões eletrônicos, fornecer ao Estado, fechar negócios e contratos de câmbio, entre outros benefícios;
- RAIS – Relação Anual de Informações Sociais.

Já no âmbito da Receita Federal, a utilização do certificado digital é requerida para o envio de uma série de informações e documentos como alternativa para dar agilidade e comodidade ao contribuinte, sem deixar de garantir o sigilo fiscal estipulado por lei.

Dentre as atividades listadas no sítio da Receita Federal, as seguintes aplicações podem ser destacadas:

- Central Virtual de Atendimento ao Contribuinte (e-CAC);
- Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e) e o Manifesto de Documentos Fiscal Eletrônico (MDF-e);
- Documento básico de entrada no CNPJ-DBE;
- Envio das obrigações acessórias;
- IRPF – Declaração Anual de Imposto de Renda de Pessoa Física;
- Nota Fiscal Eletrônica (NF-e);
- Pesquisa a situação fiscal;
- Radar RFB;
- Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Todo este aparato para a geração e transmissão de informações, principalmente para a Receita Federal, visa um maior controle sobre as operações das empresas, como bem destaca Duarte (2011) “as empresas vivem em um ‘Big Brother Fiscal’ título dado para conceituar o conjunto de ações das autoridades fiscais brasileiras para obter informações sobre todas as operações empresariais em formato eletrônico, ou seja, a vigilância em tempo real por parte do fisco”.

2.3. Sistema Público de Escrituração Eletrônica no Mundo

O objetivo deste capítulo é o de identificar estudos sobre a existência de Sistema Público de Escrituração Eletrônica em outros países, bem como a comparação com o sistema brasileiro.

2.3.1. Países que utilizam o Sistema Público de Escrituração Eletrônica

Através de pesquisa realizada junto à literatura disponível, a qual é bem restrita, pode-se verificar que se restringe a tratar sobre um dos módulos do SPED, a nota fiscal eletrônica, em função de ser utilizada por diversos países, mencionando apenas que estes modelos

serviram de base para o sistema brasileiro de escrituração digital. Da pesquisa realizada foram selecionados alguns trechos que trataram sobre o tema, conforme destacado abaixo.

Menezes (2011) esclarece que o modelo chileno, chamado *Factura Electrónica*, e o mexicano, denominado *Sistema de Facturación Electrónica*, ambos em funcionamento há mais de quatro anos, podem ser considerados os precursores do projeto no Brasil.

Silva et. al. (2015), ressalta que, visando diminuir a assimetria de informação entre contribuinte e fisco e garantir a padronização das informações fornecidas pelos agentes com o objetivo de melhorar a qualidade das informações solicitadas, foi criado o SPED, utilizando como modelo a experiência de governos eletrônicos de outros países, como Espanha, Chile e México.

O que se verifica é que o sistema brasileiro é que está despertando a atenção de outros países, conforme Mello (2014).

Diante dos comentários de Mello (2014), pode-se concluir que o Brasil foi o precursor do SPED, com a sua enorme gama de informações geradas pelas empresas.

No entanto durante o trabalho de pesquisa foi identificado que Portugal também desenvolveu o seu sistema de escrituração pública digital a partir da experiência brasileira.

Da experiência portuguesa retratada por Menezes (2011) em sua dissertação de mestrado, pode-se extrair a comparação entre as obrigações do SPED português e o brasileiro.

2.3.2. Comparação com o Sistema Brasileiro

No Quadro 4 encontra-se a comparação entre a legislação brasileira e portuguesa referente à obrigatoriedade de emissão de nota fiscal através do processo eletrônico.

Quadro 4 – Comparação da legislação do Brasil e de Portugal sobre Fatura Eletrônica

Variáveis	Brasil Ajuste SINIEF07/05)	Portugal (DL 256/2003)	Análise crítica
Obrigaçã	Voluntária e obrigatória a determinados setores de atividade.	Voluntário	A não obrigação da utilização pode reduzir o interesse ou empenho das empresas em aderir ao formato digital.
Formato Digital	XML (<i>Extensible Markup Language</i>)	Indiferente	A linguagem XML é a ferramenta mais adequada (PWC, 2009)
Segurança Eletrônica	Assinatura eletrônica avançada	Assinatura eletrônica ou EDI (<i>Electronic data interchange</i>)	Por se tratar de um padrão de conversão, a utilização de EDI dificulta a uniformização da informação electrónica.

Quadro 4 – Comparação da legislação do Brasil e de Portugal sobre Fatura Eletrônica (Continuação)

Variáveis	Brasil Ajuste SINIEF07/05)	Portugal (DL 256/2003)	Análise crítica
Autorização de emissão de documento	Antes do fato gerador	Até 5 dias após o fato gerador	A existência de prazo poderia causar problemas, se o documento for sujeito à autorização prévia da Administração Fiscal.
Retorno da Autorização	SEFAZ emitente	Não é necessário	A Autorização da Administração Fiscal à emissão da fatura, seria uma mais valia, já que o Estado Portuguesa teria o acesso em tempo real ao valor das transações.
Transmissão antecipada ao destinatário	Facultativa	Facultativa	No Brasil é facultado o envio antecipado, mas obrigatório a entrega do DANFE com código para verificação de autenticidade.
Emissão em papel	Sim (DANFE)	Sim (Emissão de 3 exemplares)	DANFE emitido em 1exemplar para acompanhar mercadoria ao destino.
Sequência numérica	Obrigatório	Obrigatório	Facilita o controlo das operações por parte das Adm. Fiscais.

Fonte: Meneses (2011)

Já no Quadro 5, encontra-se a comparação entre a legislação brasileira e portuguesa referente ao projeto SPED.

Quadro 5 – Comparação das obrigações acessórias SPED - Brasil x Portugal

Projeto	Obrigação Acessória Substituída		Análise crítica
	Brasil	Portugal	
SPED Contábil	I - Livro Diário e seus auxiliares; II - Livro Razão e seus auxiliares; III - livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento.	I - IES; e II - SAFT (Informações Contabilísticas)	A IES poderia ter anexos suprimidos ou até mesmo ser extinta, dependendo das informações exigidas no SPED Contábil, já o SAFT poderia ser extinto uma vez que o SPED Contábil e Fiscal teria todas as informações atualmente exigidas com a vantagem de ser de envio obrigatório, aumentando o poder do Ministério das Finanças.
SPED Fiscal	I - Registos de Entradas; II - Registo de Saídas; III - Registo de Inventário; IV - Registo de apuração do IPI; V - Registo de apuração do ICMS.	I - IES; II - SAFT (Informações relativas à faturamento - IVA); III - Declarações Periódicas do IVA; IV - Declaração Recapitulativa	Com a implantação do projeto, algumas das principais obrigações declarativas poderiam ser extintas, a IES, o SAFT, as Declarações Periódicas do IVA e a Recapitulativa, já que estas informações seriam obrigatoriamente enviadas à administração fiscal por meio de um ficheiro único.

Fonte: Meneses (2011)

Conforme Menezes (2011) concluiu, a implantação do SPED em Portugal baseada na experiência brasileira dos três principais subprojetos (SPED – Contábil; SPED – Fiscal e a NF-e), contribuiria para:

- Uma maior troca e padronização das informações contábeis e fiscais entre o Estado e as empresas; redução dos custos de contexto (cumprimento); otimização das obrigações acessórias para os contribuintes, por estabelecer a transmissão única de distintas obrigações acessórias;
- Criação de um fluxo de informação mais abrangente, permitindo a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controlo dos processos, eficiência no acesso às informações, fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria electrónica;
- Permitir uma maior aproximação entre os dois setores, público e privado, pelo fato da informação eletrônica ser harmônica, vindo a ser utilizada como instrumento não só de combate aos crimes de evasão e fraude fiscais, mas também no acompanhamento econômico das empresas Portuguesas.

2.4. Sistema Público de Escrituração Eletrônica no Brasil

A escrituração eletrônica não é um fato novo para as empresas brasileiras, pois em 1991, através de Lei nº 8.218 de 29 de agosto - que dispõe sobre impostos e contribuições federais - em seu artigo 11º, determina que as pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturarem livros ou elaborarem documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter a disposição da Secretaria da Receita Federal os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

Outras obrigações precursoras do SPED foram sumarizadas por Roseno (2012) conforme apresentado no Quadro 6.

Quadro 6 – Antecedente do SPED

Legislação	Descrição	Referência
IN68	De acordo com o artigo 2º da IN68, as pessoas jurídicas, quando solicitadas pelos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional, apresentarão os arquivos magnéticos contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas, de forma clara e completa, no que refere a: I – Contabilidade; II - Fornecedores e Clientes; III - Documentos Contábeis e Fiscais. IV - Controle de Estoque e Registro de Inventário; V - Correção Monetária de Balanço e Controle Patrimonial; VI - Folha de Pagamento; VII - Relação Insumos/Produtos;.	Instrução Normativa da SRF nº 68 de 27 de dezembro de 1995

Quadro 6 – Antecedente do SPED
(Continuação)

Legislação	Descrição	Referência
IN68	VIII - Cadastro de Pessoas Físicas e Pessoas Jurídicas aplicadas aos arquivos fornecidos; IX - Tabelas de Códigos aplicadas aos arquivos fornecidos.	Instrução Normativa da SRF nº 68 de 27 de dezembro de 1995
IN86	Com os mesmos objetivos da IN68, mas ampliando para as pessoas jurídicas intimadas pelo Auditor da Receita Federal, somente com exceção da exigência as empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.	Instrução Normativa da SRF nº 86 de 22 de outubro de 2001
Manual Normativo de Arquivos Digitais - MANAD	A Secretaria da Receita Federal e a Secretaria da Receita Previdenciária unificaram suas atividades, criando a atual Receita Federal do Brasil. Os processos de fiscalização e auditoria das empresas brasileiras, realizados por essas duas entidades, eram redundantes, ou seja, havia redundâncias de diligências fiscais (visitas dos auditores às empresas). A principal diferença do layout da IN86 com Manad é a parte que contém informações relativas a funcionários.	Portaria nº 58 de 28 de janeiro de 2005

Fonte: Edson Roseno (2012)

2.4.1. Criação do SPED

De acordo com a RFB, através do Portal Nacional do SPED, a Emenda Constitucional nº 42, aprovada em 19 de dezembro de 2003, introduziu o inciso XXII ao artigo 37 da Constituição Federal, que determina às Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios atuarem de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais.

O I Encontro Nacional de Administradores Tributários – ENAT, realizado na cidade de Salvador (BA), em julho de 2004, atendendo o dispositivo Constitucional, reuniu o Secretário da Receita Federal, os Secretários de Fazenda dos Estados e Distrito Federal, e o representante das Secretarias de Finanças dos Municípios das Capitais, com o objetivo de buscar soluções conjuntas nas três esferas de Governo.

Segundo Duarte (2011), no encontro, dois Protocolos de Cooperação Técnica foram aprovados: um objetivando a construção de um cadastro sincronizado que atendesse aos interesses das administrações tributárias e outro para viabilizar o desenvolvimento de métodos e instrumentos, atendendo aos interesses das respectivas administrações tributárias.

No II encontro do ENAT, realizado em agosto de 2005, na cidade de São Paulo (SP), o Secretário da Receita Federal, os Secretários de Fazenda dos Estados e Distrito Federal, e os representantes das Secretarias de Finanças dos Municípios das Capitais, buscam dar efetividade aos trabalhos de intercâmbio, assinando os Protocolos de Cooperação nº 02 e nº

03, com o objetivo de desenvolver e implantar o Sistema Público de Escrituração Digital e a Nota Fiscal Eletrônica.

Finalmente, em 2007, foi instituído formalmente o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010), através do Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, ratificando os Protocolos de Cooperação nº 02 e nº 03.

Na quinta reunião do ENAT, realizada em Brasília (DF), de 12 a 14 de novembro de 2008, além do aperfeiçoamento do Protocolo ENAT nº 05/2007 (sobre o Programa Nacional de Educação Fiscal), foram assinados protocolos de cooperação sobre a aplicação do Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) e sobre o desenvolvimento do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), através da assinatura do Protocolo nº 003.

2.4.2. Estrutura do SPED

O Decreto nº 6.022, em seu artigo 2º, caracteriza o SPED como um instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações. Nos demais artigos do Decreto foram definidas as competências e responsabilidades, que podem ser resumidas nos seguintes tópicos:

- Os livros e documentos serão emitidos em forma eletrônica;
- São usuários do SPED:
 - A Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda;
 - As administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante convênio celebrado com a Secretaria da Receita Federal;
 - 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.
- O acesso às informações armazenadas no SPED deverá ser compartilhado com seus usuários no limite de suas respectivas competências e sem prejuízo da observância à legislação referente aos sigilos comercial, fiscal e bancário;
- O SPED será administrado pela Secretaria da Receita Federal;

- A Secretaria da Receita Federal e os órgãos usuários do SPED expedirão, em suas respectivas áreas de atuação, normas complementares ao cumprimento do disposto no Decreto.

De acordo com a Receita Federal do Brasil, através do Portal Nacional do SPED, o SPED representa um avanço na informatização da relação entre o fisco e os contribuintes. O SPED deve ser compreendido como uma série de projetos criados pelas autoridades fiscais, que utilizam a tecnologia da informação (TI) para integrar as relações entre as diversas entidades fiscais, bem como o de:

- Representar uma iniciativa integrada das administrações tributárias nas três esferas governamentais: federal, estadual e municipal;
- Mantém parceria com 20 instituições, entre órgãos públicos, conselho de classe, associações e entidades civis, na construção conjunta do projeto;
- Firmar Protocolos de Cooperação com 27 empresas do setor privado, participantes do projeto piloto, objetivando o desenvolvimento e o disciplinamento dos trabalhos conjuntos;
- Possibilitar, com as parcerias fisco-empresas, o planejamento e a identificação de soluções antecipadas no cumprimento das obrigações acessórias, em face às exigências a serem requeridas pelas administrações tributárias;
- Fazer com que a efetiva participação dos contribuintes na definição dos meios de atendimento às obrigações tributárias acessórias exigidas pela legislação tributária contribua para aprimorar esses mecanismos e confira a esses instrumentos maior grau de legitimidade social;
- Estabelecer um novo tipo de relacionamento, baseado na transparência mútua, com reflexos positivos para toda a sociedade.

A concretização do projeto SPED deu-se no II encontro do ENAT, o qual tratou de uma série de mudanças dentro das empresas em geral, pois estas foram levadas a mudar a sua sistemática, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo, assim, a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital. Foi tratado também sobre a criação dos módulos a serem implantados, distribuídos em três grandes grupos, sendo:

- Nota Fiscal Eletrônica Ambiente Nacional (NF-e);
- Escrituração Contábil Digital (ECF), também conhecida como SPED Contábil;
- Escrituração Fiscal Digital (EFD), também conhecida como SPED Fiscal;
 - Escrituração Fiscal Digital da Cofins e do PIS/PASEP (EFD-PIS/Cofins).

É importante ressaltar que o projeto da NF-e está subdividido em competências estaduais e municipais, conforme destaca Brasil Junior (2011):

Âmbito Estadual (ICMS) - Abrangendo, por enquanto, documentos como, além da NF-e, e o Documento Auxiliar de Emissão de NF-e (DANFE), o Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e) e o Documento Auxiliar de Emissão do CT-e (DActe);

Âmbito Municipal (ISS) - Envolvendo, por hora, a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) e o Recibo Provisório de Serviço (RPS).

2.4.3. Objetivos do SPED

Conforme já mencionado, o Art. 2º do Decreto nº 6.022 conceitua que o SPED é o 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.

No entanto, conforme destaca a Receita Federal do Brasil, o projeto do SPED completa a visão do Art. 2º com um rol de premissas e objetivos que o norteiam.

As premissas norteadoras do SPED são 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.

Os objetivos do SPED são os seguintes:

- Promover à integração dos fiscos, mediante padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais,
- Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores,
- Tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica.

2.4.4. Abrangência do SPED

Com a criação do projeto do SPED e seus módulos surgiu um enorme volume de leis, instruções normativas, protocolos, Ajustes SINIEF entre outros, buscando regulamentar e determinar as obrigações junto às empresas e aos órgãos fiscalizadores. Diante deste contingente de publicações, e para tornar mais fácil o entendimento e a funcionalidade de cada módulo, foi elaborado o Quadro 7.

Quadro 7 - Abrangência dos Módulos do SPED

	NF-e	ECF	EFD	EFD Contribuições
Descrição	Documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar operações e prestações, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e com autorização de uso pela administração tributária da unidade federada do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador.	Substituição dos livros da escrituração mercantil pelos seus equivalentes digitais	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.	Escrituração digital do PIS / Pasep e da Cofins, incluindo a Contribuição Previdenciária sobre a Receita.
Empresas Obrigadas	Todas as empresas sujeitas à emissão da Nota Fiscal modelo 1 ou 1-A e o modelo 4 (Produtor Rural)	Todas as sociedades empresárias, tributadas pelo Lucro Real.	Todos os contribuintes do ICMS ou do IPI	As pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real, Presumido ou Arbitrado.
Empresas Dispensadas	Microempreendedor Individual	Lucro Presumido, Simples Nacional, Microempreendedor Individual.	Não há empresas dispensadas	Microempreendedor Individual e Simples Nacional
Base Legal	Protocolo ENAT 3/2005, de 27/08/2005, Ajuste SINIEF nº 07/2005	Instrução Normativa RFB nº 787/2007.	Convênio 143/2006	Instrução Normativa RFB nº 1.052/2010.

Fonte: Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007 e legislações complementares.
Preparado pelo Autor

2.4.5. Benefícios Propostos pelo SPED

Segundo o ENAT, Protocolo nº 01 de 2004- Cadastro Sincronizado, as vantagens que a adoção do SPED propiciará aos contribuintes e às respectivas administrações tributárias podem ser assim sintetizadas:

Benefícios aos contribuintes:

- Agilizar os procedimentos de inscrição e alteração cadastral;
- Maior transparência no processo de inscrição e alteração cadastral;
- Melhor atendimento ao contribuinte;

- Menor necessidade de deslocamento;
- Simplificação e padronização de obrigações acessórias;
- Tratamento mais simples para as microempresas;
- Tratamento uniforme aos contribuintes.

Benefícios às administrações tributárias:

- Cruzamento de dados em larga escala com dados padronizados;
- Maior eficácia da fiscalização;
- Maior integração administrativa;
- Maior possibilidade de intercâmbio de informações fiscais entre as diversas esferas governamentais;
- Maior possibilidade de realização de ações fiscais coordenadas e integradas;
- Melhoria da imagem junto à sociedade;
- Padronização e melhor qualidade das informações;
- Racionalização de custos e da carga de trabalho operacional no atendimento;
- Uniformização de procedimentos.

A Receita Federal, através do portal do SPED, complementa os benefícios propostos pelo SPED, sendo:

- Aperfeiçoamento do combate à sonegação;
- Aumento da produtividade do auditor através da eliminação dos passos para coleta dos arquivos;
- Disponibilidade de cópias autênticas e válidas da escrituração para usos distintos e concomitantes;
- Eliminação do papel;
- Fortalecimento do controle e da fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias;
- Melhoria da qualidade da informação;
- Possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais;
- Possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes a partir de um leiaute padrão;

- Preservação do meio ambiente pela redução do consumo de papel;
- Rapidez no acesso às informações;
- Redução de custos administrativos;
- Redução de custos com a dispensa de emissão e armazenamento de documentos em papel;
- Redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias;
- Redução do "Custo Brasil";
- 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);
- Uniformização das informações que o contribuinte prestou às diversas unidades federadas.

2.5. Módulos Integrantes do SPED

Com a promulgação do Decreto nº 6.022, de janeiro de 2007, foi instituído oficialmente o Sistema Público de Escrituração Digital, o qual conta com três grandes grupos, conforme mencionado anteriormente. No entanto, com o passar dos anos, outros subprojetos foram e estão sendo agregados ao sistema. Atualmente, o ambiente SPED conta com nove módulos administrados pela Receita Federal, conforme consta no Portal do SPED da SRF e um módulo administrado pelo Ministério do Trabalho e do Emprego – MTE, totalizando dez módulos.

Os módulos administrados pela Receita Federal e pelo Ministério do Trabalho são:

1. Nota Fiscal Eletrônica - NF-e;
2. Nota Fiscal de Serviços Eletrônica - NFS-e;
3. Conhecimento de Transporte Eletrônico - CT-e;
4. Escrituração Contábil Digital - SPED Contábil;
5. Escrituração Fiscal Digital - SPED Fiscal;
6. EFD-Contribuições;

7. FCONT;
8. e-Financeira;
9. EFD-Rein;
10. e- Social (administrado pelo Ministério do Trabalho)

2.5.1. Módulos do SPED e suas finalidades

Diante da diversidade de subprojetos que compõem o ambiente do SPED, os quais geram uma grande quantidade de informações fiscais, contábeis e trabalhistas, passa a ser relevante a apresentação mais detalhada, buscando conhecer seus possíveis impactos nas rotinas administrativas das empresas.

Módulo 1 - Nota Fiscal Eletrônica - NF_e

A Nota Fiscal Eletrônica - NF-e foi o primeiro subprojeto do SPED, iniciado através da assinatura do Protocolo ENAT nº 03, em 27 de agosto de 2005, como resultado de um trabalho integrado entre as Secretarias de Fazenda dos Estados e Secretaria da Receita Federal do Brasil e que também atribuiu ao Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais - ENCAT a coordenação e a responsabilidade pelo desenvolvimento e implantação do Projeto NF-e.

Para harmonizar a legislação sobre a NF-e, foi celebrado o Ajuste SINIEF nº 07, em 2005, pelos Estados, Distrito Federal e Ministério da Fazenda, juntamente com a legislação complementar contida no Ato COTEPE nº 72 de 22 de dezembro de 2005. Ambas sofreram modificações e atualizações, resultado da evolução ocorrida desde o início da fase de massificação.

O mesmo Ajuste SINIEF nº 07 conceituou o que vem a ser a NF-e, através da cláusula primeira do § 1º como sendo.

Ajuste SINIEF nº 07 conceituou o que vem a ser a NF-e:

A Nota Fiscal Eletrônica - NF-e é o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar operações e prestações, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do

emitente e autorização de uso pela administração tributária da unidade federada do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador.

O Projeto NF-e teve como objetivo a implantação de um modelo nacional de documento fiscal eletrônico, identificado pelo modelo 55, visando substituir a sistemática de emissão do documento fiscal em papel, modelos 1 e 1A, com validade jurídica garantida pela assinatura digital do emitente, simplificando as obrigações acessórias dos contribuintes e permitindo, ao mesmo tempo, o acompanhamento em tempo real das operações comerciais pelo Fisco. (BRASIL, 2015).

Para Lima (2013), a NF_e foi desenvolvida para substituir a Nota Fiscal Mercantil impressa, exigida das empresas, sobretudo daquelas que figuram como contribuintes do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICMS e do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, para abastecer a comercialização e a movimentação de mercadorias pelo seu equivalente eletrônico.

Conforme comenta Brasil Junior (2011), as empresas que são contribuintes do ICMS e, quando for o caso, o IPI, e optantes pelo Simples Nacional estão obrigadas à emissão de suas notas fiscais pelo processo eletrônico.

A nota fiscal emitida em talonário, que era preenchida manualmente, datilografada ou impressa eletronicamente, em várias vias que precisavam ser arquivadas, ocupando grandes espaços, passaram a não existir mais com a implantação da NF_e, mas não ocorreu a eliminação total da nota impressa, pois surgiu um novo documento denominado Documento Auxiliar da NF_e - DANFE, instituída pelo Ajuste SINIEF nº 12, de 25 de setembro de 2009.

Ajuste SINIEF nº 12, de 25 de setembro de 2009 institui a DANFE.

Cláusula nona - Fica instituída o Documento Auxiliar da NF-e - DANFE, conforme leiaute estabelecido no 'Manual de Integração - Contribuinte', para uso no trânsito das mercadorias ou para facilitar a consulta da NF-e, prevista na cláusula décima quinta.

Desta forma, Brasil Junior (2011), define a DANFE como sendo a representação gráfica da NF_e, sendo um documento auxiliar que tem por finalidade acobertar a circulação da mercadoria, tendo como principais funções:

- Acompanhar a mercadoria no trânsito, fornecendo informações básicas sobre a operação (emitente, destinatário, valores, naturezas de operação, tributos, etc);
- Auxiliar na escrituração fiscal;
- Conter a Chave de Acesso para consulta das informações da NF_e.

Com a implantação da NF_e, o processo de emissão da nota fiscal passou de uma atividade interna da empresa, sem validação prévia, para um processo controlado pelas autoridades tributárias, pois, antes da saída da mercadoria da empresa, a DANFE deverá ser validada, conforme demonstrado pela Figura 3.

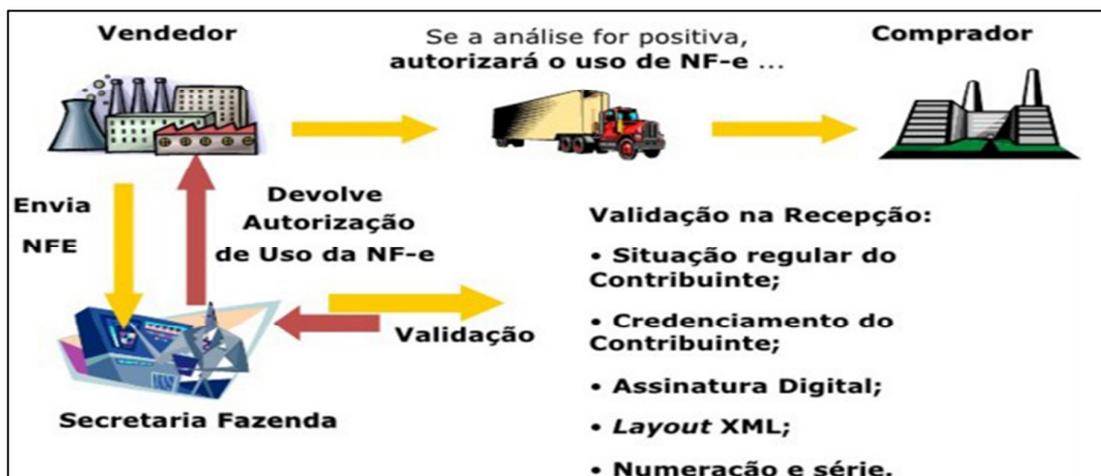


Figura 3 – Fluxo de Emissão - NF-e
Fonte: Preparado pelo Autor

Como determina a legislação, a emissão da NF_e deverá ser validada através da certificação digital, com isto, este processo pode ser representado pela Figura 4.

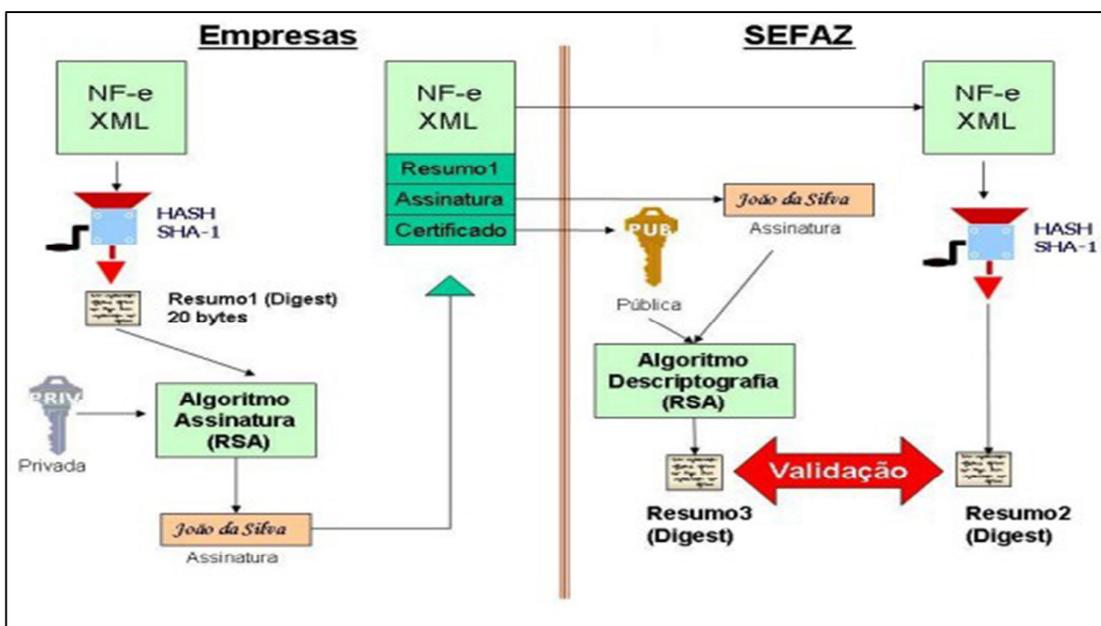


Figura 4 – Assinatura Digital da NF-e
Fonte: Manual de Credenciamento como Emissor de Nota Fiscal Eletrônica – RS

Módulo 2 - Nota Fiscal de Serviços Eletrônica - NFS_e

O Projeto da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) foi desenvolvido de forma integrada pela Receita Federal do Brasil e pela Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais, atendendo ao Protocolo de Cooperação do Encontro Nacional de Administradores Tributários nº 2 de 7 de dezembro de 2007, que atribuiu a coordenação e a responsabilidade pelo desenvolvimento e implantação do Projeto da NFS-e para os membros do Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais – ENCAT

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 e racionalizando os custos. Visa 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 (BRASIL, 2015).

A geração da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica - NFS-e é feita automaticamente por meio de serviços informatizados, disponibilizados aos contribuintes. Para que sua geração seja efetuada, os dados que a compõem serão informados, analisados, processados, validados e, se corretos, gerarão o documento. A responsabilidade pelo cumprimento da obrigação acessória de emissão da NFS-e e pelo correto fornecimento dos dados à secretaria, para a geração da mesma, é do contribuinte. (BRASIL, 2015).

Conforme comentado por Duarte (2011), apesar de existir um grande esforço para padronizar o leiaute e as regras de emissão de NFS-e, os municípios têm autonomia para legislar sobre a matéria, portanto, nem todas as Prefeituras seguem o padrão recomendado pelo SPED.

Módulo 3 - Conhecimento de Transporte Eletrônico - CT_e

O Conhecimento de Transporte Eletrônico - CTe está sendo desenvolvido, de forma integrada, pelas Secretarias de Fazenda dos Estados, Receita Federal do Brasil, representantes das transportadoras e Agências Reguladoras do segmento de transporte, a partir da assinatura do Protocolo ENAT nº 03, de 10 de novembro de 2006, que atribuiu ao Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais a coordenação e a responsabilidade

pele desenvolvimento e implantação do Projeto CT-e. (Manual de Orientações do Contribuinte – CT_e, 2014)

Instituído através do Ajuste SINIEF nº 9, de 25 de outubro de 2007, e atualizado pelo Ajuste SINIEF nº 26, de 11 de outubro de 2013, documento este emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar a prestação de serviços de transporte de cargas, cuja validade jurídica também é garantida pela assinatura digital do emitente e pela autorização de uso, será utilizado para substituir um dos seguintes documentos fiscais:

- Conhecimento Aéreo, modelo 10;
- Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, modelo 9;
- Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 11;
- Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas - CTMC, modelo 26;
- Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8;
- 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.

O Manual de Orientações do Contribuinte - CT-e descreve, de maneira simplificada, o fluxo de emissão do conhecimento de transporte eletrônico, o qual consiste em: a empresa emissora de CT-e gerar um arquivo eletrônico contendo as informações fiscais da prestação de serviço de transporte, que deverá ser assinado digitalmente, de maneira a garantir a integridade dos dados e a autoria do emissor. Este arquivo eletrônico, que corresponderá ao CT-e, será transmitido, pela internet, para a Secretaria de Fazenda Estadual de jurisdição do contribuinte emitente. A Secretaria de Fazenda Estadual fará, então, uma pré-validação do arquivo e devolverá uma Autorização de Uso, sem a qual não poderá haver a prestação de serviço de transporte.

Da mesma forma que a DANFE foi instituída como sendo o documento suporte para a circulação da mercadoria, o DACTE - Documento Auxiliar do CT-e, também definido através da cláusula 11ª do Ajuste SINIEF nº 9, de 25 de outubro de 2007, para ser o documento impresso para acompanhar a carga durante o transporte.

O fluxo de aprovação da CT_e pode ser representado através da Figura 5.

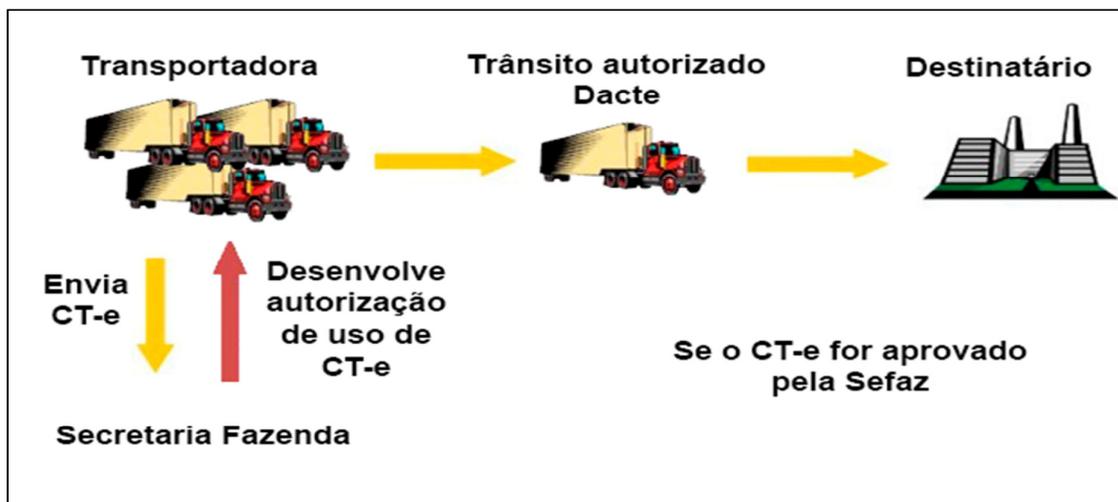


Figura 5 – Fluxo de Emissão CT-e
 Fonte: Preparado pelo Autor

Módulo 4 - Escrituração Contábil Digital - SPED Contábil

A Escrituração Contábil Digital, mais conhecida como SPED Contábil, parte integrante do projeto SPED, foi instituída através da IN da RFB nº 787 de 19 de novembro de 2007 em seu artigo 1º.

IN da RFB nº 787 de 19 de novembro de 2007 – Institui o SPED

Art. 1º - Fica instituída a Escrituração Contábil Digital (ECD), para fins fiscais e previdenciários, de acordo com o disposto nesta Instrução Normativa.

O Sistema de Escrituração Contábil Digital - ECD consiste na geração de arquivo digital, a partir do sistema contábil próprio, em formato específico determinado pela IN nº 787, de 2007, que deverá ser submetido à validação através do Programa Validador e Assinador – PVA, fornecido pela própria Receita Federal do Brasil. Após a validação, o arquivo deverá ser assinado digitalmente através de certificado digital, pelo responsável e pelo contabilista e, em seguida, transmitido para a Receita Federal.

A escrituração dos registros contábeis em meio digital está prevista na IN nº 107 do Departamento de Registro do Comércio – DNCR de 23 de maio de 2008, que dispõe sobre o procedimento de validade e eficácia dos instrumentos de escrituração dos empresários e sociedades empresariais.

O processo de validação dos arquivos é descrito por Passos et. al. (2011), como a atividade que deverá ser executada pelo contribuinte antes do envio do arquivo através dos seguintes passos:

- a) Validação do arquivo contendo a escrituração; assinatura digital pelo representante legal e pelo contabilista, geração e assinatura de requerimento para autenticação dirigido a Junta Comercial de sua jurisdição, mediante identificação do documento de arrecadação da taxa de autenticação (fornecida pela Junta Comercial). Após a assinatura da escrituração e o requerimento, o arquivo poderá ser transmitido para o SPED;
- b) Ao receber o ECF, o SPED extrai um resumo (requerimento, Termo de Abertura e de Encerramento) e disponibiliza para a Junta Comercial competente, que irá efetuar a autenticação eletrônica do livro.

Conforme previsto na IN nº 787, em seu Art. 2º, os livros contábeis devam ser entregues em versão digital são:

I - Livro Diário e seus auxiliares se houver;

II - Livro Razão e seus auxiliares se houver;

III - Livro Balancetes Diários Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

O envio das informações para o SPED se dará através de um arquivo em formato texto, comumente chamado de TXT, está organizado em quatro blocos de informações, subdivididos em vários registros. Pode-se ter uma visão resumida das informações da estrutura do arquivo a ser enviado através do Quadro 8.

Quadro 8 – Tipos de Blocos ECD

Bloco	Descrição
O	Abertura, Identificação e Referências Registro de Abertura Registro de Dados Registro de Encerramento
I	Lançamentos Contábeis Registro de Abertura Registro de Dados Registro de Encerramento

Quadro 8 – Tipos de Blocos ECD
(Continuação)

Bloco	Descrição
J	Demonstrações Contábeis Registro de Abertura Registro de Dados Registro de Encerramento
9	Controle e Encerramento do Arquivo Digital Registro de Abertura Registro de Dados Registro de Encerramento

Fonte: Manual de Orientação do Leiaute da ECF

O processo de implantação do SPED Contábil não atingiu, inicialmente, todas as empresas, conforme foi previsto no Decreto nº 6.022 de 2007 em seu artigo 2º, bem como através da IN RFB nº 787 do mesmo ano, a qual apresentou o seguinte cronograma de implantação:

I - Em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2008, as sociedades empresárias sujeitas ao 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;

II - Em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009, as demais sociedades empresárias sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real.

Portanto, a partir do ano-calendário 2009, estão obrigadas ao SPED Contábil todas as sociedades empresárias tributadas pelo lucro real, ficando facultativo para as outras sociedades empresárias.

No entanto, de acordo com a IN RFB nº 1.420, de 19 de dezembro de 2013, a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido que distribuir, a título de lucros, sem incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, parcela dos lucros ou dividendos superiores ao valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita, está sujeita à entrega da ECD.

Através da IN RFB nº 594, de 01 de dezembro de 2015, houve a alteração do prazo de entrega da ECD para último dia útil do mês de maio no ano-calendário subsequente ao da escrituração, bem como a obrigatoriedade de entrega para as empresas imunes ou isentas que

apurarem Pis/Pasep, Cofins, Contribuição Previdenciária, Contribuição incidente sobre a Folha de Salários superiores a R\$ 10.000,00 mensais; ou auferirem receitas, doações, incentivos, subvenções, contribuições, auxílios, convênios e ingressos assemelhados, cuja soma seja superior a R\$ 1.200.000,00.

As sociedades simples e as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional estão dispensadas desta obrigação.

Desde a sua implantação até dezembro de 2015 mais de 500.000 empresas passaram a ter a obrigatoriedade de enviar o ECD conforme destaca o Portal do SPED. (BRASIL, 2015)

Módulo 5 - Escrituração Fiscal Digital - SPED Fiscal

A Escrituração Fiscal Digital, mais conhecida como SPED Fiscal, parte integrante do projeto SPED, foi instituído pelo Convênio ICMS nº 143, de 15 de dezembro de 2006.

Em setembro de 2008, os Estados ratificaram o SPED Fiscal através da assinatura do Protocolo ICMS nº 77, de 18 de setembro de 2008, o qual dispôs sobre a obrigatoriedade da Escrituração Fiscal Digital, nos termos das cláusulas 3ª e 8ª do Convênio ICMS nº 143 de 2006, que instituiu a EFD, para os 29.643 estabelecimentos listados inicialmente.

Já o Ajuste SINIEF nº 2, de 3 de abril de 2009 em sua cláusula 1ª descreve os contribuintes que passaram a ter esta obrigatoriedade.

Ajuste SINIEF nº 2, de 3 de abril de 2009, criação do SPED Fiscal

Fica instituída a Escrituração Fiscal Digital - EFD, para uso pelos contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

Segundo o Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital (2016), publicado pela SRF, o SPED Fiscal tem o objetivo de buscar promover a integração dos fiscos federal, estaduais, Distrito Federal e, futuramente, municipais, e dos Órgãos de Controle mediante a padronização, racionalização e compartilhamento das informações fiscais digitais, bem como integrar todo o processo relativo à escrituração fiscal, com a substituição do atual documento em meio físico (papel) por documento eletrônico com validade jurídica para todos os fins. Para tanto, todos os documentos eletrônicos são assinados digitalmente com uso de Certificados Digitais.

Conforme o Convênio ICMS nº 143, de 15 de dezembro de 2006, e Ajuste SINIEF nº 2, de 03 de abril de 2009, que tratam da instituição da Escrituração Fiscal Digital – EFD-ICMS/IPI estabelecem que contribuintes do ICMS e/ou do IPI deverão utilizar arquivos digitais para registro de suas operações bem como de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

De acordo com o Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital (2016), a empresa, a partir de sua base de dados, deverá, mensalmente, gerar um arquivo digital de acordo com leiaute estabelecido em Ato COTEPE ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008, informando todos os documentos fiscais e outras informações de interesse dos fiscos federal e estadual, referentes ao período de apuração dos impostos ICMS e IPI. Este arquivo deverá ser submetido à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador (PVA) fornecido pelo SPED, substituindo a escrituração e impressão dos seguintes livros (Convênio ICMS nº 143/2006):

- Documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP;
- Livro Registro de Apuração do ICMS;
- Livro Registro de Apuração do IPI;
- Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque;
- Livro Registro de Entradas;
- Livro Registro de Inventário;
- Livro Registro de Saídas.

O contribuinte deverá manter o arquivo digital da EFD, bem como 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.

Assim como no SPED Contábil, o SPED Fiscal também é distribuído em blocos de informações, como pode ser verificado através do Quadro 9.

Quadro 9 – Blocos do SPED Fiscal

Bloco	Descrição
0	Abertura, Identificação e Referências.
C	Documentos Fiscais I – Mercadorias (ICMS/IPI)
D	Documentos Fiscais II – Serviços (ICMS)
E	Apuração do ICMS e do IPI
G	Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP

Quadro 9 – Blocos do SPED Fiscal
(Continuação)

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

Fonte: Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital (2016)

Dentre os blocos previstos pelo SPED-Fiscal, o Bloco K – Controle da Produção e Estoque, previsto para janeiro de 2016, foi prorrogado para 1º de janeiro de 2017, conforme Ajuste SINIEF nº 8, de 2 de outubro de 2015, em função do Confaz entender que alguns setores ainda enfrentavam dificuldades para atender às novas regras.

Este bloco destina-se a prestar informações mensais da produção, respectivos consumos de insumos, bem como do estoque escriturado, relativos aos estabelecimentos industriais ou a eles equiparados pela legislação federal e pelos atacadistas, podendo, a critério do Fisco, ser exigido de estabelecimento de outros setores. Com a implantação deste bloco, o fisco terá informações sobre todo o processo de produção através das informações sobre:

- Consumo específico padronizado (ficha técnica);
- Estoque;
- Industrialização própria e em terceiros;
- Perdas normais no processo;
- Produtos acabados e em processo;
- Substituição dos insumos para os produtos acabados.

De acordo com o mesmo Ajuste SINIEF, o cronograma de implantação do bloco K é demonstrado, conforme Quadro 10.

Quadro 10 – Cronograma de entrega Bloco K

Início da Obrigatoriedade	Estabelecimentos Obrigados	Faturamento Anual (igual /superior a)
2017	Industriais classificados nas divisões 10 a 32 da CNAE; Industriais de empresa habilitada ao Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado (Recof) ou a outro regime alternativo a este.	R\$ 300 milhões independente do faturamento
2018	Industriais classificados nas divisões 10 a 32 do CNAE	R\$ 78 milhões
2019	Demais estabelecimentos industriais; Atacadistas classificados nos grupos 462 a 469 da CNAE; Equiparados a industrial.	Independente do faturamento

Fonte: Ajuste SINIEF nº 8

Preparado pelo autor

A publicação da IN RFB nº 1595, de 01 de dezembro de 2015, trouxe as seguintes alterações na obrigatoriedade da ECF,

- Alteração do prazo de entrega da ECF para o último dia útil do mês de junho no ano calendário subsequente ao da escrituração;
- Para o ano-calendário 2016, obrigatoriedade de preenchimento do Demonstrativo de Livro Caixa (Registro P020) para as pessoas jurídicas optantes pela sistemática do lucro presumido que se utilizem da prerrogativa prevista no parágrafo único do art. 45 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro 1995, e cuja receita bruta no ano seja superior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais), ou proporcionalmente ao período a que se refere;
- A partir do ano-calendário 2015, todas as imunes ou isentas estão obrigadas a entregar a ECF.

Com a recente publicação da IN RFB nº 1.633, de 3 de maio de 2016, o prazo de entrega da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) foi alterada para o último dia útil do mês de julho no ano seguinte ao ano-calendário.

Módulo 6 - Escrituração Fiscal Digital - EFD Contribuições

A Escrituração Fiscal Digital - EFD-Contribuições foi instituída pela IN RFB nº 1.052, de 5 de julho de 2010, sujeitando à obrigatoriedade na geração de arquivo da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins – EFD PIS/COFINS, para as pessoas jurídicas de direito privado em geral e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, que apuram a Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição para o

Financiamento da Seguridade Social – Cofins com base no faturamento mensal. (BRASIL, 2016)

Com o advento da IN RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012, tornou-se obrigatória a geração de arquivo da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições, a partir do ano-calendário de 2012, não apenas para as pessoas jurídicas contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, mas também para os contribuintes da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (MP nº 540/2011, convertida na Lei nº 12.546/2011), conforme descrito no Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição (BRASIL, 2014).

A partir de sua base de dados, a pessoa jurídica deverá gerar um arquivo digital, de acordo com leiaute estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, informando todos os documentos fiscais e demais operações com repercussão no campo de incidência das contribuições sociais e dos créditos da não-cumulatividade, bem como da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, referentes a cada período de apuração das respectivas contribuições. Este arquivo deverá ser submetido à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador (PVA EFD-Contribuições), conforme disciplina a IN RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012.

Conforme comenta Lima (2013), o EFD – Contribuições não vêm substituir alguma outra obrigação já existente em meio impresso.

Módulo 7 - Controle Fiscal Contábil de Transição – FCONT

Conforme disciplina na IN RFB nº 949, de 16 de junho de 2009, o FCONT é a escrituração das contas patrimoniais e de resultado em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007.

Em termos práticos, no Programa Validador e Assinador da entrada de dados do FCONT devem ser informados os lançamentos:

- a) Efetuados na escrituração comercial, que não devem 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 artigos nº 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 artigo 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

- b) 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.

O FCONT é obrigatório para as pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real, inclusive no caso de não existir lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. (BRASIL, 2009)

De acordo com a IN RFB nº 1.492, de 17 de setembro de 2014, o último ano de entrega do Fcont foi 2015, referente ao ano-calendário 2014, somente para as empresas tributadas pelo lucro real que não optaram pela extinção do Regime Tributário de Transição em 2014.

Módulo 8 - e-Financeira

Em meados de 2015, a RFB criou uma nova obrigação acessória, a e-Financeira, que se tornou obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de dezembro de 2015. Disciplinada pela IN RFB nº 1.571, de 2 de junho de 2015, que trata da obrigatoriedade da prestação de informações relativas às operações de seu interesse, por meio de instituições financeiras e congêneres.

Entre os responsáveis por prestar tais informações, destacam-se os bancos, seguradoras, corretoras de valores, distribuidores de títulos e valores mobiliários, administradores de consórcios e as entidades de previdência complementar. A obrigatoriedade alcança, assim, entidades supervisionadas pelo BACEN, pela CVM, pela SUSEP e pela PREVIC.

Essas entidades deverão prestar informações relativas a saldos de qualquer conta de depósito, inclusive de poupança, saldo de cada aplicação financeira, e aquisições de moeda estrangeira, quando o montante global movimentado ou o saldo, em cada mês, por tipo de operação financeira, for superior a R\$ 2 mil, no caso de pessoas físicas, e R\$ 6 mil, no caso de pessoas jurídicas.

Conforme o artigo 9º da IN da RFB, nº 1571, a e-Financeira deverá ser gerada diretamente por sistema próprio sob a responsabilidade do declarante, assinada digitalmente e

transmitida ao ambiente do SPED por meio de “*webservice*”, contendo arquivos no formato “*extensive markup language*” (XML).

Apesar de parecer novidade, a e-Financeira é uma ampliação da DIMOF-Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira - DIMOF que, desde 2008, obrigava as instituições financeiras a informar às operações que ultrapassassem, por semestre, R\$ 5 mil para pessoas físicas e R\$ 10 mil para pessoas jurídicas.

Segundo o Jornal Contábil (2016), a e-Financeira permitirá que a Receita Federal vasculhe todas as operações financeiras efetuadas no país. A justificativa para a implantação da nova obrigação é a assinatura do Acordo Intergovernamental - IGA entre o Brasil e os Estados Unidos, para aplicação do “*Fatca-Foreign Account Tax Compliance Act*”. O objetivo da medida é coibir a evasão de divisas.

Módulo 9 - Escrituração Fiscal Digital das Retenções e Informações da Contribuição Previdenciária EFD-Reinf.

A Escrituração Fiscal Digital das Retenções e Informações da Contribuição Previdenciária Substituída - EFD-Reinf é o módulo mais recente do SPED e está sendo construído em complemento ao Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas – e_Social.

Em 9 de setembro de 2015, a SRF divulgou as informações relativas aos arquivos de “*layout*”, regras de validação e tabelas no site do Portal do SPED.

A EFD-Reinf contempla todas as retenções do contribuinte sem relação com o trabalho, bem como as informações sobre a receita bruta para a apuração das contribuições previdenciárias substituídas. A nova escrituração substituirá as informações contidas em outras obrigações acessórias, tais como o módulo da EFD-Contribuições, que apura a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).

Conforme o Portal do SPED, as informações prestadas através da EFD-Reinf são referentes:

- Aos serviços tomados/prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada;
- Às retenções na fonte (IR, CSLL, COFINS, PIS/PASEP), incidentes sobre os pagamentos diversos, efetuados a pessoas físicas e jurídicas;

- Aos recursos recebidos e/ou repassados para associação desportiva que mantenham equipes de futebol profissional;
- À comercialização da produção e à apuração da contribuição previdenciária substituída pelas agroindústrias e demais produtores rurais pessoa jurídica;
- Às empresas que se sujeitam à CPRB (conforme Lei 12.546/2011);
- Às entidades promotoras de evento que envolva associação desportiva que mantenha clube de futebol profissional.

A RFB estabelece que a obrigatoriedade do EFD-Reinf abranja todas as empresas sujeitas às seguintes operações:

- Comercialização de Produção Rural (pessoa jurídica);
- Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta;
- Recursos recebidos e/ou repassados para associações desportivas que mantenha Equipe de Futebol Profissional;
- Retenções sobre documentos fiscais (prestador de serviços);
- Retenções sobre documentos fiscais (tomador de serviços).

A previsão legal para a entrega desta nova obrigação está para o início de 2017, segundo a Receita Federal.

Módulo 10 - Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas – e_Social

Apesar do e_Social não estar previsto como subprojeto do SPED, este será tema deste estudo em função da relevância no processo de controle do governo, como também nas atividades das empresas.

O Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas denominado e_Social, foi instituído através do Decreto nº 8373 de 12 de dezembro de 2014, no qual as empresas passaram a comunicar ao Governo, de forma unificada, as informações relativas aos trabalhadores, com vínculos, contribuições previdenciárias, folha de pagamento, comunicações de acidente de trabalho, aviso prévio, escriturações fiscais e informações sobre o FGTS.

O decreto, em seu artigo 4º, também institui o Comitê Diretivo composto por representantes dos seguintes órgãos: Casa Civil, Secretaria da Micro e Pequena e Empresa, Ministérios da Fazenda, da Previdência Social e do Trabalho e Emprego.

Já a gestão do conteúdo será compartilhada entre os ministérios do Trabalho e Emprego e da Previdência Social, Secretaria da Receita Federal do Brasil o Instituto Nacional do Seguro Social e a Caixa Econômica Federal, que também representa o Conselho Curador do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço.

A transmissão eletrônica desses dados simplificará a prestação das informações referentes às obrigações fiscais, previdenciárias e trabalhistas, de forma a reduzir a burocracia para as empresas. A prestação das informações ao e_Social substitui o preenchimento e a entrega de formulários e declarações separados a cada ente. (Portal do e_Social 2016).

De acordo com o mesmo decreto, a implantação do e_Social viabilizará a garantia dos direitos previdenciários e trabalhistas, racionalizará e simplificará o cumprimento de obrigações, eliminará a redundância nas informações prestadas pelas pessoas físicas e jurídicas e aprimorará a qualidade das informações das relações de trabalho, previdenciárias e tributárias. A legislação prevê ainda o tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas.

O e_Social rege-se pelos seguintes princípios, conforme descritos no artigo 3º do Decreto nº 8.373/2014:

- Aprimorar a qualidade de informações das relações de trabalho, previdenciárias e tributárias;
- Conferir tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte;
- Eliminar a redundância nas informações prestadas pelas pessoas físicas e jurídicas;
- Racionalizar e simplificar o cumprimento de obrigações;
- Viabilizar a garantia de direitos previdenciários e trabalhistas.

As premissas do e_Social são destacadas pelo próprio Comitê Diretivo, como sendo:

- A autonomia no tratamento das informações e utilização das informações no limite das obrigações e competências;
- A construção coletiva e gestão compartilhada;
- A flexibilidade e simplicidade no envio e na retificação das informações;

- A prestação única de informações;
- A segurança na guarda das informações;
- O registro da informação uma única vez, no momento do seu nascedouro, devidamente validada.

Para um melhor entendimento da complexidade do projeto e_Social, este pode ser representado através da Figura 6.



Figura 6 – Funcionamento do e_Social
 Fonte: Apresentação Padrão do e_Social

Outro ponto que necessita ser mencionado é a abrangência das informações que abastecerão a base de dados do e_Social, informações estas geradas basicamente pela folha de pagamento dos funcionários das empresas.

Buscando facilitar este entendimento, a estrutura de informações geridas pelo e-Social foi retratada através da Figura 7.



Figura 7 – Informações geridas pelo e-Social
 Fonte: Apresentação Padrão do e_Social

A Resolução nº 1 de 24 de junho de 2015 do Comitê Diretivo do e_SOCIAL, definiu tanto a obrigatoriedade para utilização do e-Social bem como os prazos de implantação.

Para as empresas que tiveram faturamento igual ou maior a R\$ 78 milhões no ano de 2014, a implantação será a partir do mês de setembro de 2016. A exceção ocorre para as informações relativas ao ambiente de trabalho. Neste caso, as empresas serão obrigadas, somente a partir da competência janeiro de 2017, a utilizar o e-Social para transmitir informações sobre monitoramento da saúde do trabalhador e condições do ambiente de trabalho, bem como comunicação de acidente de trabalho.

Para as demais empresas, será a partir do mês de janeiro de 2017. A exceção ocorre para as informações relativas ao ambiente de trabalho. Neste caso, as empresas serão obrigadas somente a partir da competência julho de 2017 a utilizarem o e_Social para transmitir informações sobre monitoramento da saúde do trabalhador e condições do ambiente de trabalho, bem como comunicação de acidente de trabalho.

O projeto do SPED e seus subprojetos podem ser resumidos através da Figura 8 a qual busca apresentar uma melhor visão da sua complexidade e de suas exigências.

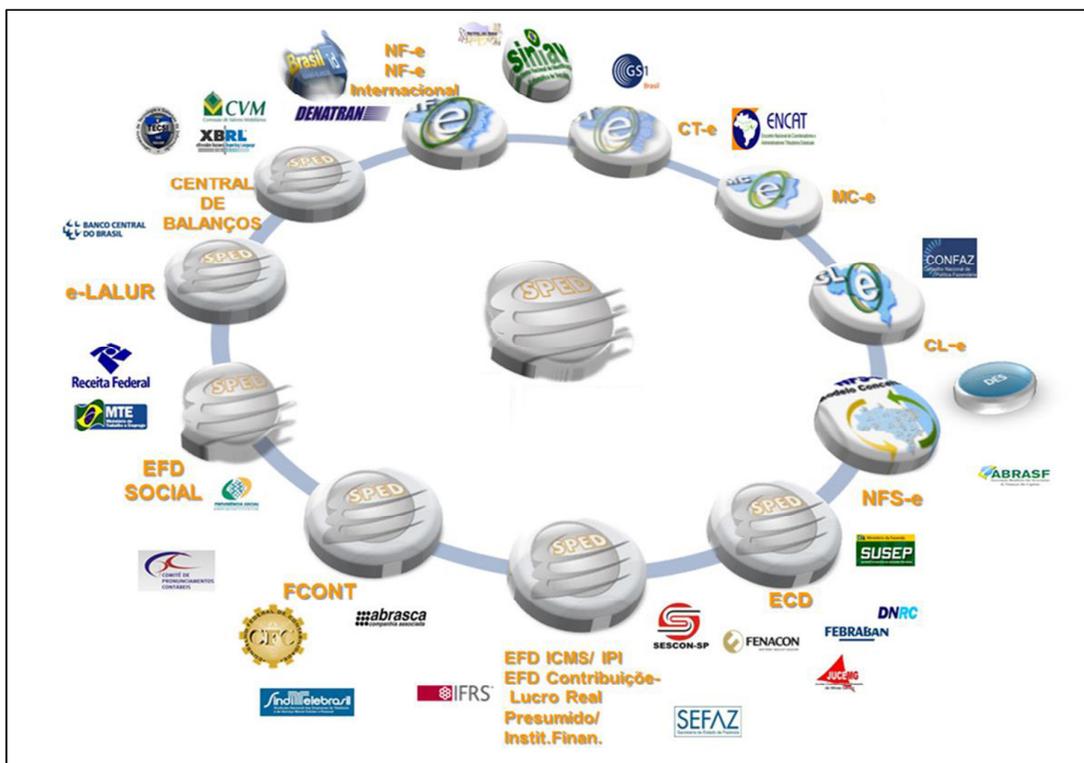


Figura 8 – Universo do SPED

Fonte: SPED Brasil (<http://www.spedbrasil.net/>)

Adaptado pelo Autor

2.6. Conceitos de Gastos, Investimentos e Despesas.

O intuito deste capítulo não é o de elaborar um estudo profundo sobre a classificação dos gastos, mas sim o de trazer à tona os conceitos aplicáveis, quanto à sua classificação e seus impactos na apuração do resultado das empresas. Martins (2003) ressalta que teoricamente, a separação é fácil: os gastos relativos ao processo de produção são custos, e relativos à administração, às vendas e os financeiros, são despesas. No entanto, o próprio autor diz que, na prática, uma série de problemas aparece pelo fato de não ser possível a separação de forma clara e objetiva.

Conceito de Gastos ou Dispêndios:

Segundo Limeira et. al. (2008), gasto é o esforço que a entidade realiza para a obtenção de um bem ou serviço, representado por entrega ou promessa de entrega de ativos. O gasto se concretiza quando os serviços ou os bens adquiridos são prestados ou passam a ser de propriedade da empresa. O autor também ressalta que saídas de caixa para atender a aquisição

de um bem ou serviço representa desembolso. O desembolso pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da unidade comprada, portanto defasada ou não do gasto.

Já para Martins (2003), gasto representa a compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).

No entendimento de Bornia (2010), que compartilha e complementa os conceitos de Limeira et. al. (2008) e Martins (2003), gasto seria o valor dos insumos adquiridos pela empresa, independentemente de terem sido utilizados ou não. Não é sinônimo de desembolso, o qual é o ato do pagamento que pode ocorrer em momento diferente do gasto. Por exemplo, se for efetuada uma compra de material com 60 dias de prazo para o pagamento, o gasto ocorrerá imediatamente, mas o desembolso somente ocorrerá dois meses depois.

Buscando auxiliar no entendimento deste conceito, Limeira et. al. (2008) lista alguns exemplos de gastos, sendo;

- Gastos com aluguel de edifício;
- Gastos com aquisição de matérias-primas para industrialização;
- Gastos com aquisição de mercadorias para revenda;
- Gastos com energia elétrica como a aquisição de serviços de fornecimento de energia;
- Gastos com mão-de-obra (salários e encargos sociais);
- Gastos com reorganização administrativa.

Conceito de Investimentos:

Tratando-se do conceito de investimento no âmbito da contabilidade, Martins (2003), entende que investimento é o gasto ativado em função da sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro-(s) período-(s). Também destaca que todos os esforços havidos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são “estocáveis” nos Ativos da empresa para baixa ou amortização, quando da sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização, são considerados investimentos.

Em uma visão mais simplificada, mas seguindo a linha de pensamento de Martins (2003), Bornia (2010), investimento é o valor dos insumos adquiridos pela empresa não utilizados no período, os quais poderão ser empregados em períodos futuros.

Da mesma forma que Limeira et. al. (2008), Martins (2003) listou alguns exemplos de gastos que representam investimentos, sendo:

- Aquisição de imóveis;
- Aquisição de marcas e patentes;
- Aquisição de móveis e utensílios.

Conceito de Custos:

Segundo Bruni (2009), custos representam gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços. Portanto, estão associados aos produtos ou serviços produzidos pela entidade.

Já para Martins (2003), o custo é também um gasto, só que é reconhecido com tal, isto é, como custo no momento da utilização dos fatores de produção de um produto ou execução de um serviço. Como exemplo, a matéria-prima foi um gasto em sua aquisição que imediatamente se tornou investimento, e assim ficou durante o tempo de estocagem; no momento de sua utilização na fabricação de um bem, surge o custo da matéria prima como parte integrante do bem elaborado. Este, por sua vez, é um novo investimento, já que fica ativado até a sua venda.

Outros exemplos de custos podem ser apresentados, conforme destaca Limeira et. al. (2008):

- Aluguéis e seguros do prédio da fábrica;
- Combustíveis e lubrificantes usados nas máquinas da fábrica;
- Depreciação dos equipamentos da fábrica;
- Gastos com manutenção das máquinas da fábrica;
- Salário de pessoal da produção.

Conceito de Despesas:

Despesa é o valor dos insumos consumidos para o funcionamento da empresa e não identificados com a fabricação. Referem-se às atividades fora do âmbito da fabricação, geralmente sendo classificadas como despesas Administrativa, Comercial e Financeira.

Portanto, as despesas são diferenciadas dos custos de fabricação pelo fato de estarem relacionadas com a administração geral da empresa e a comercialização do produto, segundo Bornia (2010).

Para Bruni (2009), despesas correspondem a um bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. Não estão associadas à produção de um produto ou serviço.

Como exemplos de despesas. Bruni (2009), destaca:

- Gastos com funcionários administrativos;
- Gastos com salários de vendedores.

Limeira et. al. (2008) complementa com outras modalidades de gastos, sendo:

- Aluguéis e seguros da sede administrativa;
- Combustíveis e refeições do pessoal de vendas;
- Conta de telefone da administração e de vendas;
- Energia elétrica consumida na sede administrativa.

Conceito de Perda:

Apesar do conceito de perda não estar sob a ótica deste estudo, não deixa de ser importante a sua menção em função das suas características, que poderão influenciar o lucro da empresa.

Conforme conceitua Martins (2003), perda é um bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntário não podendo ser confundido com a despesa (muito menos com o custo), exatamente por sua característica de anormalidade e involuntariedade, não é um sacrifício feito com a intenção de obtenção de receita.

Buscando deixar mais clara a natureza deste tipo de gasto, Limeira et. al. (2008) lista alguns exemplos, sendo:

- Enchente;
- Furto / Roubo;

- Incêndio;
- Obsolescência de estoques;
- Perda por greve.

2.6.1. Classificação do Gasto como Ativo Imobilizado, Custo ou Despesa.

Com a apresentação dos principais conceitos para a alocação de um Gasto, o qual poderá ser considerado como um investimento, custo do produto ou mesmo como uma despesa, se faz necessário discutir também como esta alocação poderá ser realizada conforme prevê a legislação fiscal, bem como as normas contábeis.

Conforme comentado por Martins (2003) no tópico anterior, gasto pode ser classificado como investimento, sendo que um investimento poderá ser retratado em diversas contas do balanço, mesmo que seja temporariamente.

Conforme destaca Bruni (2012), os investimentos ficam temporariamente “congelados” no ativo da entidade e, posteriormente e de forma gradual, são “descongelados” e incorporados aos custos ou despesas.

Para este estudo será analisado o reflexo da alocação do gasto como um ativo imobilizado, como ativo intangível, custo do produto ou como uma despesa.

Ativo Imobilizado

Conforme prevê o artigo nº 178 da Lei das Sociedades por Ações – 6.404/76, alterada através da Lei nº 11.638/2007 e pela nº Lei 11.941/2009, o Ativo Imobilizado é um subgrupo do Ativo não Circulante, conforme descrito abaixo.

Artigo nº 178 da Lei das Sociedades por Ações classifica Ativo não Circulante como sendo:

II – Ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

O artigo nº 179 da Lei das Sociedades por Ações em seu item IV, classifica o ativo imobilizado como sendo:

IV - Os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

Já segundo a legislação fiscal, retratada pelo regulamento do imposto de renda da pessoa jurídica através do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 em seu artigo 301, define o ativo imobilizado como sendo:

O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

§ 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º).

A Medida Provisória nº 627 de 2013, convertida na lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, visando corrigir tal defasagem e atualizar as terminologias utilizadas, determina que, a partir de 2015, o custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a um ano.

Segundo o Pronunciamento Técnico CPC nº 27 - Ativo Imobilizado, aprovado pela Deliberação CVM nº 583/09 e regulamentado pelo CFC nº 1.177/09, destaca em seu sumário, o ativo imobilizado como sendo os itens tangíveis utilizáveis por mais do que um ano e que sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel ou para fins administrativos.

O mesmo pronunciamento determina que o custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se:

- For provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade;
- O custo do item puder ser mensurado confiavelmente.

Iudícibus et. al. (2010) destaca alguns exemplos de contas do ativo imobilizado para o agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes, sendo:

- Benfeitorias em propriedade arrendadas;
- Instalações;

- Máquinas e equipamentos;
- Móveis e utensílios;
- Terrenos;
- Veículos.

Ativo Intangível

Da mesma forma que para o Ativo Imobilizado, o artigo nº 179 em seu inciso VI da Lei das Sociedades por Ações – 6.404 de 19/76, alterada através da Lei nº 11.638/2007 e Lei nº 11.941/2009, conceitua o Ativo Intangível como sendo:

VI - Direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

Para Iudícibus et. al. (2010), os intangíveis são um ativo como outro qualquer. São agregadores de benefícios futuros sobre os quais uma dada entidade detém o controle e exclusividade na sua exploração. Ocorre que, diferentemente dos ativos tangíveis, que são visivelmente separados, os intangíveis por vezes não o são.

O pronunciamento técnico CPC 04 - Ativo Intangível define que um ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física.

Segundo o mesmo pronunciamento, um ativo intangível é identificável quando:

- For separável, isto é, capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado; ou
- Resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

E deve ser reconhecido somente quando:

- For provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e
- O custo do ativo possa ser mensurado com segurança.

Outro ponto importante que o CPC 04 traz é sobre o tratamento a ser dado aos gastos com pesquisa. Determina que nenhum ativo intangível proveniente de pesquisa deva ser reconhecido, isto é, o dispêndio deverá ser reconhecido como uma despesa quando for incorrido.

Para o mesmo pronunciamento a classificação do ativo intangível, segundo sua natureza e utilização nas atividades da entidade poderão ser agrupadas em classes distintas, como, por exemplo:

- Ativos intangíveis em desenvolvimento;
- Direitos autorais, patentes e outros direitos de propriedade industrial, de serviços e operacionais;
- Licenças e franquias;
- Marcas;
- Receitas, fórmulas, modelos, projetos e protótipos;
- Softwares;
- Títulos de periódicos.

Os bens, classificados tanto no grupo do ativo imobilizado ou no grupo do intangível, que sofrerem desgastes pelo seu uso como perda do seu valor econômico, em função da limitação da sua vida útil, deverão reconhecer esta perda conforme prevê a legislação fiscal para fins do cálculo do imposto de renda e a legislação societária.

Desta forma, a legislação societária, em seu artigo nº 183 §2º, traz que a diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009):

- a) Amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;
- b) Depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

- c) Exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto seja recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

De acordo com o CPC- 04, CPC 27 e a legislação do imposto de renda, tanto a despesa de amortização quanto a despesa de depreciação de cada período, devem ser reconhecidas no resultado através dos critérios definidos pelos mesmos, a menos que sejam incluídas no valor contábil de outro ativo.

Classificação do Gasto como Custo ou Despesas

Como já discutido no capítulo anterior, o custo é também um gasto, só que é reconhecido com tal, isto é, como custo no momento da utilização dos fatores de produção de um produto ou execução de um serviço, e a despesa é o valor dos insumos consumidos para o funcionamento da empresa e não identificados com a fabricação.

Diante do explanado anteriormente, pode-se concluir que os gastos atribuídos às contas do ativo imobilizado ou intangível que não atenderem às premissas estabelecidas pelos pronunciamentos técnicos mencionados, deverão ser contabilizados como custos ou despesa.

A legislação fiscal é clara quanto a este ponto, pois determina que o valor mínimo para a ativação de um gasto é de R\$ R\$ 1.200,00 conforme lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

Vale ressaltar que o grupo de despesas, segundo a Lei nº 6.404/76 em seu artigo 187, determina que para o cálculo do lucro operacional deva ser considerada a dedução das: despesas com as vendas, despesas financeiras deduzidas das receitas, despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais.

Iudicibus (2010) classifica despesas com vendas, como sendo os gastos de promoção, colocação e distribuição dos produtos da empresa, bem como as despesas de marketing, pessoal da área de vendas, comissões sobre as vendas, publicidade, entre outras. Já como despesa administrativa, os gastos pagos ou incorridos para a gestão, tais como honorários da administração, salários e encargos do pessoal administrativo, despesas legais, entre outras.

A classificação de um gasto pode seguir por vários caminhos dependendo da sua natureza, conforme apresentados nos conceitos mencionados. Buscando auxiliar no processo

de classificação do gasto, Limeira et. al. (2009) desenvolveu o mapa de alocação de gastos, representado pela Figura 9.

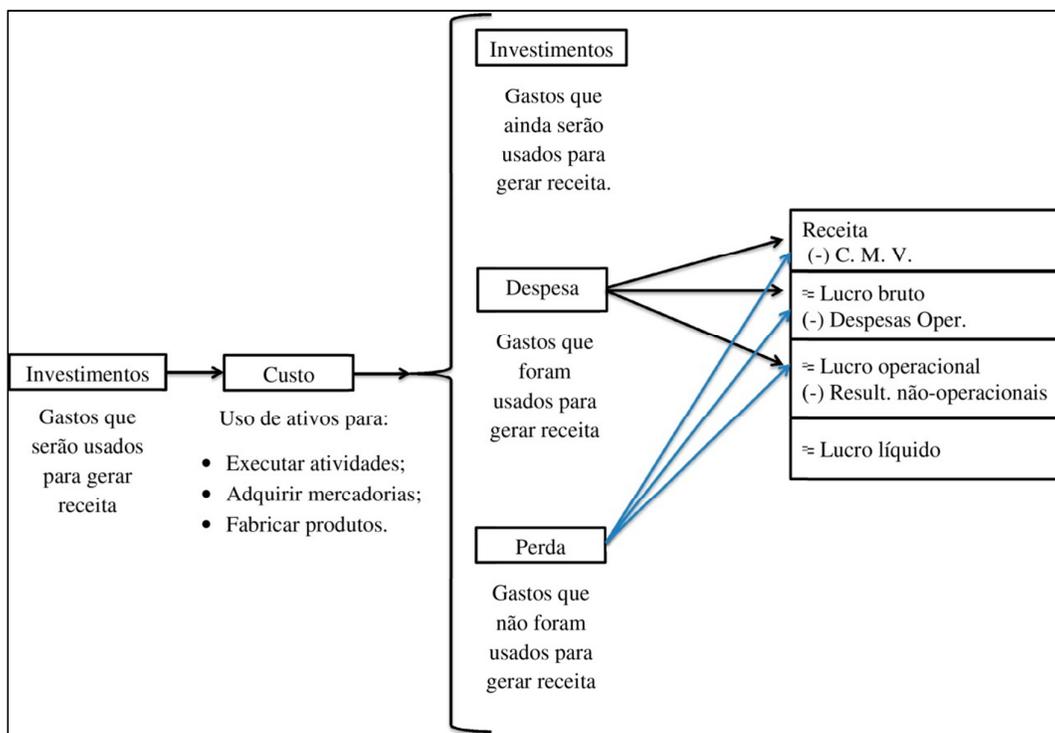


Figura 9 – Alocação dos Gastos
 Fonte: Limeira et. al. (2009)
 Adaptado pelo autor

Conforme demonstrado na figura 9, um gasto poderá ser alocado como investimento ou despesa, desta forma o reconhecimento como despesa trará um impacto ao resultado da empresa de forma imediata.

2.7. A Indústria Têxtil e de Confeção no Brasil

A indústria têxtil foi atividade pioneira na revolução industrial, pois as suas características foram propícias ao desenvolvimento da mecanização através das máquinas de tear, responsáveis por fazer as tramas dos tecidos, já que são dotadas de tecnologia simples. Com o desenvolvimento das indústrias e a melhoria das tecnologias, a produção começou a se tornar de larga escala e padronizada, acarretando em uma nova forma organizacional da produção e consumo, à qual estamos submetidos até hoje.

A indústria têxtil e de confecção está subdividida em segmentos de atuação, conforme apresentado pelo Relatório Setorial da Indústria Têxtil Brasileira, em (ABIT, 2015):

- Beneficiadora e Acabamento;
- Confeção;
- Fiação;
- Malharia;
- Tecelagem.

O objetivo deste capítulo é o de proporcionar uma visão sobre indústria têxtil e de confeção no Brasil, bem como a sua representatividade na economia brasileira, visto que trata-se de um segmento com quase 200 anos de existência.

2.7.1. Evolução Histórica do setor Têxtil e de Confeção no Brasil

Conforme retratado por Bezerra (2002) et.al., a ideia do empreendimento têxtil no Brasil começou a tomar vulto ainda no período colonial, mais precisamente no século XVIII, quando a larga produção de algodão e algumas medidas governamentais motivaram o estabelecimento de várias fábricas no interior do País.

A atividade econômica do algodão mostrava que era lucrativa e, com isto, no final do século 18, a indústria têxtil brasileira começava a se desenvolver, graças à abundante matéria-prima e ao crescente consumo local, devido à Guerra da Independência dos Estados Unidos (1775-1783) (BUENO, 2008).

Diante da euforia da produção de derivados do algodão, os produtores rurais, temerosos com a migração de braços das minas e dos engenhos para as atividades fabris, obstaculizaram a atividade agroexportadora, pressionaram o governo português para pôr um término à nascente e promissora atividade manufatureira.

É bom lembrar, também, que a política de dependência, estabelecida pelos Estados europeus, especialmente a Inglaterra - que chegava até a utilizar as forças armadas para manter o monopólio, como no caso do Egito na década de 1830 - foi decisiva para a manutenção da indústria têxtil algodoeira nas mãos dos produtores ingleses. Desta forma, se compreende o famoso alvará de Dona Maria I, a Louca, em 1785, que acabava com o primeiro surto industrializante no Brasil (BEZERRA, 2002).

Com a interrupção do processo de surgimento da indústria, o Brasil continuou a ser um grande exportador de matéria-prima nos primeiros anos do século XIX. No entanto, em

1808, com a chegada de Dom João VI ao Brasil, as primeiras fábricas surgiram, em decorrência da revogação do alvará de Dona Maria I (SINDITÊXTIL, 2015).

Outros fatores também impulsionaram a indústria no Brasil, conforme ressaltado por Bueno (2008):

- A abertura dos portos e os novos alvarás assinados por D. João VI, que estimularam as manufaturas brasileiras.
- Em 1844, a Tarifa Alves Branco estabeleceu a proteção alfandegária que deu impulso à indústria nacional.
- Na década de 1850, as ferrovias facilitaram a circulação dos produtos e as modernas máquinas vindas da Europa e dos Estados Unidos ajudaram a dar ainda mais força às fábricas de tecidos.
- Entre 1861 e 1865, a Guerra Civil Americana foi outro estímulo importante, fazendo com que o algodão brasileiro ganhasse espaço na Europa, sendo produzido e exportado em larga escala.

Conforme a história do setor têxtil, relatada pelo Sinditêxtil - SP (2015), o primeiro estabelecimento dedicado à atividade têxtil foi a Fábrica de Tecidos de Algodão e Seda De Antônio Xavier de Carvalho, inaugurada em 17 de março de 1812 na cidade do Rio de Janeiro.

Até o final do século XIX, a indústria têxtil brasileira viria a se desenvolver em função da suspensão das tarifas alfandegárias sobre a importação de maquinário, que serviu de estímulo para a criação de tecelagens e fiação de algodão. Outros fatores também foram importantes para o desenvolvimento industrial têxtil brasileiro, conforme destacado por Fujita e Jorente (2015), sendo:

- Diversas fábricas inauguradas no Nordeste no período de 1830 a 1884, sendo a Bahia o primeiro e mais importante centro da indústria têxtil, até 1860, pois dispunha de uma grande população escrava, matéria prima em abundância e fontes hidráulicas de energia.
- A partir de 1866, as fábricas passam a se concentrar na região centro-sul (São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro), principalmente no Rio de Janeiro, cujo crescimento demonstrava a importância econômica e política da região.

- A construção da estrada de ferro ligando Rio de Janeiro, São Paulo e Minas Gerais, contribuiu decisivamente para o deslocamento das fábricas da Bahia para a região centro-sul.
- Em 1981, é fundada em Porto Alegre a Companhia de Fiação e Tecidos Porto Alegrense, que deu origem ao centro da capital gaúcha.
- Em 1982, a Tecelagem Roeder, Karsten & Hadlich foi fundada pelo imigrante alemão Johann Karsten.

Fujita e Jorente (2015) também destacam que o século XX iniciou com diversos avanços tecnológicos que influenciaram todo o mundo. Na primeira década do século XX, o Brasil passou de importador para exportador de algodão, já que as fábricas produziam mais que o mercado interno consumia.

Os mesmos autores também destacam outros fatores que influenciaram no crescimento da indústria têxtil, como:

- Os anos 30 representaram mais crescimento para o setor têxtil em função da Segunda Guerra Mundial, que exigiu muito das indústrias dos países envolvidos, que acabaram por restringir o uso de matéria prima e dedicaram-se à produção militar;
- Os anos 50 foram marcados pelo desenvolvimento em diversos setores, com o Plano Nacional de Desenvolvimento do presidente Juscelino Kubitschek;
- Entre o final da década de 50 até o fim dos anos 60, o setor têxtil sofreu uma recessão que, segundo um levantamento feito pela Comissão econômica para a América Latina (Cepal) foi causada pela obsolescência técnica e problemas organizacionais. Além disso, todo o país passava por um hiato econômico após o grande crescimento industrial propiciado pela Segunda Guerra Mundial;
- Ao longo da década de 1970, houve a entrada de investidores estrangeiros que priorizavam a produção de fibras e filamentos artificiais e sintéticos para responder pela demanda do setor do vestuário por tecidos de tergal e lycra;
- A década de 80 trouxe o final do ciclo de expansão econômica vivido até os anos 70. O cenário brasileiro apresentava incertezas e dificuldades com a alta de desempregos, queda de renda, escalada de preços e a estagnação da economia;

- Em 1990, o Brasil passava pela abertura geral da economia, isso apresentou efeitos positivos, assim como novos desafios para toda a indústria do país. Era necessário ter como referência não mais o mercado interno, mas o comércio global.

Além dos fatos já mencionados, a história deste setor também ressalta a forte imigração estrangeira de várias partes do mundo, trazendo seus conhecimentos. Muitos povos migraram para o Brasil e alguns deles em especial tiveram atuação direta no segmento têxtil conforme pode se observar. (SINDITÊXTIL, 2015).

- Alemães: Especialistas na arte dos teares;
- Americanos: Fugidos da Guerra Civil vieram para o Brasil para se tornarem produtores de algodão;
- Franceses: Especialistas em fibras sintéticas;
- Ingleses e Escoceses: Os donos das linhas férreas e de linhas para costura;
- Japoneses: Da produção de matéria prima à confecção de tecido.

O setor têxtil e de confecções, antes protegido da concorrência externa, passou a competir com outros mercados, principalmente o Asiático. Outro fator relevante foi o fim do regime de restrições em 2006, as quais eram estabelecidas pelo Acordo Têxtil e Vestuário - ATV. Levando a um acirramento da concorrência e uma redução no número de países que buscavam atingir os mercados de maior poder aquisitivo. As empresas brasileiras da cadeia têxtil-vestuário passaram a ajustar-se a essa situação, alterando suas estratégias para competir no mercado, que estava se tornando mais globalizado. (COSTA et.al., 2009)

Segundo a análise de Fujita e Jorente (2015), a trajetória da indústria têxtil brasileira demonstra que existe um potencial de criação e de inovação a ser explorado e que necessita de investimento em tecnologia como fator de mudança, tendo em vista que a sociedade brasileira demonstra uma diversidade cada vez mais segmentada em suas classes sociais. Além disso, não se podia desprezar o marketing dos megaeventos como a Copa do Mundo de Futebol, em 2014, e as Olimpíadas, em 2016, colocando o Brasil em evidência perante o mundo, criando um fator a mais de desenvolvimento a ser explorado para a abertura do mercado internacional.

2.7.2. Participação no cenário econômico

Deste os primórdios do século XVIII, o setor têxtil já possuía uma grande representatividade na economia brasileira, mesmo sendo neste período apenas um grande produtor de algodão. No ano de 1866, eram contabilizadas, oficialmente, nove fábricas de tecidos em todo o Brasil; em 1882, havia notícias de 45 estabelecimentos, sendo que, destes, 12 localizavam-se na Bahia, 11 no Rio Janeiro, 9 em São Paulo, 8 em Minas Gerais, 1 no Rio Grande do Sul, 1 em Alagoas, 1 em Pernambuco e 1 no Maranhão. (BEZERRA et. al. 2002).

A distribuição geográfica das indústrias têxteis no Brasil sofreu uma alteração, conforme estudo realizado pela empresa de pesquisa de mercado IEMI (2015) retrata que 50% do parque fabril está localizado na região Sudeste, 30% na região Sul, 14% na região Nordeste, 5% na região Centro Oeste e 1% na região Norte.

Desde então, o setor têxtil passou por várias fases de crescimento e estagnação, conforme descrito no capítulo anterior.

Segundo a ABIT (2015), o Setor Têxtil e de Confecção brasileiro tem destaque no cenário mundial, não apenas por seu profissionalismo, criatividade e tecnologia, mas também pelas dimensões de seu parque têxtil: é a sexta maior indústria têxtil do mundo, o segundo maior produtor de Denim e o terceiro na produção de malhas. Autossuficiente na produção de algodão, o Brasil produz 9,8 bilhões de peças confeccionadas ao ano (destas, cerca de 5,5 bilhões em peças de vestuário), sendo referência mundial em *beachwear*, *jeanswear* e *homewear*. Outros segmentos também vêm ganhando mercado internacional como o da moda feminina, masculina, infantil, além do *fitness* e moda íntima.

A análise efetuada pela ABIT retrata a importância deste setor no cenário econômico do país, apesar da retração pela qual passa o Brasil. Esta relevância pode ser verificada através da comparação dos resultados de 2015 versus 2014.

- Faturamento da cadeia Têxtil e de Confecção: US\$ 36,2 bilhões contra US\$ 53,6 bilhões em 2014;
- Exportações (sem fibra de algodão): US\$ 1,08 bilhão, contra US\$ 1,18 bilhão em 2014;
- Importações (sem fibra de algodão): US\$ 5,85 bilhões, contra US\$ 7,08 bilhões em 2014;

- Saldo da balança comercial (sem fibra de algodão): US\$ 4,8 bilhões negativos, contra US\$ 5,9 bilhões negativos em 2014;
- Investimentos no setor: US\$ 749 milhões, contra US\$ 1.091 milhão em 2014;
- Produção média de confecção: 5,5 bilhões de peças; (vestuário + cama, mesa e banho), contra 6,1 bilhões de peças em 2014;
- Produção média têxtil: 1,9 milhão de toneladas, contra 2,2 milhões de toneladas em 2014;
- Trabalhadores: 1,5 milhão de empregados diretos e 8 milhões de adicionarmos os indiretos e efeito renda, dos quais 75% são de mão de obra feminina;
- Segundo maior empregador da indústria de transformação, perdendo apenas para alimentos e bebidas (juntos);
- Segundo maior gerador do primeiro emprego;
- Número de empresas: 33 mil em todo o País (formais);
- Quarto maior parque produtivo de confecção do mundo;
- Quinto maior produtor têxtil do mundo;
- Segundo maior produtor e terceiro maior consumidor de denim do mundo;
- Quarto maior produtor de malhas do mundo;
- Representa 16,7% dos empregos e 5,7% do faturamento da Indústria de Transformação;
- A moda brasileira está entre as cinco maiores Semanas de Moda do mundo;
- Temos mais de 100 escolas e faculdades de moda;
- Autossuficiente na produção de algodão, o Brasil produz 9,4 bilhões de peças confeccionadas ao ano (destas, cerca de 5,3 bilhões em peças de vestuário), sendo referência mundial em *beachwear*, *jeanswear* e *homewear*. (Dados de 2014);
- Com a descoberta do Pré-sal, o Brasil deixará de ser importador para se tornar potencial exportador para a Cadeia Sintética Têxtil mundial;
- O Brasil é, ainda, a última Cadeia Têxtil completa do Ocidente. Só nós ainda temos desde a produção das fibras, como plantação de algodão, até os desfiles de moda, passando por fiações, tecelagens, beneficiadoras, confecções e forte varejo;
- Indústria que tem quase 200 anos no País;
- Brasil é referência mundial em design de moda praia, *jeanswear* e *homewear*, tendo crescido também os segmentos de fitness e lingerie.

2.7.3. Associação Brasileira da Indústria Têxtil e de Confecção

Localizada a Rua Marquês de Itu, na capital paulista, ergue-se o imponente casarão da ABIT, em meio aos prédios que dominam a região. Tombada como Patrimônio Histórico da cidade, a “Casa das Quatro Meninas”, como era conhecido o casarão na década de 20, ainda chama a atenção por suas linhas neoclássicas de estilo francês.

A Associação Brasileira da Indústria Têxtil e de Confecção, fundada em 1957, e inicialmente denominada Associação Paulista da Indústria, tendo o Sr. Fernando Gasparian como um dos seus fundadores, representa uma das mais importantes entidades dentre os setores econômicos do país aglutinado associados de todo o Brasil, empresários de todos os elos da cadeia têxtil, desde as fibras naturais e químicas, passando pelas fiações e tecelagens. Representa a força produtiva de 33 mil empresas instaladas por todo o território nacional, empresas de todos os portes que empregam mais de 1,5 milhão de trabalhadores gerando um faturamento anual de US\$ 36,2 bilhões, e contando com mais de 7 mil associados, tendo atualmente o Sr. Rafael Cervone como presidente. (ABIT, 2015)

2.8. Estudos Anteriores sobre o SPED

Desde a implantação do SPED no ano de 2007, muitas dúvidas e ansiedades surgiram em função da complexidade do novo projeto. Com isto, vários estudos foram efetuados buscando entender este novo cenário para as empresas e entidades de classe. Com a finalidade de se conhecer a visão do setor de prestação de serviços contábeis afetadas pelo SPED em função da diversidade de clientes, foram selecionadas três publicações que trataram sobre o tema.

Ilarini, et. al. (2010), pesquisaram o Sistema Público de Escrituração – SPED e os seus Reflexos no Cotidiano das Empresas e dos Contadores do Município de Erechim/RS com o de analisar o processo de implantação do sistema dentro da empresa, destacar quais as principais mudanças e seus impactos, e evidenciar a importância e o papel do profissional contábil diante das mudanças tecnológicas. As conclusões apresentadas foram: O profissional de contabilidade é peça chave no controle do processo de implantação do SPED, com a necessidade de aquisição de softwares e equipamentos mais potentes e também a necessidade

da criação de uma estrutura bem solidificada, pois legalmente as exigências continuam as mesmas, só que em meio digital.

Santostado, (2011), analisou a percepção dos contribuintes em relação aos impactos da adoção do SPED, nos processos operacionais e a redução de custos das empresas que já estiveram envolvidas em, pelo menos, um dos grandes subprojetos do SPED no Estado de São Paulo, e quais as expectativas e percepções desses contribuintes diante do novo sistema. O objetivo do estudo foi verificar se houve nas referidas empresas melhorias operacionais quando da adoção do SPED. Essas melhorias, tais como a redução de tempo na emissão de NF, diminuição de erros, maior agilidade e produtividade nos processos de recebimento e de transporte de mercadorias, além de diminuição nos gastos com papel e armazenagem de documentos e diminuição das obrigações acessórias, são apontadas pelas autoridades governamentais como fatores positivos para as empresas. Os resultados obtidos neste trabalho foram comparados a estudo semelhante efetuado no Chile. As conclusões apresentadas foram: o início de implantação do sistema ainda não proporcionou benefícios significativos aos participantes da pesquisa, os contribuintes não obtiveram resultados satisfatórios em termos de redução no tempo de emissão de uma nota fiscal, maior agilidade e produtividade no recebimento de mercadorias e redução na aquisição de papel; obtiveram redução de custo razoável em relação ao espaço utilizado para armazenamento de documentos, melhora significativa na redução do número de obrigações acessórias, e muitos têm a perspectiva de que terão benefícios no futuro, principalmente em relação à diminuição dos riscos de fraudes e à diminuição dos custos operacionais.

Silva, et. al. (2015), verificou em relação ao Sistema Público de Escrituração Digital quais os principais benefícios e dificuldades na visão dos operadores de contabilidade do município de João Pessoa. As conclusões apresentadas foram: escassez de pessoal qualificado, maior exposição das empresas, qualidade das informações entregues evitando, assim, a ocorrência de passivos fiscais futuro.

Com os resultados dos estudos relacionados foi possível destacar o SPED não proporcionou benefícios significativos na emissão de nota fiscal, houve a necessidade de aquisição de softwares e equipamentos, da criação de uma estrutura bem solidificada e uma maior exposição das informações fiscais das empresas bem, como a diminuição dos riscos de fraudes e dos custos operacionais.

3. Procedimentos Metodológicos

Este capítulo descreve os métodos científicos utilizados para se atingir os objetivos propostos por este estudo.

Para Silva et. al. (2004), o proceder metodológico, ou abreviadamente denominado de metodologia, representa a escolha do método dedutivo ou indutivo, bem como as tipologias de pesquisa como instrumento a ser utilizado, podendo ser: experimental, teórica, exploratória, explicativa, bibliográfica, documental, qualitativa e quantitativa. Na prática, haverá uma combinação das tipologias de pesquisa.

3.1. Tipologia de Pesquisa

Neste trabalho foi utilizada a pesquisa descritiva, exploratória e bibliográfica através de um estudo múltiplo de caso. A coleta de dados deu-se através de questionário enviado eletronicamente. A análise de dados oriundos das questões abertas e fechadas foi realizada de forma livre.

A pesquisa descritiva buscou descrever as percepções dos participantes no projeto de implantação frente às propostas de benefícios apresentada pelo projeto do SPED. Segundo Gil (2010, p. 28), a pesquisa descritiva tem como objetivo descrever as características de determinada população ou fenômenos.

Já Andrade (2002) destaca que a pesquisa descritiva se preocupa em observar os fatos, registra-los, analisa-los, classifica-los e interpreta-los, e o pesquisador não interfere neles.

Conforme ressalta Beuren et. al. (2014), a pesquisa exploratória é aplicada, quando há pouco conhecimento sobre o tema a ser abordado. Por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torna-lo mais claro ou construir questões importantes para a construção da pesquisa.

Para Cervo e Bervian (1983) a pesquisa bibliográfica explica um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos. Gil (1999) complementa que se trata de pesquisa devolvida mediante material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos.

3.2. Estudo Múltiplo de Caso

Este estudo foi aplicado às empresas filiadas à Associação Brasileira da Indústria Têxtil e de Confeção - ABIT, devido ao interesse da entidade sobre este tema em função dos reflexos do projeto SPED sobre seus associados. A entidade conta com mais de 7.000 associados em todo o Brasil, representando uma força produtiva de 33 mil empresas, de todos os portes, instaladas por todo o território nacional, que empregam mais de 1,5 milhão de trabalhadores gerando um faturamento anual de US\$ 36,2 bilhões.

A amostra foi composta por 6 (seis) empresas de médio e grande porte indicadas pela ABIT, por representarem os segmentos de fios, tecidos e de confecção, e por terem gestores que possuem visão estratégica e parâmetros, inclusive internacionais, quer seja por presença no mercado externo de sua própria marca, ou mesmo por participar da Cadeia Global de Valor do Setor Têxtil e de Confeção, que prestaram informações relevantes para se obter uma radiografia do setor a respeito dos impactos do SPED.

3.3. Procedimentos de Coleta de Dados e Informações

O método de amostragem utilizado para esta pesquisa foi o da amostragem intencional, a qual é definida por Cooper e Schindler (2003, p. 169) como “uma amostragem não probabilística que atenda a certos critérios”.

Os dados foram coletados através de questionário enviado eletronicamente, com 64 (sessenta e quatro) questões divididas em três blocos, sendo: Qualificação da empresa; Qualificação do entrevistado e Questões Gerais, estando subdivididas entre perguntas abertas e fechadas. O tratamento dos dados deu-se de forma livre.

Em complemento ao questionário, foi realizada uma entrevista com Sr. Rafael Cervone, atual presidente em exercício da ABIT, buscando obter a sua visão como presidente da entidade sobre o projeto do SPED.

4. Apresentação e Análise dos Dados

Neste capítulo, os dados coletados serão compilados e analisados para suportarem este estudo, bem como a sua conclusão.

4.1. Entrevista com o Presidente

Buscando complementar os objetivos desta pesquisa, foi realizada uma entrevista com o atual presidente da ABIT, o Sr. Rafael Cervone.

O primeiro tema abordado por Cervone foi a questão das parcerias entre a ABIT e a academia em diversos projetos que contribuíram para o desenvolvimento para ambos. Dando destaque ao pioneirismo da parceria entre a ABIT e a Universidade Presbiteriana Mackenzie.

O fruto dessa parceria tem amadurecido dia a dia, desde os trabalhos acadêmicos, como este de avaliação dos impactos na sociedade da indústria de decisões de governo, como esta do SPED; passa pela área de tecnologia, como o Grafeno, nós somos a primeira entidade a ter parceria com o MackGraf e agora o novo instituto de economia livre, economia aberta.

Passando para o tema SPED, o presidente apresentou uma visão pessimista referente aos impactos deste projeto para o setor têxtil desde a sua divulgação em 2007, em função das várias obrigações a que as empresas estão sujeitas.

Segundo Cervone, a preocupação foi sempre a transferência de responsabilidade do governo para o setor privado e não o objetivo principal de melhorar, aperfeiçoar os processos, e sim ter mais informação para melhorar a eficiência da arrecadação.

Complementa ainda que essa transferência de obrigações previstas no SPED para as indústrias levou a uma maior burocratização da administração. O ambiente de negócios no Brasil é extremamente hostil pela falta de previsibilidade e pelo excesso de burocracia, a qual afeta diretamente a rentabilidade das empresas. Todo ônus é transferido para a empresa. É muito cômodo fazer isso e também não resolver o problema, porque você perde a competitividade, prejudica as empresas e arrecada menos, e isso estimula a informalidade em vez de desestimular.

Durante a entrevista também foi discutida a questão das estruturas administrativas das empresas que foram alteradas em função do SPED. Sobre este ponto, Cervone compara a estrutura no Brasil com a de outros países.

Você pega uma Gerdau, por exemplo, ou a CSN, que são empresas de porte semelhantes, no Brasil e na Europa, nos EUA ou no Japão. Se fora do Brasil eles têm uma contabilidade de quatro pessoas, aqui eles chegam a 400.

Quanto à visão dos associados da ABIT sobre o SPED, Cervone comenta que o que eles pedem, na verdade, de uma maneira muito simples, “parem de atrapalhar a minha vida, se

o governo deixar de atrapalhar a minha vida já é um ganho. Mas parem de todo santo dia ter uma novidade”.

Ao ser indagado se há algum módulo do SPED que mais aflige o setor, respondeu de maneira direta que são todos. Todos afligem as empresas de maneiras diferentes e impactam de maneira relevante as empresas, derrubam a competitividade, aumentam o custo e prejudicam a concorrência, porque nós concorremos com países que não tem este mesmo sistema.

E quanto à existência de algum benefício? Acho que a tecnologia de informação disponível no Brasil talvez seja a melhor do mundo. O sistema bancário, também o melhor do mundo.

Como tema final da entrevista, foi perguntado se havia sistema SPED em outros países, pois apenas o de Portugal surge na literatura.

Portugal chegou mais perto, entretanto eu estive lá ano passado, conversei com o prefeito de Lisboa, que hoje é o atual primeiro ministro, e na questão da desburocratização, Portugal começou imitando o Brasil, no poupa tempo, melhorou o sistema e reduziu os tempos drasticamente.

Diante das declarações e comentários do presidente da ABIT pode-se extrair que o SPED é um gerador de obrigações com poucos benefícios para a indústria nacional.

4.2. Caracterização das empresas

As empresas selecionadas para este estudo advêm de análise interna realizada pela ABIT, a qual entendeu que as mesmas seriam suficientes para representarem adequadamente o setor quanto aos reflexos da obrigatoriedade do SPED.

As empresas participantes estão localizadas nos estados de São Paulo, Minas Gerais e Santa Catarina.

Quanto às características dos entrevistados verifica-se que, em sua maioria, são do sexo masculino, com formação na área contábil, com cargos de gerência e diretoria, com experiência entre 15 e 30 anos, os quais puderam acompanhar as alterações dos processos de envio de informações para as autoridades, conforme apresentado no Quadro 11.

Quadro 11 - Características dos Entrevistados

Tópico	Tipo	Número de Respostas
Idade	Menos de 50 anos	3
	Mais que 50 anos	3
Sexo	Masculino	4
	Feminino	2
Profissão	Contador	3
	Engenheiro	2
	Não Informado	1
Experiência	Até 15 anos	1
	De 15 até 30 anos	4
	Mais que 30 anos	1
Cargo	Auxiliar	1
	Coordenador	1
	Gerente	3
	Diretor	1

Fonte: Preparado pelo Autor

Em termos de características das empresas, em sua maioria estão sob o regime de lucro real, regime este que traz um maior número de obrigações fiscais, justificando a utilização de uma contabilidade própria, como se pode observar no Quadro 12.

Quadro 12 - Características das Empresas

Características	Tipo	Número de Respostas
Estrutura Societária	Sociedade Anônima	2
	Sociedade Limitada	4
Regime Tributário	Lucro Real	4
	Lucro Presumido	2
Serviços Contábeis	Contabilidade própria	4
	Contabilidade terceirizada	2

Fonte: Preparado pelo Autor

Relativo ao faturamento, apenas uma empresa prevê crescimento entre 2015 e 2016, conforme quadro 13.

Quadro 13 – Faturamento por ano

Faixa de Faturamento	Número de respostas	
	Em 2015	Para 2016
Maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões	2	1
Maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões	1	2
Maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões	1	1
Maior que R\$ 300 milhões	2	2

Fonte: Preparado pelo Autor

Já quanto ao número de funcionários, os respondentes não sinalizaram elevação no quadro para 2016.

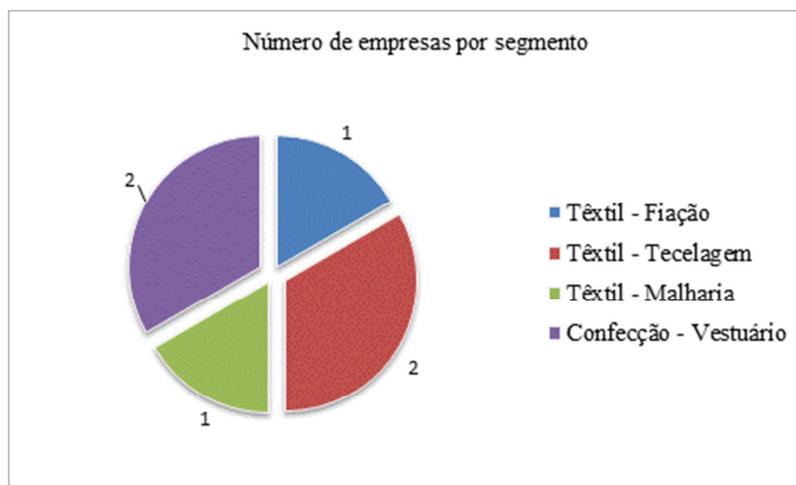
Quadro 14 – Número de Funcionários por ano

Faixa de Funcionários	Número de respostas	
	Em 2015	Para 2016
De 0 até 20	1	1
De 101 até 500	2	2
Acima de 500	3	3

Fonte: Preparado pelo Autor

Como mencionado no capítulo 2.7, o setor têxtil e de confecção é subdividido em vários segmentos, sendo que as empresas estudadas estão cobrindo os principais segmentos, conforme pode ser verificado no Gráfico 1.

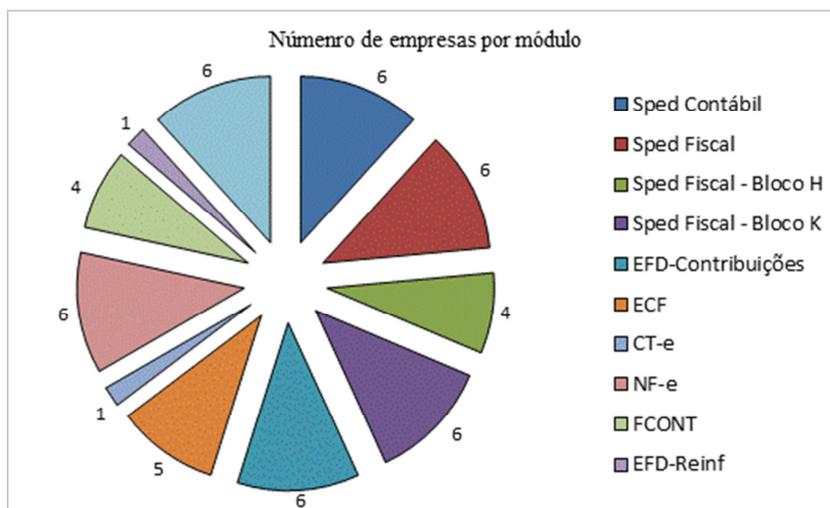
Gráfico 1 – Distribuição das empresas por Segmento



Fonte: Preparado pelo Autor

Outro ponto de interesse a ser analisado está na obrigatoriedade das empresas frente aos módulos do SPED, independentemente do seu regime tributário, porte e faturamento. Tomando como base os módulos ligados às informações geradas pela contabilidade, pelos impostos e pela produção, verifica-se que a maioria das empresas estão obrigadas a enviar informação para as autoridades tributárias, conforme demonstrado pela Gráfico 2.

Gráfico 2 – Obrigatoriedade frente ao SPED



Fonte: Preparado pelo Autor

4.3. Análise dos Dados

4.3.1. Análise das Respostas - Questões Abertas

Após a qualificação das empresas, as mesmas responderam a questões abertas, nas quais puderam expressar suas opiniões sobre o projeto do SPED. As respostas obtidas foram compiladas, de forma a demonstrarem resumidamente a visão atual deste grande projeto.

Quadro 15 – Análise das Questões Abertas

Questões	Respostas
Qual a sua avaliação sobre as obrigações do SPED e seus impactos no setor têxtil?	Ajustes e alterações das rotinas internas Preocupação em atender as obrigações e receio de multas Dependência da área de Tecnologia da Informação
As áreas que tiveram ou estão tendo participação ativa no processo de implantação?	Áreas de: Contabilidade, Recursos Humanos, Compras, Produção, Engenharia, e Tecnologia da Informação.
Houve ocorrência de alterações nos processos internos e quais foram estas alterações?	Ajuste nos processos de informações de produção para o bloco K. Adequações nos sistemas ERPs.
As alterações trouxeram melhorias na gestão ou criaram uma maior burocratização?	Criação de uma maior burocratização nos processos.

Quadro 15 – Análise das Questões Abertas
(Continuação)

Questões	Respostas
Houve capacitação técnica dos funcionários, e qual foi montante investido?	Treinamentos externos (Contabilidade, Compras, Produção, TI). Suporte/treinamento através de empresas de consultoria. As empresas não informaram os valores investidos na capacitação.
Houve contratação de serviços de consultorias externas, aquisição de novos sistemas, ou outros recursos?	Contratação de consultorias Aquisição de módulos do sistema – fiscal. Utilização de recursos internos
Houve alteração no quadro de funcionários?	70% das empresas elevaram o quadro de funcionários 20% efetuaram realocação interna 10% não sofreram alteração
Qual a sensibilidade da empresa quando se compara o nível dos gastos administrativos e comerciais em relação às vendas líquidas após o SPED?	90% das empresas concordam que as despesas administrativas superaram as despesas comerciais
Os gastos ocorridos foram contabilizados como despesa ou ativo imobilizado?	Para 70% dos entrevistados as compras de equipamentos e de programas foram imobilizadas. Os gastos com pessoal, treinamento, consultoria foram contabilizados como despesa.

Fonte: Preparado pelo Autor

Analisando as respostas dadas, é possível concluir que as empresas, em sua maioria, foram levadas a investir em treinamento, compras de equipamentos, programas de computador, adequação de seus processos, e a necessidade de envolver diversas áreas da empresa para a geração das informações necessárias a serem entregues para as autoridades fiscais. Os gastos ocorridos com equipamentos e programas de computador foram contabilizados como ativo imobilizado e os demais gastos foram contabilizados como despesa, afetando o resultado de imediato, contrário ao item do imobilizado, que através da depreciação é levada a resultado ao longo do uso destes bens.

4.3.2. Análise de Dados - Questões Fechadas

As questões fechadas foram construídas a partir do rol de premissas e objetivos propostos pelo projeto SPED, conforme descrito no capítulo Benefícios Propostos, sendo que as respostas foram colhidas através de uma nota de 1 a 10, sendo 1 para discordo totalmente e 10 para concordo totalmente de acordo com a percepção dos gestores.

As respostas foram tabuladas para cada pergunta destacando a nota mínima e máxima atribuída, sua média, e em complemento, as mesmas foram agrupadas em três grupos, sendo: as notas que estão mais próximas do grupo Discordam Totalmente (nota 1) foram alocadas na coluna Discordo <50%, as notas que se encontram sem tendência estão representadas pela

coluna = 50% e as que estão mais próximas do Concordo Totalmente (nota 10) estão representadas pela coluna Concordo > 50%, conforme apresentado no Quadro 16.

Quadro 16 – Análise das Questões Fechadas

Perguntas	Mínimo	Máximo	Média	Discordo <50% (%)	=50% (%)	Concordo >50% (%)
Promover à integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais.	4	10	8.17	16.67%	0%	83.33%
Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores.	2	10	6.17	50%	0%	50%
Tomar 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.	2	10	8	16.67%	0%	83.33%
Propiciar melhor ambiente de negócios para as empresas no País.	1	7	3	83.33%	0%	16.67%
Eliminar a concorrência desleal com o aumento da competitividade entre as empresas.	1	8	3.33	83.33%	0%	16.67%
O documento oficial é o documento eletrônico com validade jurídica para todos os fins	2	10	6.5	50%	0%	50%
Utilizar a Certificação Digital padrão ICP Brasil.	8	10	9	0%	0%	100%
Promover o compartilhamento de informações.	1	10	6.33	33.33%	0%	66.67%
Criar na legislação comercial e fiscal a figura jurídica da Escrituração Digital e da Nota Fiscal Eletrônica.	8	10	9.5	0%	0%	100%
Manutenção da responsabilidade legal pela guarda dos arquivos eletrônicos da Escrituração Digital pelo contribuinte.	1	10	5.67	50%	0%	50%
Redução de custos para o contribuinte.	1	1	1	100%	0%	0%
Mínima interferência no ambiente do contribuinte.	1	2	1.17	100%	0%	0%
Disponibilizar aplicativos para emissão e transmissão da Escrituração Digital e da NF-e para uso opcional pelo contribuinte.	1	10	5.83	50%	0%	50%
Redução de custos com a dispensa de emissão e armazenamento de documentos em papel.	1	10	5.17	50%	0%	50%
Eliminação do papel.	1	8	4.5	66.67%	0%	33.33%

Quadro 16 – Análise das Questões Fechadas
(Continuação)

Perguntas	Mínimo	Máximo	Média	Discordo <50% (%)	=50% (%)	Concordo >50% (%)
Redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias.	1	3	1.33	100%	0%	0%
Uniformização das informações que o contribuinte presta às diversas unidades federadas.	1	10	6.83	33.33%	0%	66.67%
Redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas.	3	10	7.83	16.67%	0%	83.33%
Redução do tempo despendido com a presença de auditores fiscais nas instalações do contribuinte.	1	8	4.5	66.67%	0%	33.33%
Simplificação e agilização dos procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária (comércio exterior, regimes especiais e trânsito entre unidades da federação).	1	10	6.17	33.33%	0%	66.67%
Fortalecimento do controle e da fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias.	1	10	6.5	33.33%	0%	66.67%
Rapidez no acesso às informações.	3	10	8.17	16.67%	0%	83.33%
Aumento da produtividade do auditor através da eliminação dos passos para coleta dos arquivos.	2	10	5.83	50%	0%	50%
Possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes a partir de um leiaute padrão.	1	10	4.83	66.67%	0%	33.33%
Redução de custos administrativos.	1	2	1.17	100%	0%	0%
Melhoria da qualidade da informação.	4	10	7.67	33.33%	0%	66.67%
Possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais.	1	10	8	16.67%	0%	83.33%
Disponibilidade de cópias autênticas e válidas da escrituração para usos distintos e concomitantes.	5	10	8.33	16.67%	0%	83.33%
Redução do "Custo Brasil".	1	5	2.67	100%	0%	0%
Aperfeiçoamento do combate à sonegação.	6	10	8.5	0%	0%	100%
Preservação do meio ambiente pela redução do consumo de papel.	1	10	4.33	66.67%	0%	33.33%

Fonte: Preparado pelo Autor

Do total de respostas, todas as seis empresas não concordaram com a proposta do projeto de: Redução de custos para o contribuinte; Mínima interferência no ambiente do contribuinte, Redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias; Redução de custos administrativos bem como a Redução do "Custo Brasil". Dentre as demais respostas, as referentes a Propiciar melhor ambiente de negócios para as empresas no País e Eliminar a concorrência desleal com o aumento da competitividade entre as empresas também atingiram o elevado percentual de rejeição de 83%, representando cinco das seis empresas participantes.

Analisando-se as respostas que se encontram na coluna Concordo>50%, as seis empresas concordaram que o projeto SPED contribuiu para aperfeiçoar o combate à sonegação, à utilização da certificação digital, bem como criar na legislação comercial e fiscal a figura jurídica da Escrituração Digital e da Nota Fiscal Eletrônica. Neste cenário, cinco empresas também concordaram que o SPED promoveu a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações, trouxe a identificação de ilícitos tributários e a fiscalização mais efetiva, a redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas, maior rapidez no acesso às informações, a possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e fiscais e a disponibilidade de cópias autênticas.

5. Considerações Finais

Com a instituição do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, no Brasil em 2007, propondo o objetivo de unificar as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal, levou as empresas a conviver com uma nova realidade na geração de suas informações.

O objetivo deste estudo consiste em analisar os impactos da implantação do SPED na estrutura administrativa das empresas do setor têxtil e de confecção filiadas à ABIT, segundo a percepção dos seus gestores; identificar as principais alterações nos recursos (humanos, financeiros e tecnológicos) utilizados pela empresa, originados pela implantação do SPED, segundo a percepção dos seus gestores; identificar, segundo a percepção dos gestores das empresas, se ocorreu melhorias nos processos de gestão empresarial e confrontar as propostas de benefícios do projeto SPED com a realidade das empresas percebida pelos seus gestores.

A escolha do setor têxtil e de confecção surgiu em função do interesse da ABIT em conhecer os reflexos do projeto SPED sobre seus associados.

Neste trabalho foi utilizada a pesquisa descritiva, exploratória e bibliográfica através de um estudo múltiplo de caso. A coleta de dados deu-se através de questionário enviado eletronicamente e a análise de dados deu-se de forma livre.

Da pesquisa na literatura disponível, foram selecionados três trabalhos, por se aproximaram do tema em estudo, que possibilitaram comparar as respostas de logo após a implantação do SPED com as obtidas depois de alguns anos. Foi identificado também o estudo feito em Portugal, o qual comparou o projeto brasileiro com o português. Não se identificou outro país com projeto semelhante ao brasileiro ou ao português.

Como resultado desta pesquisa, pode-se verificar que as pesquisas realizadas a respeito das impressões sobre o projeto SPED convergem em vários pontos, principalmente no que se refere à necessidade de investimentos tecnológicos e de treinamento, bem como, em virtude do SPED, há uma maior exposição das operações fiscais das empresas, diminuição dos riscos de fraudes e dos custos operacionais, sendo que este último não se confirmou com este novo estudo. Quanto ao SPED em Portugal, pode-se verificar que o projeto é muito similar ao do Brasil, no entanto o projeto brasileiro é composto por vários módulos que permitem um maior controle sobre as empresas do que o projeto português.

De acordo com as respostas obtidas das questões abertas e fechadas, dos estudos selecionados na literatura e da entrevista com o presidente da ABIT, a questão de pesquisa

“Como a estrutura administrativa e de gastos das empresas do setor têxtil e de confecção foram afetadas com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), segundo a percepção dos seus gestores?” foi respondida, pois o SPED trouxe para as empresas uma maior burocratização nos seus processos, geração de custos adicionais principalmente para a área administrativa; influência nos resultados das empresas, elevação do risco de penalidades em função da complexidade do SPED e, em contrapartida, tornou-se um instrumento inibidor de atos ilícitos, de simplificação dos processos junto aos órgãos públicos, bem como proporcionou uma melhoria da tecnologia da informação.

Em relação aos objetivos específicos: **Identificar** as principais alterações nos recursos (humanos, financeiros, tecnológicos), foi destacado que ocorreram ajustes nos processos de informações de produção; adequações nos sistemas ERP; ajustes e alterações das rotinas internas; treinamentos externos (Contabilidade, Compras, Produção, TI); compra e atualização de equipamentos; elevação dos quadros de funcionários; realocação interna de funcionários. Referente às melhorias nos processos, obteve-se unanimidade que o SPED trouxe uma maior burocratização nos processos das empresas. Quanto a confrontar as propostas de benefícios do projeto SPED com a realidade das empresas percebida pelos seus gestores, as empresas não concordaram que o projeto tenha trazido redução de custos para o contribuinte; minimização da interferência no ambiente do contribuinte; redução dos custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias.; redução dos custos administrativos e do “Custo Brasil”; propiciado melhor ambiente de negócios para as empresas no país; e eliminação da concorrência desleal com o aumento da competitividade entre as empresas.

No entanto, pontos positivos do projeto também foram identificados, como o aperfeiçoamento no combate à sonegação; utilização da Certificação Digital padrão ICP Brasil; criação na legislação comercial e fiscal da figura jurídica da Escrituração Digital e da Nota Fiscal Eletrônica, bem como a promoção à integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações; a identificação de ilícitos tributários e fiscalização mais efetiva; a redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas; rapidez no acesso às informações; possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e fiscais e a disponibilidade de cópias autênticas.

Diante das respostas obtidas através do questionário, da pesquisa em literatura, e a opinião do presidente da ABIT, pode-se concluir que, segundo a percepção dos gestores, o projeto SPED foi e está sendo um fator de transformação das empresas, seja em seus

processos e sua rentabilidade. As conclusões apontadas durante o desenvolvimento deste estudo se restringiram a apenas seis empresas do setor têxtil e de confecção que não permitem a uma generalização dos achados.

Por fim, sugere-se para as pesquisas que venham a ser desenvolvidas a ampliação do escopo e a aplicação em outros setores da economia.

6. Referências

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA TÊXTIL e de CONFECÇÃO - ABIT.
Disponível em: <<http://www.abit.org.br/Abit.aspx#4>>. Acesso em: em 15 out. 2015

ANDRADE, Maria. Como Preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas. 5. ed. São Paulo:Atlas, 2002

BÉLANGER, France. e HILLER, Janini. Privacy Strategies for Eletronic Government, in Mark Abramson e Grady E. Means (Orgs.), EGovernment, Lanham, Rowman & Littlefield, 2001.

BEUREN, Maria. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade, Teoria e Prática. 3. ed. Atlas: São Paulo 2014.

BEZERRA et. al. O Fiar e o Tecer 120 anos da Indústria Têxtil no Ceará, Sinditêxtil - FIEC Fortaleza – Ceará 2002 Disponível em: <
<http://www.sfiec.org.br/portaltv2/images/SindTextil/PDF/OFiarEOTecer.pdf>>. Acesso em: 27 mai. 2016.

BLACK, Homer; EDWARDS, James Dom. The managerial and cost accoutin´s handbook. Homewood, Dow Jones-R: Irwin 1997.

BORJA, Jordi; CASTELLS, Samuel, Local y Global - La gestión de las cidades em la era da Información. Mexico: Santilla Ediciones Generales, 2009.

BORNIA, Antônio. Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas. 3. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. Governo Eletrônico. Histórico do Programa de Governo Eletrônico Brasileiro. Disponível em: <<http://www.governoeletronico.gov.br/sobre-o-programa/historico>>. Acesso em: 09 set. 2015.

_____; Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – Sped. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>. Acesso em: 09 set. 2015.

_____; Decreto nº 4.475, de 18 de fevereiro de 1870. Aprova os Estatutos da Associação dos Guarda-Livros estabelecida nesta corte. - Disponível em:
<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-4475-18-fevereiro-1870-552838-publicacaooriginal-70394-pe.html>>. Acesso em: 18 out. 2015.

_____; Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da

Fazenda. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7482.htm>. Acesso em: 23/01/2016.

_____; Decreto nº 63.659, de 20 de novembro de 1968. Define a estrutura e as atribuições da Secretária da Receita Federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=177283&norma=194503>>. Acesso em: 18 dez. 2015.

_____; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 25 jan. 2016.

_____; Lei nº 11.938, 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm>. Acesso em: 25 jan. 2016.

_____; Lei nº 11.419, de 19 de dezembro de 2016. Dispõe sobre a informatização do processo judicial; altera a Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111419.htm>. Acesso em: 25 jan. 2016.

_____; Decreto nº 8.373, de 11 de dezembro de 2014. Institui o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas - eSocial e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Decreto/D8373.htm>. Acesso em: 15 abr. 2016.

_____; Decreto nº 660, de 25 de setembro de 1992. Institui o Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0660.htm>. Acesso em: 15 abr. 2016.

_____; Decreto-Lei nº 579, de 30 de Julho de 1938. Organiza o Departamento Administrativo do Serviço Público. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-579-30-julho-1938-350919-publicacaooriginal-126972-pe.html>>. Acesso em: 15 out. 2015.

_____; Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10200.htm>. Acesso em: 15 out. 2015.

_____; Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 25 jan. 2016.

_____; Ajuste SINIEF nº 7 de 8 de abril de 2016. Prorrogação do prazo de envio dos arquivos eletrônicos, Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2016/ajuste-sinief-7-16>>. Acesso em: 18 mar. 2016.

_____; Ajuste SINIEF nº 2 de 3 de abril de 2009. Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital - EFD. , Disponível em: http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2009/aj_002_09.htm. Acesso em: 18 mar. 2016.

_____; Ajuste SINIEF nº 9 de 25 de outubro de 2007. Institui o Conhecimento de Transporte Eletrônico, Disponível em: http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2007/AJ_009_07.htm. Acesso em: 18 mar. 2016.

_____; Medida Provisória nº 2.200-2 de 24 de agosto de 2001. Institui a Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2001/2200-2.htm>. Acesso em: 15 out. 2015.

_____; Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991. Dispõe sobre Impostos e Contribuições Federais, Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8218.htm>. Acesso em: 18 mar. 2016.

_____; Ajuste SINIEF nº 7 de 8 de abril de 2016. Prorroga o prazo de envio dos arquivos a que se refere à cláusula décima primeira do Ajuste SINIEF 12/15, que dispõe sobre a Declaração de Substituição Tributária, Diferencial de Alíquotas e Antecipação – DeSTDA. Disponível em:< <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2016/ajuste-sinief-7-16>>. Acesso em : 18 mar. 2016.

_____; Ajuste SINIEF nº 12 de 4 de dezembro de 2015. Dispõe sobre a Declaração de Substituição Tributária, Diferencial de Alíquotas e Antecipação – DeSTDA. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2015/ajuste-sinief-12-15>. Acesso em : 18 mar. 2016.

_____; Instrução Normativa RFB nº 1.595 de 01 de dezembro de 2015. Dispõe sobre a incidência do Pis e da COFINS. Disponível em:<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/legislacao/legislacao-por-assunto/escrituracao-contabil-digital>>. Acesso em: 22 jan. 2016.

_____; Convênio ICMS 143 de 20 de dezembro de 2006. Institui a Escrituração Fiscal Digital - EFD. Disponível em: <

https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2006/cv143_06>. Acesso em: 22 set. 2015.

_____; Instrução Normativa RFB nº 787 de 19 de novembro de 2007. Institui a Escrituração Contábil Digital. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/legislacao/legislacao-por-assunto/escrituracao-contabil-digital>>. Acesso em: 22 set. 2015.

_____; Instrução Normativa RFB nº 1.052 de 05 de julho de 2010. Institui a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=16017>> Acesso em 22 set. 2015.

_____; Instrução Normativa RFB nº 1.571 de 02 de julho de 2015. Dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações financeiras de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em : <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65746&>>. Acesso em 22 set. 2015.

_____; Instrução Normativa RFB nº 594 de 26 de dezembro de 2015. Dispõe sobre a incidência do Pis e da COFINS. Disponível em: < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/legislacao/legislacao-por-assunto/escrituracao-contabil-digital>>. Acesso em 22 jan. 2016.

_____; Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 15 mar. 2016.

_____; Decreto Presidencial de 3 de abril de 2000. Institui Grupo de Trabalho Interministerial para examinar e propor políticas, diretrizes e normas relacionadas com as novas formas eletrônicas de interação. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/DNN/2000/Dnn8917.htm>. Acesso em: 13 out. 2015.

_____; Ministério da Fazenda. SPED – Sistema Público de Escrituração Digital. Projetos: SPED fiscal. Disponível em:< <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/sped-fiscal/default.htm>> Acesso em 09 set. 2015.

_____; Secretaria da Receita Federal, A Receita Federal na Internet. Disponível em : < http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/livros/arquivos-e-imagens/livro-receita_na_internet.pdf>. Acesso em 28 jan. 2016.

_____; Secretaria da Fazenda, Manual de Credenciamento como Emissor de Nota Fiscal Eletrônica, RS. Disponível em: <

[file:///C:/Users/MauriJose/Downloads/manual_usuarios_SVRS%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/MauriJose/Downloads/manual_usuarios_SVRS%20(1).pdf)>. Acesso em: 03 mar.2016.

_____; Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Evolução Recente da Carga Tributária Federal. Disponível em:<
<http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/arquivo/assec/evolucao-recente-da-carga-tributaria-federal-3.pdf>. Acesso em: 20 out. /2015.

_____; Portal da NFe, Manual de Orientação Contribuinte, Disponível em: <
<http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/listaConteudo.aspx?tipoConteudo=33o15hhSYZk>>.
Acesso em: 18 mar. 2016.

_____; Manual de Orientação de Leitura do ECF da Receita Federal. Disponível em: <
<http://sped.rfb.gov.br/pasta/show/1644>>. Acesso em: 23 set. 2015.

_____; e_Social, Apresentação padrão portal do e_Social , Disponível em:
<http://www.esocial.gov.br/ApresentacaoEsocial.aspx>. Acesso em 15 abr. 2016.

_____; A Receita Federal na Internet, Publicação da Secretaria da Receita Federal, 1997
Disponível em: <
http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/livros/arquivos-e-imagens/livro-receita_na_internet.pdf>. Acesso em: 01 fev. 2016.

BRASIL Jr, Vicente, Guia Prático do SPED, manual de consulta indispensável para operadores de matéria fiscal, São Paulo: Onix Jur, 2011.

BRUNI, Adriano e FAMÁ, Rubens, Gestão de Custos e Formação de Preços, São Paulo: Atlas, 2009.

BUENO, Eduardo. Produto nacional: uma história da indústria no Brasil – Brasília: CNI, 2008.

CASTOR, Belmiro; AGÉ, Herbert. Reforma e Contra Reforma: a perversa dinâmica da administração pública brasileira, RAP- Revista Administração Pública Brasileira – Rio de Janeiro: Nov./Dez. 1998.

CASTOR, Belmiro; FRANÇA, Célio. Estado e Administração Pública: reflexões. Brasília: Fundação Centro de Formação do Servidor Público - FUNCEP, 1987.

CHAHIN, Ali. et. al. E-gov.br: a próxima revolução brasileira. São Paulo: Prentice Hall 2004.

CHEN, Yining. et.al. E-government strategies in developed and developing countries: an implementation framework and case study. Journal of Global Information Management, Western Kentucky University, USA, v 14, n. 1, Jan/Mar,2006.

CERVO, Luiz; BERVIAN, Alcino. Metodologia científica: para uso dos estudantes universitários, 3a. ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil , 2002.

COSTA, Ana, ROCHA, Érico, Panorama da Cadeia Produtiva Têxtil e de Confecções e a Questão da Inovação, BNDES Setorial, Rio de Janeiro, n. 29, p. 159-202, mar. 2009.

Disponível em:

http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Publicacoes/Consulta_Expressa/Setor/Complexo_Textil/200903_05.html. Acesso em: 27 mai. 2016.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, CPC nº 04 – Ativo Intangível.

Disponível em:< <http://www.cpc.org.br>> Acesso em: 15 abr. 2016.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, CPC nº 27 - Ativo Imobilizado.

Disponível em:< <http://www.cpc.org.br>> Acesso em: 15 abr. 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE CFC - Projeto SPED. Disponível em

<<http://portalcfc.org.br>>. Acesso em: 15 out. 2015.

COOPER, Donald; SCHINDLER, Pamela. Métodos de Pesquisa em Administração. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COSTA, Marcos. Manual das Noções Básicas do Processo Eletrônico, OAB, 2006,

Disponível em: < <http://www.oabsp.org.br/noticias/ManualProcessoEletronico1.pdf>>.

Acesso: em 04 jun. 2016.

DIAS, Sergio. Manual de controles – Desenvolvimento e implantação, 1. ed. São Paulo: Atlas 2010.

DIEGO, Lima, et. al. Artigo: Custeio por Absorção. ANAIS DA VI MOSTRA CIENTÍFICA DO CESUCA v.1, n. 6 (2012). Disponível em: <<http://ojs.cesuca.edu.br/index.php/mostrac>>.

Acesso em: 15 dez. 2015.

DINIS, Eduardo; et. al. O governo eletrônico no Brasil: Perspectiva histórica a partir de um modelo estruturado de análise. Revista de administração Pública: V.43. 2009.

DUARTE, Roberto. Big Brother Fiscal III: o Brasil na era do conhecimento: como a certificação digital, SPED e NF-e estão transformando a Gestão Empresarial no Brasil, Belo Horizonte. Ideias Work ,2009.

_____ ; Big Brother Fiscal IV: Manual de Sobrevivência do Empreendedor no Mundo Pós SPED, Belo Horizonte: Ideias Work ,2011.

_____ : Sped – Sistema Público de Escrituração Digital. / Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo. – 2a. ed. rev. – Rio de Janeiro: CNC, 2012.

EZEQUIEL, Marcio. História da Administração Tributária do Brasil, Brasília, Receita Federal. BRAILIA 2014

ENAT - I Encontro Nacional de Administradores Tributários foi realizado em Salvador, BA, nos dias 14 a 17 de julho de 2004. Disponível em:

http://www.enat.receita.fazenda.gov.br/pt-br/area_nacional/enat-encontro-nacional-de-administradores-tributarios-1/historico/i-enat. Acesso em 01 fev. 2016.

_____ ; II Encontro Nacional de Administradores Tributários foi realizado em São Paulo, SP, nos dias 25,26 e 27 de agosto de 2005. Disponível em:

http://www.enat.receita.fazenda.gov.br/pt-br/area_nacional/enat-encontro-nacional-de-administradores-tributarios-1/historico/ii-enat. Acesso em: 15 fev.2016.

_____ ; III Encontro Nacional de Administradores Tributários foi realizado em Fortaleza , CE, nos dias 8 a10 de novembro de 2006. Disponível em:

http://www.enat.receita.fazenda.gov.br/pt-br/area_nacional/enat-encontro-nacional-de-administradores-tributarios-1/historico/iii-enat. Acesso em 15 fev. 2016.

_____ ; V Encontro Nacional de Administradores Tributários foi realizado em Brasília, DF, nos dias 12 a 14 de novembro de 2008. Disponível em:

<http://www.enat.receita.fazenda.gov.br/pt-br/area_nacional/enat-encontro-nacional-de-administradores-tributarios-1/historico/v-enat>. Acesso em 15 fev. 2016.

FARIA, Ana Cristina et. al. SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED: Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade v. 5, n. 2, 2011.

FREZATI, Fábio. Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas 2009

FUGINI, Maria; MAGGIOLINI, Piercalo; PAGAMICI, B. Por que é difícil fazer o verdadeiro “Governo Eletrônico”? Revista Produção, v. 15, n. 03. 2005.

FUJITA, Renata, JORENTE, Maria, A Indústria Têxtil no Brasil: uma perspectiva histórica e cultural, Revista Moda Palavra e-Periódico vol.8, n.15, jan./jul.2015.

GIL, Antônio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 5. ed. São Paulo: Atlas,1999.

GOMES, Lauretino, 1822: Como um homem sábio, uma princesa triste e um escocês louco por dinheiro ajudaram D. Pedro a criar o Brasil, um país que tinha tudo para dar errado. Rio de Janeiro: Nova Fronteira. 2010.

HALDENWANG, Christian von. Electronic Government (E-Government) and Development Does the Digital Divide Contribute to the Governance Divide? Proceedings. IN: EADI-conference in Ljubljana. 2004. Disponível em : <<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/summary?doi=10.1.1.455.6161>>. Acesso em: 15 out. 2015.

HELGIB, Natalie; Gil-García, Ramon.; Ferro, Enrrico. Understanding the Complexity in Electronic Government: Implications from the Digital Divide literature. Proceedings. IN: Eleventh Americas Conference on Information Systems, Omaha, NE, USA. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0740624X08001214>>(August 11th-14th, 2005. Acesso em 12 jun.2015.

ILARINI, Samira et. al. Sistema Público de Escrituração – SPED e os Reflexos no Cotidiano das Empresas e dos Contadores do Município de Erechim/RS, publicado pela E-civitas, Revista Científica do Departamento de Ciências Jurídicas, Políticas e Gerenciais do UNI-BH de junho de 2010.

INSTITUDO FENACON, Benefícios e Aplicações da Certificação Digital ICP-Brasil, 2013, disponível em < http://www.sescondf.org.br/midia/cartilha_certificacao.pdf>. Acesso em 03/03/2016.

INSTITUTO NACIONAL de TECNOLOGIA da INFORMAÇÃO - ITI – Cartilha ITI Certificação Digital, 2012, disponível em: < <http://www.iti.gov.br/publicacoes/cartilhas>> Acesso em 03 mar. 2016.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARION, José; FARIA, Ana Cristina de. Introdução à Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, et. al. Manual de Contabilidade Societária, São Paulo: Atlas, 2010.

JORNAL CONTÁBIL. Movimentações financeiras na mira da Receita Federal. Disponível em: <http://www.jornalcontabil.com.br/?p=6202>. Acesso em 14 abr. 2016.

JORNAL do Comércio do Rio Grande do Sul, Roberta Mello, 2014. Disponível em: < http://jcrs.uol.com.br/index.php?evento=b&id=%2FNovo_busca%2Findex.php&pag=1&busca=SPED> . Acesso em: 14 abr. 2016.

LIMA, Ariovaldo. Contabilidade Básica. Disponível em: <www.grupoempresarial.adm.br> Acesso em: 09 set.2015.

LIMA, Edson, Pesquisa sobre Redução nos Custos de Conformidade Tributária e os Investimentos no Sistema Público de Escrituração Digital SPED Brasil, Dissertação de Mestrado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2013.

LIMEIRA, André et.al. Gestão de Custos. 2. ed. Rio de Janeiro, FGV, 2008.

LOBATO, David. Gestão Resiliente - um modelo eficaz para a cultura empresarial brasileira contemporânea. 1 ed. São Paulo: Atlas 2013.

MACHADO, Robson, Certificação Digital ICP-Brasil, Niterói: Impetus, 2010.

MARCELINO, Gileno. Em busca da flexibilidade do Estado: o desafio das reformas planejadas no Brasil. Revista de Administração Pública, 2003.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 9a. ed. São Paulo: Atlas 2003.

MENEZES, João Paulo, Brasil - Portugal: Uma troca de experiências fiscais, a implantação do IVA no Brasil e do SPED em Portugal. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresarias, Universidade Técnica de Lisboa, 2011.

PASSOS, Gustavo; et. al. SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Um Novo Paradigma em Termos de Conformidade Tributária. 8º CONTECSI - International Conference on Information Systems and Technology Management. Junho 2011. Disponível em: <<http://www.contecsi.fea.usp.br/8contecsi/>>. Acesso em: 04 abr. 2016

PALHARES, Antônio; RODRIGUES, Laercio. Introdução à Contabilidade. São Paulo: Scipione, 1990.

PACHECO, Mariana, Receita Federal do Brasil: História, Desenvolvimento Institucional e Desafios para o Futuro (Aprendendo com a Experiência Nacional e Internacional), Núcleo de Estudos Fiscais – FGV 2011.

PARENTE, Pedro; FERRER, Florência; E-government: o governo eletrônico no Brasil. São Paulo: Saraiva 2004.

PEREIRA, Luiz. Uma reforma gerencial da Administração Pública no Brasil, Revista do Serviço Público, Ano 49 Número 1 Jan-Mar 1998.

PORTAL TRIBUTÁRIO, Os Tributos no Brasil, atualizado em 2/02/2016. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>>. Acesso em: 03 fev. 2016.

REIS, Aline; SILVA, Selma. A História da Contabilidade no Brasil. Artigo. In: Seminários UNIFACS. Disponível em: <<http://www.revistas.unifacs.br/index.php/sepa/article/view/299>>. Acesso em: 15 out. 2015.

RIBEIRO, Marcelo. Só Tributos, Você esta preparado para o T-REX e o Harpia? Disponível em: <<https://sotributos.wordpress.com/2010/11/20/voce-esta-preparado-para-o-t-rex-e-o-harpia/>>. Acesso em 02 fev. 2016.

ROSENO, Edson, Sistema Publico de Escrituração Digital – SPED Contábil: Implantados nas Práticas de Controle Interno e Gestão de Riscos das Empresas Participantes do Projeto Piloto da Receita Federal, Dissertação Mestrado em Ciências Contábeis – Curso de Pós Graduação em Ciências Contábeis, Fundação Escola de Comercio – FECAP, 2012.

RICHARDSON, Roberto. Pesquisa social: métodos e técnicas. 3a. ed. São Paulo: Atlas, 1999. SÁ, Antônio. Teoria da Contabilidade. 4a. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SANTOSTASO, Cecília et. al. Qual a percepção dos contribuintes em relação aos impactos da adoção do SPED, nos processos operacionais e redução de custos das empresas que já estiveram envolvidas em, pelo menos, um dos grandes subprojetos do SPED no Estado de São Paulo, e quais as expectativas e percepções desses contribuintes diante do novo sistema? Publicado Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade edição maio/agosto 2011.

SCHEDLER, Kuno.; SCHARF, Maria. Exploring The Interrelations Between Electronic Government And The New Public Management. A Managerial Framework For Electronic government Proceedings. In: Conference Zurich, October 2001. Disponível em: <citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download;jsessionid=>. Acesso em 20 out. 2015.

SEBOLD, Maria et. al. Evolução da contabilidade brasileira: do governo eletrônico ao sistema público de escrituração digital – SPED. Artigo publicado no 4o Congresso de Iniciação Científica em Contabilidade, realizado em Florianópolis – SC. maio / agosto 2012.

SEPÚLVEDA, Maria; VÁSQUEZ; GUTIERRES, Claudio. Gobierno Electronico em Chile 2000-2005. Chile: Maval. 2006.

SINDICATO da INDÚSTRIA TÊXTIL - SINDITEXTIL. As Várias Faces dos Povos que Construíram o Setor, São Paulo, BB Editora, 2015.

SILVA, Gilberto et. al., Sistema público de escrituração digital: benefícios e dificuldades na visão dos operadores de contabilidade do município de João Pessoa. Revista Mineira de Contabilidade, v. 16, n. 3, art. 5, p. 50-60 edição setembro/dezembro 2015.

SILVA, Marcelo. Implantação de um Governo Eletrônico e-GOV, Rio de Janeiro: Brasport 2011.

SILVA, Queli, SPENGLER Fabiana; Artigo: O Processo Eletrônico como um meio de efetivar o acesso à Justiça em um tempo razoável; 2º Congresso Internacional de Direito Contemporâneo, UFSM, 2013.

TAPSCOTT, Don, TICOLL, David, LOWY, Alex. Capital digital: dominando o poder das redes de negócio. São Paulo: MakronBooks, 2001.

URRUTIA, E.R. La Expectativa Mexicana en la construcción de la estrategia gobierno electrónico. Programa de investigación em Telecomunicaciones Del CIDE, 2005.

VAZ, José. Artigo: Perspectivas e Desafios para Ampliação do Governo Eletrônico nos Municípios Brasileiros. Seminário Internacional Governo Eletrônico e Governo Locais, Brasília/DF, novembro de 2003.

ZUGMAN, Fabio. Governo Eletrônico saiba tudo sobre essa revolução, Ed Livro Pronto, 2006.

ZWEERS, Koen. ; PLANQUE, Kees. "Electronic Government. From a Organizational Based Perspective Towards a Client Oriented Approach". In: PRINS, J. E. J. (Ed.). Designing EGovernment . [S. l.] : Kluwer Law International, 2001, p. 92.

ZAMOT, Fuad. Governo Eletrônico como Propiciador da Reforma do Estado: o Caso do Leilão Reverso na Web para Licitação Pública. Dissertação de Mestrado – Curso de Administração, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2001.

Apêndices

Apêndice A – ROTEIRO DE ENTREVISTA

1º BLOCO

Este bloco descreve o perfil das empresas:

- 1) Qual a razão social da empresa?
- 2) Qual o nome fantasia da empresa?
- 3) Qual é a localização da empresa (Cidade e Estado)?
- 4) Qual a data de fundação da empresa?
- 5) Qual é a estrutura societária da empresa?
- 6) Qual o Faturamento bruto anual em 2015 (em reais mil)?
 - De 0 até 2.000
 - De 2.000 até 5.000
 - De 5.000 até 8.000
 - De 8.000 até 12.000
 - Acima de 12.000
- 7) Qual o faturamento bruto anual para 2016 (em reais mil)?
 - De 0 até 2.000
 - De 2.000 até 5.000
 - De 5.000 até 8.000
 - De 8.000 até 12.000
 - Acima de 12.000
- 8) Qual o número de funcionários da empresa em 2015?
 - De 0 até 20
 - De 21 até 50
 - De 51 até 100
 - De 101 até 500
 - Acima de 500
- 9) Qual o número de funcionários da empresa para 2016?
 - De 0 até 20
 - De 21 até 50
 - De 51 até 100
 - De 101 até 500
 - Acima de 500
- 10) Qual o regime tributário da empresa?
 - Lucro Real
 - Lucro Presumido
 - Simplex Nacional
 - Outros

- 11) Qual o principal segmento de atuação da empresa?
- 12) Que tipos de serviços contábeis são utilizados pela empresa?
 - Contabilidade própria
 - Contabilidade terceirizada

2º BLOCO

Este bloco descreve o perfil dos entrevistados:

- 13) Qual a sua idade?
- 14) Qual o seu sexo?
 - Masculino
 - Feminino
- 15) Qual é a sua profissão?
- 16) Informe a sua experiência profissional em anos.
- 17) Há quantos anos trabalha na empresa?
- 18) Qual o cargo que ocupa na empresa?
- 19) Qual é a sua área de atuação na empresa?

3º BLOCO

Este bloco descreve a opinião dos entrevistados através das questões abertas:

- 20) No início de 2007 foi implantado o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) através do Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007 como parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010). Qual a avaliação da empresa sobre as novas obrigações do SPED e seus impactos no setor têxtil?
- 21) Como a empresa se preparou para atender as novas obrigações do SPED?
- 22) Passados mais de sete anos desde a implantação do SPED a sua percepção sobre a utilidade do projeto continua a mesma quando da sua implantação ou se alterou com o passar dos anos? Poderia destacar os pontos mais relevantes para o seu posicionamento?
- 23) Dentre os módulos previstos pelo projeto SPED, quais são aplicáveis à empresa?
 - Sped Contábil
 - Sped Fiscal
 - Sped Fiscal - Bloco H
 - Sped Fiscal - Bloco K
 - EFD-Contribuições
 - ECF
 - CT-e
 - NF-e

NFS-e
FCONT
e-Financeira
EFD-Reinf
E_Social
Outros

- 24) Em função da diversidade de informações requeridas pelos módulos do SPED, quais foram às áreas que tiveram ou estão tendo participação ativa no processo de implantação?
- 25) Além das áreas envolvidas diretamente na implantação do SPED, outras áreas da empresa participaram deste processo, mesmo sendo geradoras de informações complementares para outras áreas?
- 26) Dentre as áreas participantes do processo de implantação do SPED, poderia comentar se ocorreram alterações nos processos internos e quais foram estas alterações?
- 27) Partindo do pressuposto que ocorreram alterações nos processos da empresa, estas alterações trouxeram melhorias na gestão ou criaram uma maior burocratização?
- 28) Tratando-se da capacitação técnica dos funcionários, quais foram os recursos utilizados para capacitá-los? Qual o montante investido ou que está sendo investido? Qual o volume de horas de treinamento?
- 29) Em face da complexidade do projeto SPED, várias empresas se viram na necessidade de contratarem serviços de consultorias externas, adquirir novos sistemas informatizados, auditoria eletrônica entre outros recursos. No caso da sua empresa, houve esta necessidade ou foram utilizados somente recursos internos?
- 30) Analisando o quadro de colaboradores da empresa, o mesmo sofreu algum processo de substituição, elevação ou redução em função da implantação do SPED?
- 31) Em função de o SPED introduzir uma série de atividades complementares para a empresa, em especial para a área administrativa, qual a sensibilidade da empresa quando se compara o nível dos gastos administrativos e comerciais em relação às vendas líquidas? Esta relação se manteve a mesma antes ou depois da implantação do SPED?
- 32) Assumindo que um mínimo de gastos tenha ocorrido no processo de implantação do SPED e que os mesmos deverão ser registrados contabilmente segundo as normas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC o qual destacamos o CPC -27 Imobilizado, para o registro de bens tangíveis como, por exemplo, a aquisição de computadores, CPC - 04 - Intangíveis, para o registro bens intangíveis, com, por exemplo, aquisição de novos softwares.
Diante da obrigação do registro destes gastos. Qual tratamento contábil está sendo ou foi dado pela empresa, despesa ou investimento? Este tratamento está baseado em quais normas contábeis, fiscais ou corporativas?

4º BLOCO

Este bloco descreve a opinião dos entrevistados sobre as propostas de benefícios do projeto do SPED através de uma escala de 1 (Discordo Totalmente) a 10(Concordo Totalmente), sendo:

Quanto aos Objetivos:

- 33) Promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais.

Discordo Totalmente									Concordo Totalmente	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 34) Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores.

Discordo Totalmente									Concordo Totalmente	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 35) 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.

Discordo Totalmente									Concordo Totalmente	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Quanto às Premissas:

- 36) Propiciar melhor ambiente de negócios para as empresas no País.

Discordo Totalmente									Concordo Totalmente	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 37) Eliminar a concorrência desleal com o aumento da competitividade entre as empresas.

Discordo Totalmente									Concordo Totalmente	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 38) O documento oficial é o documento eletrônico com validade jurídica para todos os fins.

Discordo Totalmente									Concordo Totalmente	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 39) Utilizar a Certificação Digital padrão ICP Brasil.

Discordo Totalmente									Concordo Totalmente	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 40) Promover o compartilhamento de informações.

Discordo Totalmente									Concordo Totalmente	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 41) Criar na legislação comercial e fiscal a figura jurídica da Escrituração Digital e da Nota Fiscal Eletrônica.

Discordo Totalmente									Concordo Totalmente	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 42) Manutenção da responsabilidade legal pela guarda dos arquivos eletrônicos da Escrituração Digital pelo contribuinte.

Discordo Totalmente									Concordo Totalmente	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 43) Redução de custos para o contribuinte.

Discordo Totalmente									Concordo Totalmente	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 44) Mínima interferência no ambiente do contribuinte.

Discordo Totalmente									Concordo Totalmente	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 45) Disponibilizar aplicativos para emissão e transmissão da Escrituração Digital e da NF-e para uso opcional pelo contribuinte.

Discordo Totalmente									Concordo Totalmente	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Quanto aos Benefícios:

- 46) Redução de custos com a dispensa de emissão e armazenamento de documentos em papel.

Discordo Totalmente									Concordo Totalmente	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 47) Eliminação do papel.

Discordo Totalmente									Concordo Totalmente	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 48) Redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias.

Discordo Totalmente									Concordo Totalmente	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 49) Uniformização das informações que o contribuinte presta às diversas unidades federadas.

Discordo Totalmente									Concordo Totalmente	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 50) Redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas.

Discordo Totalmente									Concordo Totalmente	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 51) Redução do tempo despendido com a presença de auditores fiscais nas instalações do contribuinte.

Discordo Totalmente						Concordo Totalmente				
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 52) Simplificação e agilização dos procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária (comércio exterior, regimes especiais e trânsito entre unidades da federação).

Discordo Totalmente						Concordo Totalmente				
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 53) Fortalecimento do controle e da fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias.

Discordo Totalmente						Concordo Totalmente				
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 54) Rapidez no acesso às informações.

Discordo Totalmente						Concordo Totalmente				
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 55) Aumento da produtividade do auditor através da eliminação dos passos para coleta dos arquivos.

Discordo Totalmente						Concordo Totalmente				
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 56) Possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes a partir de um leiaute padrão.

Discordo Totalmente						Concordo Totalmente				
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 57) Redução de custos administrativos.

Discordo Totalmente						Concordo Totalmente				
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 58) Melhoria da qualidade da informação.

Discordo Totalmente						Concordo Totalmente				
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 59) Possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais.

Discordo Totalmente						Concordo Totalmente				
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 60) Disponibilidade de cópias autênticas e válidas da escrituração para usos distintos e concomitantes.

Discordo Totalmente						Concordo Totalmente				
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 61) Redução do "Custo Brasil".

Discordo Totalmente						Concordo Totalmente				
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

62) Aperfeiçoamento do combate à sonegação.

Discordo Totalmente						Concordo Totalmente				
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

63) Preservação do meio ambiente pela redução do consumo de papel.

Discordo Totalmente						Concordo Totalmente				
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10