

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS- UFGD
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA**

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

WELINTON D´ AGOSTINI AYRES

**ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL: REFORMA TRIBUTARIA OU
INSTRUMENTO DE CONTROLE DA SONEGAÇÃO**

DOURADOS/MS

2014

WELINTON D´ AGOSTINI AYRES

**ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL: REFORMA TRIBUTARIA OU
INSTRUMENTO DE CONTROLE DA SONEGAÇÃO**

Trabalho de Graduação apresentado à Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Msc. Gerson João Valeretto

Dourados/MS

2014

Dourados/MS, 21 de novembro de 2014.

Considerando que o Trabalho de Conclusão de Curso do aluno(a) WELINTON D'AGOSTINI AYRES encontra-se em condições de ser avaliado, recomendo sua apresentação oral e escrita para avaliação da Banca Examinadora, a ser constituída pela coordenação do Curso de CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Gerson João Valeretto, Msc.
Professor(a) Orientador(a)

RESUMO

O presente estudo objetiva analisar e compreender se o SPED pode ser considerado uma forma de reforma tributaria, ou se meramente ele seria um instrumento de controle a sonegação adotado pelo governo. Para alcançar tal objetivo, foi realizada uma pesquisa de caráter bibliográfico e documental, baseada em livros, revistas, sites de internet, teses dissertações e na legislação vigente sobre a regulamentação dos assuntos estudados, sendo sua abordagem do problema é de natureza qualitativa e o método utilizado o científico, sendo definida como exploratória já que os dados foram colhidos sem qualquer manipulação, e finalmente estatística tendo em vista que buscou-se responder o problema comparando os dados obtidos e os relacionando ao quesito de questionamento, ressaltando ainda o fato que os dados comparados foram obtidos de fontes oficiais, aumentando deste modo a credibilidade dos resultados apurados. Conclui-se que o SPED além de servir como forma de coibir a sonegação também pode ser considerado uma forma de reforma tributaria, tendo em vista que atingi um dos pilares desta busca que é uma modernização na forma de controle dos tributos, sendo deste modo um facilitador, tanto para os entes arrecadadores, como para os contribuintes, agindo de modo decisivo na simplificação e eficácia na forma de cobrança de tributos no país, abrindo caminho para futuras mudanças que possam ser vislumbradas no futuro como forma de realizar uma reforma tributaria mais ampla.

Palavras-chave: Escrituração Fiscal Digital, SPED, Reforma Tributaria.

ABSTRACT

The present study aims to analyze and understand the SPED can be considered a form of tax reform , or whether it would merely an instrument to control tax evasion adopted by the government. To achieve this objective , a survey of bibliographical and documentary , based on books , magazines , internet sites , dissertations, theses and current legislation on the regulation of subjects studied , and their approach to the problem is of a qualitative nature and the method was performed used the scientific , defined as exploratory since the data were collected without any manipulation, and finally statistic given that we sought to answer the problem by comparing the obtained data and relating them to the question of questioning , even excepting the fact that comparable data were obtained from official sources , thereby increasing the credibility of the outcome. It follows that the SPED addition to serving as a way to curb evasion can also be considered a form of tax reform in order to achieve one of the pillars of this quest that is a modernization in the form of control of taxes, and thus one facilitator for both collectors loved , and for taxpayers, acting decisively on simplification and efficiency in the form of tax collection in the country , paving the way for future changes that may be glimpsed in the future as performing a broader tax reform .

Keywords: Digital Tax Bookkeeping, SPED, tax reform.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	07
1.1 QUESTÃO DE PESQUISA	10
1.2 OBJETIVOS	10
1.2.1 Objetivo Geral.....	10
1.2.2 Objetivos Específicos.....	10
1.3 JUSTIFICATIVA.....	10
2 REVISÃO TEÓRICA	12
2.1 TRIBUTOS NO BRASIL.....	12
2.2 REFORMA TRIBUTARIA.....	16
2.3 SPED FISCAL	18
2.4 SPED CONTABIL	22
2.5 ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL	25
3 METODOLOGIA	26
4 ANALISE DE DADOS.....	30
5 CONCLUSÃO.....	39
REFERÊNCIAS.....	41

1 INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Brasileiro é constituído por varias legislações que regulamentam a cobrança dos tributos dentro do território nacional, fator que torna complexo o entendimento dos mecanismos tributários brasileiros, e deficitário do ponto de vista de clareza. Grande parte dessa deficiência se originou da criação da Constituição Federal de 1998, que alterou de forma ampla o papel do estado na economia, gerando impactos também na tributação, que mesmo após a sua promulgação, ainda teve que ser alterada diversas vezes, criando e modificando tributos, para melhor organização dos mesmos LIMA (1999).

Também no sentido de aprimorar o debate e ressaltar a relevância, da execução imediata de uma complexa reforma tributaria nacional. Temos a contribuição de Neto (2008), que salienta que os problemas do sistema tributário brasileiro são identificados, não somente por avaliações subjetivas, ou mesmo percepções empresariais, eles tem um embasamento muito maior, sendo fundamentada a sua real existência com base em estudos sérios de instituições renomadas com o Banco Interamericano de desenvolvimento - BID, e o Banco Mundial, entre outros especialistas do setor tributário, todos tendo inclusive uma opinião coesa com relação ao apontamento de disfunções anticrescimento, que o próprio sistema gera.

Ainda, de acordo com Neto (2008) quando comparado o sistema tributário brasileiro com outros países, pode-se considera-lo como único, tamanha sua diferença dos demais, o que significou ao Brasil, um 137º lugar entre 178 países na classificação baseada no pagamento de impostos, conforme a pesquisa realizada pelo banco mundial DOING BUSINESS (2007).

Contribuindo também para esse conhecimento, salienta-se a ideia que o principal fundamento para a realização de uma reforma tributária é a manutenção da durabilidade da estabilidade econômica obtida através do equilíbrio constante das contas publicas CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (2003). E ainda, o beneficio social que causaria baseado na estabilidade das empresas, pela realização de tal reforma.

Uma das principais razões para a realização de uma reforma tributaria seria a redução da sonegação, conforme salienta Amaral *et al* (2009 p 2):

- ✓ Sonegação das empresas brasileiras vem diminuindo, mas ainda corresponde a 25% do seu faturamento;
- ✓ Em 2000 o índice de sonegação era de 32% e em 2004 era de 39%;
- ✓ Faturamento não declarado é de R\$ 1,32 trilhão;
- ✓ Tributos sonegados pelas empresas somam R\$ 200 bilhões por ano;
- ✓ Somados aos tributos sonegados pelas pessoas físicas, a sonegação fiscal no Brasil atinge 9% do PIB.

Seguindo essa mesma linha de raciocínio, QUANTO CUSTA O BRASIL (2014), também salienta que não se sabe ao certo se os tributos aumentaram por causa da sonegação, ou mesmo se essa sonegação é causada pelo aumento dos tributos, porém o que se sabe é que não existe uma forma de o Estado existir sem a cobrança de tributos, porém o próprio portal conclui que, também não pode haver Estado justo com sobrecarga tributária. QUANTO CUSTA O BRASIL (2014, p1) conclui sua explanação sobre o assunto da seguinte maneira: “acreditamos que juntamente com a reforma tributária é preciso investir fortemente contra aqueles que, independente do regime tributário, vivem da sonegação, da lavagem de dinheiro e da corrupção.”

De acordo com Esnolde *et al* (2008) a sonegação pode ser definida como a utilização de métodos ilegais de redução de tributos, sendo considerada um crime a ordem tributaria.

Uma das maneiras encontradas pelo governo para a redução da sonegação é a implementação da Escrituração Fiscal Digital (EFD), promovida pelo advento da lei 6022/2007 que criou o SPED, BRASIL3(2007).

De acordo com Geron *et al* (2011, p 47) “ *O SPED pode ser definido como um instrumento que unifica as atividades de recepção, validação armazenamento e autenticação de livros e documentos integrantes da escrituração comercial e fiscal das empresas mediante fluxo único e computadorizado de informações.*”.

Já de acordo com Sasso (2011) trata-se de uma solução tecnológica que disponibilizada pela Receita Federal que torna oficiais os arquivos digitais gerados pelas escriturações Fiscais e contábeis que atendem a um formato específico e padronizado.

A EFD de acordo com o GOIAS (2012,p1) :

(...)um arquivo digital, que se constitui de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

O principal ponto da EFD é a integração existente entre os órgãos fiscalizadores, sendo que a mesma informação, simultaneamente, esta a disposição de vários entes tributários, de acordo com a redação apresentada em BRASIL, (2007).

Art. 3º São usuários do Sped:

I - a Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda;

II - as administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante convênio celebrado com a Secretaria da Receita Federal; e

III - os órgãos e as entidades da administração pública federal direta e indireta que tenham atribuição legal de regulação, normatização, controle e

fiscalização dos empresários e das sociedades empresárias.

III - os órgãos e as entidades da administração pública federal direta e indireta que tenham atribuição legal de regulação, normatização, controle e fiscalização dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas. (Redação dada pelo Decreto nº 7.979, de 2013)

§ 1º Os usuários de que trata o caput, no âmbito de suas respectivas competências, deverão estabelecer a obrigatoriedade, periodicidade e prazos de apresentação dos livros e documentos, por eles exigidos, por intermédio do Sped.

§ 2º Os atos administrativos expedidos em observância ao disposto no § 1º deverão ser implementados no Sped concomitantemente com a entrada em vigor desses atos.

§ 3º O disposto no § 1º não exclui a competência dos usuários ali mencionados de exigir, a qualquer tempo, informações adicionais necessárias ao desempenho de suas atribuições.

Art. 4º 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.

Com a realização desse cruzamento de informações, a probabilidade de ocorrer a sonegação é muito menor, tendo em vista a grande quantidade de agentes arrecadores que tomam posse das informações fiscais, possibilitando assim uma fiscalização maior, dificultado a sonegação.

1.1 Questão de Pesquisa

O Sistema Escrita Fiscal Digital-EFD pode ser entendido como uma forma para realizar a reforma tributária no Brasil sem provocar pânico econômico ao mercado?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

Analisar se o Sistema Escrita Fiscal Digital-EFD pode ser entendido como uma forma para realizar a reforma tributária no Brasil sem provocar pânico econômico ao mercado

1.2.2 Objetivos específicos

- Verificar quais as ações que o governo tomou para realizar a reforma tributária no Brasil antes do início do sistema EFD;
- Avaliar as ações do governo com relação a implantação do EFD-Escrituração Fiscal Digital;
- Descrever quais são as finalidades e subsistemas que compõe o sistema EFD;
- Analisar se o sistema EFD é uma forma de reforma tributária no Brasil.

1.3 Justificativa

Baseado na extrema complexidade do sistema tributário nacional, assim como na sua importância, tanto para a arrecadação da União, como para a atividade empresarial, e até mesmo para a subsistência do cidadão comum, o presente estudo demonstra relevância amparado nos seguintes aspectos:

- Sob a relevância do tema para a sociedade brasileira como um todo.
- Busca do conhecimento sobre as possíveis mudanças tributárias brasileiras e seus prováveis impactos econômicos.
- Averiguação de iniciativas palpáveis do governo brasileiro para a realização da reforma tributária nacional.

- Desvendar qual o patamar em que se encontra a reforma tributária no Brasil.
- Análise da complexidade dos mecanismos adotados para a realização da reforma tributária brasileira.
- Contribuição para a pesquisa e fomento do assunto no meio acadêmico.

2 REVISÃO TEÓRICA

2.1 Tributos no Brasil

É extremamente complicado definir com segurança o momento exato da criação dos tributos ou mesmo algo parecido, na história dos seres humanos, porém é possível concluir que este momento ocorreu com a necessidade dos homens se organizarem em sociedades, deixando de ser nômades sedentarizando as populações, criando a também a busca pela riqueza e poder MENESCAL (2007).

A partir do momento em que os homens deixam de ser nômades para fixar moradia em um local determinado, surgem os estados, e com isso a necessidade da criação dos tributos de modo a manter a ordem e a qualidade de vida entre os cidadãos que ali vivem.

O formato do estado lhe coloca como dependente da arrecadação tributaria, sendo conclusivo então que um dos principais deveres do exercício da cidadania é o pagamento de tributos, haja visto que com isso o Estado tem garantidos os recursos necessários para fomentar a realização de programas e políticas voltadas ao bem dos seus cidadão, principal razão de ser do estado BUFFON, (2012). Corroborando com esta idéia Valeretto (2010) salienta que no intuito de suprir as necessidades decorrentes de viver em sociedade o homem criou o tributo.

No Brasil já houveram no passado reformas tributarias, cabendo ressaltar entre elas a de 1965 e a de 1988, ambas geradas com o advento das respectivas cartas magmas. O nosso sistema atual é caracterizado pela grande quantidade de tributos, o que gera um grande custo tanto de arrecadação tributário, como também o custo dos tributos propriamente ditos JUNQUEIRA (2010).

É importante salientar que o papel inicial desempenhado por um sistema tributário é a geração de receitas, e que tem como intuito fomentar a execução dos gastos públicos ocorridos no processo de oferta de bens e serviços públicos destinados ao bem comum, possibilitando também, a realização de outro papel importante desse sistema tributário, que é o desenvolvimento social e econômico SANTOS (2006).

De acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 3, “ Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se posa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Como forma de facilitar o entendimento do texto legal, Resende *et al*

(2010), ressalta que a prestação pecuniária é aquela contribuição que alguém é obrigado a fazer, sendo assim o tributo é uma obrigação em dinheiro, trata-se de uma obrigação compulsória, já que seu pagamento é obrigatório pelo poder coercitivo do estado. Sabbag (2009) salienta, ainda, o caráter obrigatório do tributo, já que se trata de algo não voluntário, não contratual e principalmente, não facultativo, desse modo o tributo caracteriza-se como uma prestação compulsória.

Os governos podem instituir tributos, sendo eles enquadrados como impostos, taxas e contribuições de melhoria BRASIL (1966). Mesmo tendo o poder de tributar o governo federal, estados e municípios, só podem tributar conforme determinando em BRASIL (1988):

Art: 153

- I – importação de produtos estrangeiros;
- II- exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III- renda e proventos de qualquer natureza;
- IV- produtos industrializados;
- V- operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI- propriedade territorial rural;
- VII- grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Além de instituir os impostos das formas supracitadas, a União pode ainda instituir outros impostos que não foram previstos, desde que seja mediante lei complementar e que sejam não cumulativos e não tenham nem fato gerador ou base de cálculo já discriminados na constituição BRASIL (1988).

Conforme Sabbag (2009) a Constituição Federal restringe o poder de tributar, contemplando dessa forma o interesse do cidadão. Essa proteção se dá já que para a União, os Estados e Municípios, possam exigir, ou aumentar tributos é necessário que isso esteja estabelecido em lei BRASIL,(1988).

Para que seja feita a cobrança de um tributo ele deve ser caracterizado como tal, de acordo com Santos e Oliveira (2008), o fato gerador, o contribuinte ou responsável e a base de calculo, são os elementos que determinam a caracterização de um tributo.

Pegas (2009) define o fato gerador como o ato que gera o nascimento da obrigação tributária, ressaltando ainda que esta obrigação pode ser definida como principal ou acessória.

Brasil (1966) define a o fato gerador como:

Art.114: Fato Gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art 115: Fato Gerador da obrigação acessória é qualquer situação que na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal.

O próximo passo para a cobrança do tributo é definir o contribuinte, também conhecido como Sujeito Passivo Direto, sabendo-se que esse é aquele que tem relação direta e pessoa com o fato gerador SABBAG (2009). Corroborando esse entendimento constatamos que o “ Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” BRASIL,(1966, Art 121).

Já definidos fato gerador e contribuinte, verificamos que a base de cálculo conforme Pegas (2009) é o valor sobre o que deve ser aplicada a alíquota para apuração do valor devido como tributo, sendo que esta alíquota deve ser definida por lei complementar. RESENDE *et al* (2010, p52) entende a que “*a base de calculo é o valor sobre o qual é aplicada a alíquota para a apuração do montante de tributo a pagar*” complementando ainda que além do fato dela ser defini em lei complementar a realização de qualquer alteração esta sujeita a princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade.

Existem formas diferentes de se apurar os impostos, sendo que alguns deles dependem de seu fato gerador e outros da situação positiva da empresa.

O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), são calculados obtidos de formas diferentes, conforme o regime de tributação adotado pela empresa, conforme EXPERTISE CONTÁBIL,(2014, p1):

O lucro real é apurado com base em levantamento de balanço e demonstração de resultado de determinado período. Assim, o profissional contábil efetua os lançamentos pertinentes, apura se houve lucro ou prejuízo e, com base na legislação do imposto de renda e da contribuição social, efetua os ajustes de despesas indedutíveis e receitas isentas. Para ser possível a tributação por este método, a empresa deve contar com organização suficiente no sentido de possibilitar o controle efetivo de receitas e despesas (contas correntes bancárias, aplicações, contas a receber e a pagar, ativo permanente, entre outros itens), muito embora os outros métodos de tributação não eliminem totalmente esta necessidade. A terminologia "lucro real" é normalmente utilizada para se diferenciar o tipo de imposto a que a empresa está sendo submetida mas, tecnicamente, se refere ao "lucro que serve como base para o imposto de renda". Este é "real" em virtude de se efetuar "ajustes" no valor encontrado na demonstração de resultado, a qual indica o "lucro contábil". Estes ajustes podem aumentar ou diminuir o lucro contábil, como por exemplo uma despesa efetivamente realizada e paga mas que, por determinação legal, não pode ser deduzida da base de cálculo do imposto. De modo resumido: "lucro real é o lucro efetivamente auferido pela empresa, com base em registros contábeis permanentes e devidamente ajustado segundo a legislação fiscal".

(...)O lucro presumido é apurado mediante aplicação de percentual fixo sobre a receita. O resultado encontrado é utilizado para cálculo do imposto de renda e da contribuição social. Como o próprio nome indica trata-se de se presumir qual o lucro efetivo de uma sociedade, independente dos registros contábeis.

Já no caso do PIS e COFINS, tem sua apuração da seguinte maneira RECEITA FEDERAL DO BRASIL³,(2012, p1):

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, no regime de incidência cumulativa, é o faturamento mensal, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 1º)

Exclusões da Base de Cálculo

Para fins de determinação da base de cálculo, podem ser excluídos do faturamento, quando o tenham integrado, os valores: (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 2º, com alterações da MP 2.158-35/2001; IN SRF nº 247, de 2002, art. 23):

- a. das receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);
- b. das vendas canceladas;
- c. dos descontos incondicionais concedidos;
- d. do IPI;
- e. do ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
- f. das reversões de provisões;
- g. das recuperações de créditos baixados como perdas, que não representem ingresso de novas receitas;
- h. dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
- i. dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
- j. das receitas não-operacionais, decorrentes da venda de bens do ativo permanente.

Alíquotas

As alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de incidência cumulativa, são, respectivamente, de sessenta e cinco centésimos por cento (0,65%) e de três por cento (3%).

Apuração e Pagamento

A apuração e o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins serão efetuados mensalmente, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica.

Quando a apuração do PIS e Cofins é realizado sobre o regime de incidência não cumulativo o portal tributário salienta que isso é feito através dedução dos créditos apurados admitidos em na legislação apurados dentro de cada contribuição.

Já o ICMS tem sua apuração feita no caso dos lucros real e presumido, o primeiro passo é a apuração dos créditos das entradas de mercadorias, depois disso feito o saldo credor encontrado nos períodos anteriores, os créditos de transferências e outras deduções do ICMS, incluindo entre elas o ICMS Garantido, do total desses créditos é realizada a dedução do ICMS devido em virtude de vendas, sendo que onde ocorrer a existência de um saldo credor maior a empresa ficara com um saldo remanescente credor para o próximo período, caso contrario, se no ato de apuração se o saldo devedor

for maior, a empresa fica obrigada ao recolhimento do ICMS, MARTINS e BONADIO (2008). Os autores ainda esclarecem que quando se trata do SIMPLES, para a apuração do ICMS devido é necessário o levantamento da receita bruta acumulada nos últimos 12 meses, que antecedem o período de apuração, sendo que a faixa de tributação será feita de acordo com o enquadramento da empresa, obtendo-se assim o enquadramento da empresa e em consequência o imposto devido por ela.

2.2 Reforma Tributaria

Existe um sentimento de consenso geral em relação a necessidade de uma reforma tributaria no Brasil, a população julga necessária a sua realização já que com as mudanças na economia mundial acontecendo de maneira veloz, nos últimos anos, principalmente no que se diz respeito a integração dos mercados, internacionais, faz com que sobre pouca margem para a sobrevivência de um sistema tributário que reduza a produtividade da economia do país e trave seu crescimento econômico, como é o caso do modelo brasileiro LIMA (1999).

De acordo Brasil (2008), ressalta-se que a reforma tributaria seria uma completa revisão no sistema tributário brasileiro, que teria entre suas principais vantagens a eliminação de obstáculos para a produção, tornando-a mais eficiente e com um custo menor a carga fiscal que incide tanto sobre produtores como consumidores, estimulando ainda a formalização e sustentando um desenvolvimento mais equilibrado de estados e municípios. A principais propostas para a elaboração da reforma tributaria foram feitas através da Proposta de Emenda Constitucional (PEC)233 enviada ao Congresso Nacional em 2008, sendo elas demonstradas em BRASIL (2008, p8):

“A proposta de emenda constitucional (PEC) encaminhada ao Congresso Nacional tem seis objetivos principais:

- 1) Simplificar o sistema tanto no âmbito dos tributos federais quanto do ICMS, eliminando tributos e reduzindo e desburocratizando a legislação tributária;
- 2) Acabar com a guerra fiscal entre os Estados, com impactos positivos para o investimento e a eficiência econômica;
- 3) Implementar medidas de desoneração tributária, principalmente nas incidências mais prejudiciais ao desenvolvimento;
- 4) Corrigir as distorções dos tributos sobre bens e serviços que prejudicam o investimento, a competitividade das empresas nacionais e o crescimento;
- 5) Aperfeiçoar a política de desenvolvimento regional, medida que isoladamente já é importante mas que ganha destaque no contexto da reforma tributária como condições para o fim da guerra fiscal;
- 6) Melhorar a qualidade das relações federativas, ampliando a solidariedade fiscal entre a União e os entes federados, corrigindo

distorções e dando início a um processo de aprimoramento do federalismo fiscal no Brasil.

Para definir o conceito de reforma tributária fazemos uso do entendimento de Barros Filhos (2014) que entende a reforma tributária como um pacote de mudanças que ocorrem na atual estrutura, integrando também a legislação dos impostos, taxas e contribuições em vigência no país.

BRASIL,(2008, p9) ressalta a seguinte situação:

A principal mudança proposta no âmbito dos tributos federais é a extinção, no segundo ano após a aprovação da Reforma, de cinco tributos e a criação de um novo imposto sobre o valor adicionado (IVA-F), mantendo neutra a arrecadação.

Neste sentido, seriam extintas a Cofins, a Contribuição para o PIS, a CIDE Combustíveis e a sobre folha para o Salário Educação, cuja receita seria suprida pelo IVA-F. Adicionalmente, propõe-se a extinção da CSLL, que seria incorporada pelo imposto de renda das pessoas jurídicas.

Como podemos verificar a reforma tributaria de acordo com o proposto seria um reajustamento dos imposto e sua simplificação, ainda fazendo uso dos conhecimentos explanados na cartinha da reforma tributaria do ministério da fazenda, verificamos que essa proposta de criação do IVA-F é um dos fatores impactantes e que gera maior discussão no debate pela criação da reforma tributaria, tendo em vista que gera grande conflito de interesses e os estados tem medos de serem prejudicados com a incorporação do ICMS pelo novo imposto, fator esse que pode ser compreendido pelo fato de atualmente o ICMS apresentar legislações diferentes nos estados.

Uma das principais justificativas que se utiliza para argumentar a necessidade de uma reforma tributaria é encontrada em BRASIL (2008, p 2):

O Brasil tem uma estrutura tributária muito complexa, com muitos tributos incidentes sobre a mesma base. O problema é especialmente relevante no caso dos tributos indiretos sobre bens e serviços. Enquanto a maior parte dos países tem um ou dois tributos indiretos, o Brasil tem seis, com grande diversidade legislações, que estão em permanente alteração.

Somente na esfera federal são quatro tributos e três regimes tributários diferentes. O ICMS, de competência estadual, apresenta 27 diferentes legislações, com enorme variedade de alíquotas e critérios de apuração. No caso da tributação do lucro das empresas, há dois tributos distintos: o imposto de renda (IR) e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).

Uma das maneiras de reduzir essa complexidade seria através da redução do numero de tributos, porém em contra partida era necessário criar mecanismos para manter a arrecadação e reduzir a sonegação fiscal.

2.3 Sped Fiscal

A evasão fiscal em grande parte causada visão do povo que existe uma incapacidade do estado controlar despesas, desse modo gerando sobre os contribuintes uma pressão tributaria, que resulta no aumento da arrecadação ano após ano, sendo deste modo que ocorre um alimento múltiplo da situação que quando maior a carga tributaria e em contra partida sua arrecadação, maior também a evasão fiscal BATISTA JUNIOR (1999). Uma das maneiras de aumentar o controle e reduzir os custo de arrecadação tributaria foi a criação do Sistema de Escrituração Digital (SPED), que modernizou o controle dos processos contábeis. Mais a implementação do SPED somente foi possível com o advento da Ementa constitucional 42 de 19 de dezembro de 2003 BRASIL (2003) que introduziu o inciso XXII ao artigo 37 da Constituição Federal BRASIL (1988), determinando que os entes arrecadadores compartilhassem informações conforme seu determina sua redação BRASIL,(2003,p1):

As administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

A criação do SPED é decorrente da necessidade de redução de custos, um aumento consideravelmente a agilidade do processo, sem falar na redução drástica dos erros fiscais BRASIL, (2009). Conforme salienta Faria *et al* (2010) o SPED, consiste no ato de modernizar a sistemática necessária para o cumprimento das obrigações tributarias que devem ser pagas pelos contribuintes, e informadas aos órgãos fiscalizadores assim como a própria administração publica.

Entre os pilares da implementação do SPED, o mais urgente no ato de sua criação foi a necessidade extrema de uma complexa modernização na maneira de envio de documentações tributarias no Brasil, assim como as certidões de quitação desses débitos.

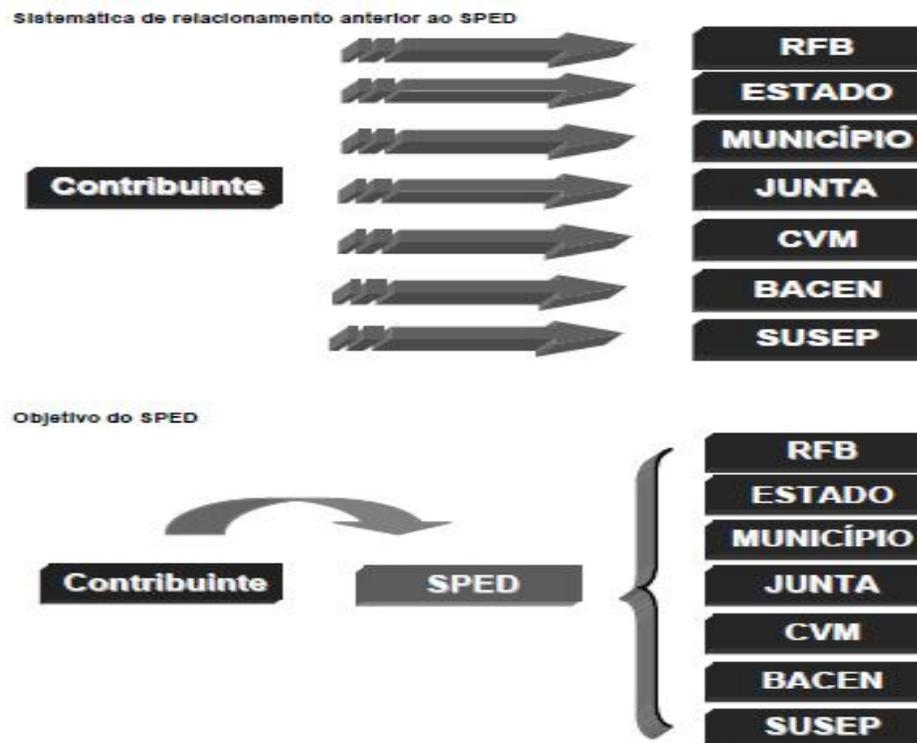


Figura 1: Comparação da Sistemática de Relacionamento com o contribuinte antes e depois do SPED.

Fonte: Manual de Autenticação dos Livros Digitais - SPED Contábil - Escrituração Contábil Digital - ECD: Atualizado até 02 de maio de 2010 / Fabio Rodrigues de Oliveira, Márcio Felicori Tonelli e Nivaldo Cleto. 2. Ed. - São Paulo: FISCOSoft, 2011.

O SPED foi instituído em 2007, é considerado a modernização da sistemática de cumprimento das obrigações que devem ser transmitidas pelo contribuinte tanto aos órgãos fiscalizadores como as administradoras tributárias, tendo com fator importante o ato de gerar em si mesmo a certificação digital, garantindo deste modo a validade jurídica dos atos mesmo estando apenas em sua forma digital BRASIL (2009). De acordo com Barbosa *et al* (2012), quando o governo instituiu o SPED alterou a forma de entregas das informações solicitados aos contribuintes, produzindo desta maneira uma velocidade maior da chegada destas informações, padronizando os relatórios possibilitando ao fisco realizar os cruzamentos entre os dados fiscais e contábeis dos contribuintes, desse modo se demonstrando mais seguro e com menor risco de sonegação dos impostos para os cofres públicos.

A definição legal de SPED era dada Brasil (2007), teve sua redação ratificada por Brasil (2013) que define SPED da seguinte forma:

Art 2º

O Sped é 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.

Já de acordo com o Receita Federal do Brasil² (2014) A escrituração Fiscal Digital – EFD constitui um conjunto de documentos fiscais e outras informações que são de interesse dos fisco das unidades federadas e da secretaria da Receita Federal do Brasil, isso no formato digital, contendo dentro de si os registros de apuração de impostos a que se referem as operações e prestações praticadas pelos contribuintes, é importante ressaltar que este arquivo deve conter a assinatura digital do contribuinte e ser transmitido via internet no ambiente do SPED. Um fato que é importante salientar a respeito do SPED com forme ressalta CONSITEMA (2014,p1):

O SPED - Sistema Público de Escrituração Digital começou a ser desenvolvido ainda no Governo Fernando Henrique Cardoso com a edição da Lei 9989/00 - Plano Plurianual que contemplava o Programa de modernização das Administrações Tributárias e Aduaneiras. O sistema entrou em vigor para algumas empresas em 2008, em caráter de teste, atingindo em 2009 grande parte das empresas tributadas pelo lucro real no país. O projeto é composto por três bases: SPED-Fiscal / EFD - Escrituração Fiscal Digital, SPED-Contábil / ECD - Escrituração Contábil Digital e NF-e Nota Fiscal Eletrônica.

O sistema do SPED, funciona armazenando todos os dados desde cupons até notas fiscais de entrada e saída que são geradas por ECF-Emissor de cupom fiscal sendo envia que estas informações são enviadas até o fisco por formato de arquivo de texto MAIVON (2014). Deste modo de acordo com RECEITA FEDERAL DO BRASIL² (2014, p1):

A Escrituração Fiscal Digital - EFD é um arquivo digital, que se constitui de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Este arquivo deverá ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente Sped.

A imagem a seguir ilustra a forma de envio das informações dos contribuintes ao fisco.

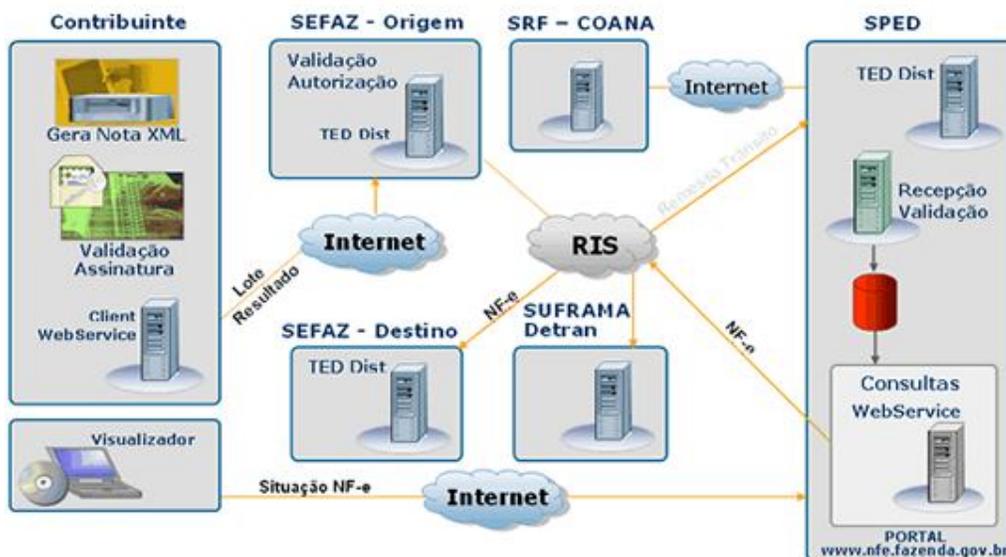


Figura 2- Esquema de Como Funciona o SPED

Fonte: CAMPOS, Vinicius; UNAINET.COM (2012).

De acordo com o site da Receita Federal do Brasil 2 (2014) a principal finalidade do SPED é :

- Promoção da integração entre os fiscos, realizado através da padronização e compartilhamento das informações fiscais e contábeis respeitando as e cumprindo as restrições legais.
- Estabelecer uma transmissão única e distinta das obrigações acessórias dos diferentes órgãos fiscalizadores racionalizando e uniformizando essas obrigações para os contribuintes.
- Tornar mais rápido o acesso as informações, dessa maneira a fiscalização fica mais efetiva, fato ocorrido pelo cruzamento de dados e a realização da auditoria eletrônica, facilitando assim a identificação dos ilícitos tributários.

Podemos verificar como fica facilitada a realização destes objetivos quando visualizamos na figura seguinte a maneira que isso ocorre dentro do âmbito de operacional do SPED.



Figura 3- Modelo Operacional de Envio da Nota Fiscal Eletrônica

Fonte: SLIDEPLAYER (2014)

Deste modo toda compra de mercadorias ou serviços existente entre as empresas e seus clientes automaticamente é enviada aos órgãos fiscalizadores o que reduz e muito a probabilidade da sonegação.

2.4 Sped Contábil

Uma parte importantíssima do SPED é a escrituração contábil digital (ECD) que de acordo com a RECEITA FEDERAL DO BRASIL2 (2014,p1):

(...) parte integrante do projeto SPED e tem por objetivo a substituição da escrituração em papel pela escrituração transmitida via arquivo, ou seja, corresponde à obrigação de transmitir, em versão digital, os seguintes livros:

I - livro Diário e seus auxiliares, se houver;

II - livro Razão e seus auxiliares, se houver;

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

A Escrituração Contábil Digital veio como forma de substituir sistemática atual de prestação das informações ao fisco, realizando uma entrega de arquivos digitais dos principais livros contábeis, entre eles o livro diário e seus auxiliares, o livro razão, os balanços de

verificação, os balanços entre outros que servem como forma de agilizar o processo de fiscalização por parte do fisco CASSULI AUDITORES INDEPENDENTES (2014).

Uma das principais vantagens da Escrituração Contábil Digital é a serie de informações que vem disponibilizada em conjunto para todos os órgão fiscalizadores, RECEITA FEDERAL DO BRASIL2(2014, p1) cita como benefícios do sistema SPED como um todo os seguintes itens:

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

Como podemos verificar entre a maioria das justificativas que demonstra a importância da implementação do sistema SPED, grande parte delas reforça a ideia do aumento de controle e redução da sonegação em decorrência principalmente da maior integração dos fiscos e aumento da agilidade no envio de informações fiscais.

O SPED foi iniciado através de três grandes projetos, a Nota Fiscal Eletrônica NF-e, SPED Contábil e Sped Fiscal Receita Federal do Brasil 2(2014).

2.5 Escrituração Fiscal Digital

A Escrituração Fiscal Digital (EFD), foi instituída por BRASIL2 (2009,p1)com a seguinte redação:

Clausula 1º:

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.

São feitas duas ressalvas sobre a utilização do EFD em BRASIL2(2009,p1)

Art 1º

§ 1º A Escrituração Fiscal Digital - EFD compõe-se da totalidade das informações, em meio digital, necessárias à apuração dos impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, bem como outras de interesse das administrações tributárias das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

§ 2º Para garantir a autenticidade, a integridade e a validade jurídica da EFD, as informações a que se refere o § 1º serão prestadas em arquivo digital com assinatura digital do contribuinte ou seu representante legal, certificada por entidade credenciada pela Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil.

A Escrituração Fiscal Digital (EFD) é descrita da seguinte maneira por RECEITA FEDERAL DO BRASIL1(2014, p1):

A EFD-Contribuições trata de arquivo digital instituído no Sistema Publico de Escrituração Digital – SPED, a ser utilizado pelas pessoas jurídicas de direito privado na escrituração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos regimes de apuração não-cumulativo e/ou cumulativo, com base no conjunto de documentos e operações representativos das receitas auferidas, bem como dos custos, despesas, encargos e aquisições geradores de créditos da não-cumulatividade.

O modo de funcionamento do EDF- Contribuições também encontra-se descrito na Receita Federal do Brasil, servindo assim como fonte de esclarecimento sobre esse instrumento, o site descreve que a pessoa jurídica deve gerar um arquivo digital a partir de sua base de dados, tomando como base o leiaute pré estabelecido pela secretaria da receita federal, repassando desse modo a as informações referentes a todos os seus documentos fiscais e todas as outras operações que criem repercussão no campo de incidência das contribuições sócias e dos créditos da não cumulatividades. Outro dado que deve ser informado é a contribuição previdenciária sobre a receita bruta, referente a cada período de apuração de que

se trata cada uma das respectivas contribuições, o site ressalta que o arquivo deve ser submetido a importação e validação pelo programa validador fornecido pelo próprio site.

A Escrituração Fiscal Digital contempla uma série de documentos fiscais já que BRASIL2(2009,p1), faz a seguinte determinação:

Clausula1, § 3º

O contribuinte deverá utilizar a EFD para efetuar a escrituração do:

- I - Livro Registro de Entradas;
- II - Livro Registro de Saídas;
- III - Livro Registro de Inventário;
- IV - Livro Registro de Apuração do IPI;
- V - Livro Registro de Apuração do ICMS;
- VI - documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP.
- VII - Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

Com toda essa gama de documentos que a EFD transmite para os órgãos fiscalizadores reduz drasticamente o tempo de tramitação das informações fiscais, sendo no caso agora simultâneas, facilitando e muito os procedimentos de controle e fiscalização. É importante lembrar que a periodicidade de entrega destas informações é mensal é mensal devendo ser feita a sua transmissão após a realização da validação até o decimo dia útil do segundo mês subsequente a referida informação RECEITA FEDERAL DO BRASIL1(2014).

No Mato grosso do sul a Resolução 2510 de 13 de outubro de 2013, determina a regra que vigora a partir do dia 01/01/2014, mencionados no artigo primeiro desta resolução, Secretaria da Fazenda de Mato Grosso do Sul (2013,p1)

Art. 1º A partir de 1º de janeiro de 2014, todos os contribuintes do ICMS do Estado de Mato Grosso do Sul ficam obrigados a utilizar a Escrituração Fiscal Digital (EFD).

§ 1º Incluem-se na obrigatoriedade de que trata este artigo:

- I – as microempresas (ME) e as empresas de pequeno porte (EPP) mencionadas no Anexo Único a esta Resolução;
- II – as microempresas (ME) e as empresas de pequeno porte (EPP), quando, nos termos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, estiverem impedidas de recolher o ICMS na forma do Simples Nacional;
- III – o produtor rural inscrito no Cadastro da Agropecuária que, em 1º de janeiro de 2014, seja detentor de regime especial para a emissão de Nota Fiscal modelo 1 ou de Nota Fiscal Eletrônica e a escrituração de livros fiscais em papel, observado o disposto no § 3º deste artigo.
- IV – o posto revendedor de combustíveis, ainda que enquadrado como microempresa (ME) ou empresa de pequeno porte (EPP), optante ou não pelo Simples Nacional. (Inciso IV: acrescentado pela Resolução/SEFAZ nº 2.520/13. Efeitos a partir de 1º.01.2014.)

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se também às pessoas que, embora não se qualifiquem como contribuinte do ICMS, estejam obrigadas à escrituração dos livros e documentos a que se refere o caput deste artigo.

§ 3º Na hipótese do inciso III do § 1º deste artigo, a extinção, por qualquer motivo, do regime especial não desobriga o produtor rural da utilização da EFD.

3 MÉTODOLOGIA DE PESQUISA

O que determina se um estudo é ou não científico é a capacidade que ele tem de ser reproduzido ou mesmo contestado, com base em informações que norteiam a maneira como foi realizado o estudo, sendo que isso só é possível através da utilização de um método científico ACEVEDO e NOHARA (2006). Gil (2008) define que o método pode ser compreendido como o caminho que se faz para chegar a um fim determinado.

Já o método científico é conceituado como o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos utilizados para se conseguir um determinado conhecimento GIL, (2008).

O presente estudo pode ser considerado em parte como bibliográfico já que de acordo com as palavras de GIL (1991, p 48):

A pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho desta natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas. Boa parte dos estudos exploratórios pode ser definida como pesquisas bibliográficas. As pesquisas sobre ideologias, bem como aquelas que se propõem à análise das diversas posições acerca de um problema, também costumam ser desenvolvidas quase exclusivamente a partir de fontes bibliográficas.

Acevedo e Nohara, (2006) também concordam com esse entendimento, afirmando que o levantamento bibliográfico é realizado através de buscas de estudos anteriores produzidos por outros cientistas que em grande parte foram publicados na forma de livros ou artigos científicos.

É importante frisar que a pesquisa bibliográfica pode ser realizada sozinha ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental, sendo que em qualquer uma das maneiras adotadas o objetivo que se deseja atingir é fomentar dados que possibilitem a elucidação de um problema tomando como base as referências teóricas já publicadas em documentos, fazendo assim uma revisão do entendimento científico acumulado que se tem do problema tendo como base nestas publicações VALERETTO (2010).

A parte bibliográfica deste estudo revela-se partindo da ideia que seus conhecimentos analisados partiram e grande parte de estudos científicos, como teses, dissertações, artigos e livros, sendo usados para realizar uma base de conhecimento teórico possibilitando ao leitor um entendimento inicial do tema que se visa explorar dentro deste estudo.

Este estudo é considerado parte bibliográfico, já que além das características já descritas, com auxílio dos autores já supracitados, ela também pode se configurar como

documental, tendo em vista realiza sua investigação de material de sustentação dos conhecimentos investigando documentos que ainda não passaram por um tratamento analítico que descreva e compare usos e costumes, tendências diferenças entre outras características importantes para tabulação de dados, o principal foco deste estudo é a atualidade do conhecimento, diferente da pesquisa histórica que realiza a análise de fatos passado, VALERETTO (2010).

De Acordo com GIL, (1991 ,p 51):

A pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa.

Sendo assim concluímos presente estudo é em parte bibliográfica e em parte documental, não sendo entendidos como fatores de exclusão de um do outro, mais sim como complemento, já que os conhecimentos de cada um desses parâmetros de pesquisa, são somatórios na busca pelo conhecimento.

Quando verificamos o estudo do ponto de vista da forma de abordagem do problema existem duas classificações possíveis de acordo com SILVA e MENEZES, (2005 , P 17, grifo do autor) *apud* GIL (1991).

Pesquisa Quantitativa: considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las. Requer o uso de recursos e de técnicas estatísticas (percentagem, média, moda, mediana, desvio-padrão, coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.).

Pesquisa Qualitativa: considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento chave. É descritiva. Os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem.

Nesse estudo podemos então conceituar a forma de abordagem do problema como pesquisa qualitativa já que o ponto chave desse entendimento é a interpretação dos fenômenos ocorridos e atribuição dos significados ao contrario do acontece quanto a pesquisa praticada é experimental ou levantamento, tipo em que os procedimentos de análise podem ser definidos de maneira previa, na pesquisa qualitativa não existem formulas pré determinadas para servir como orientação ao pesquisador, sendo que neste caso a análise dos dados depende muito do estilo e capacidade do pesquisador (GIL, 2008).

No momento em que verificamos a maneira dessa explicação qualitativa ser realizada podemos verificar que o método pelo qual isso foi feito é o método dedutivo, tendo em vista que, quando falamos no objetivo do raciocínio dedutivo que é a explicação do conteúdo de premissas, o que é feito por intermédio de uma cadeia de raciocínio em ordem descendente, realizando uma análise do ponto de vista geral partindo para o particular até se chegar a uma conclusão SILVA e MENEZES (2005).

Quem também compartilha dessa visão é Gil (2008) ressaltando que o método dedutivo parte de princípios que são reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis o que gera a possibilidade de chegar a conclusões formais, através do uso único de sua lógica de entendimento. Sendo assim neste estudo o que se faz é uma verificação dos conceitos e conteúdos ditos como verdadeiros a respeito do que seria uma reforma tributária e os aspectos a respeito da EFD no Brasil.

Como maneira, de possibilitar que o presente estudo atinja seus objetivos e gere a capacidade de confrontação dos dados analisados, o método científico que foi utilizado para sua confecção pode ser definido quanto a natureza de pesquisa como aplicada, já que envolve interesses locais e tem por intuito gerar conhecimentos sobre um assunto anteriormente definido VALERETTO (2010).

Ainda fazendo uso dos conhecimentos descritos por Valeretto (2010), qualitativa, já que seus dados são coletados sem qualquer manipulação, sendo também caracterizada como exploratória quando se fala em aspecto subjetivo, tendo em mente que ela busca averiguar um assunto a fundo familiarizando-se com o problema, além de estatística no que diz respeito a análise de dados já que nesse momento de estudo faz-se uso da técnica estatística para podermos realizar comparações e valorar um resultado do que foi apurado como verdadeiro para a resposta do questionamento.

No que tange ao fator dos objetivos da pesquisa, podemos classificá-la como explicativa já que busca responder os questionamentos que motivaram o estudo assim como seus porquês, é importante frisar que os dados estudados serão tabulados e comparados buscando essas respostas.

A estudo foi realizado buscando-se dados do Governo Federal sobre a arrecadação de impostos, a partir desse ponto, o período comparado foi o de 2008 à 2013, já que o SPED teve início em 2007, aí os dados desse estudo realizado por Brasil(2012) foram tabulados de modo a verificar se houve aumento na arrecadação tributária, após a implementação do SPED, junto com isso foi feito um comparativo do crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil no mesmo período para verificar se esse aumento de arrecadação tributária não foi

causado pelo crescimento econômico, após a realização de todas essas etapas foi realizada a análise dos dados que segue no próximo capítulo.

4. ANÁLISE DE DADOS

No processo de busca pelo conhecimento uma das formas encontradas para trazer a luz as dúvidas que pairavam foi a realização de uma comparação, averiguando se houve aumento da arrecadação tributária do país após a implementação do SPED, tendo em vista que este foi Instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007 BRASIL (2007), buscou-se traçar esse comparativo usando como base os anos posteriores a sua implementação, fomentando desse modo com base em dados palpáveis um parâmetro comparativo.

Um dos materiais que possibilitou realizar essa análise de arrecadação foi um estudo realizado pela própria Receita Federal através do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD), dentro do qual utilizamos uma tabela que faz o detalhamento da receita tributária do ano de 2008 á 2012, tabela essa que segue reproduzida em seguida neste estudo.

Tabela 01 - Receita Tributária por Tributo e Competência - 2008 a 2012

	R\$ milhões				
Tributo	2008	2009	2010	2011	2012
Total da Receita Tributária	1.047.292,75	1.078.602,28	1.264.198,80	1.463.024,92	1.574.592,92
Tributos do Governo Federal	728.003,80	743.481,12	872.793,51	1.024.783,64	1.087.226,33
Orçamento Fiscal	275.001,78	260.803,16	307.286,54	366.013,93	380.273,56
Imposto de Renda	192.715,80	190.373,76	212.771,91	255.333,99	265.006,17
Pessoas Físicas	13.792,26	13.469,10	16.173,99	20.438,02	22.265,13
Pessoas Jurídicas	78.520,62	77.024,27	82.390,73	94.797,82	92.240,14
Retido na Fonte	100.402,92	99.880,39	114.207,20	140.098,15	150.500,90
Imposto sobre Produtos Industrializados	36.695,29	27.648,83	37.287,08	41.207,50	42.566,77
Imposto sobre Operações Financeiras	20.167,89	19.223,02	26.571,34	31.998,23	30.998,40
Impostos sobre o Comércio Exterior	17.101,49	15.833,69	21.118,11	26.758,80	31.085,49
Taxas Federais	4.108,35	4.118,16	4.837,94	5.666,85	5.128,10
Cota-Parte Ad Fr. Ren. Mar. Mercante	2.304,70	1.510,71	2.348,41	2.455,11	2.877,97
Contrib. Custeio Pensões Militares	1.512,86	1.681,26	1.869,02	2.025,44	2.001,21

A tabela continua na pagina seguinte:

Continuação da Tabela 01:

Imposto Territorial Rural	395,39	413,73	482,73	568,01	609,44
Orçamento Seguridade Social	375.695,35	397.609,06	467.710,64	543.551,07	583.043,16
Contribuição para a Previdência Social (1)	163.355,27	182.041,10	212.014,11	246.031,38	273.988,14
Cofins (2)	118.431,05	116.280,98	140.809,23	164.814,53	174.626,00
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	41.663,72	43.190,30	45.732,60	58.594,31	55.608,09
Contribuição para o PIS/Pasep	30.326,97	30.834,05	40.558,77	42.839,88	46.352,26
Contrib. Seg. Soc. Servidor Público - CPSS	16.068,46	18.510,84	20.823,89	22.609,92	22.978,03
Contrib. s/ Receita de Concursos e Progn.	2.048,45	2.497,24	3.147,18	3.413,74	3.763,16
Contrib. Partic. Seguro DPVAT	2.306,82	2.596,59	2.830,43	3.268,86	3.518,18
Contribuições Rurais	829,28	820,83	926,07	1.066,77	1.202,57
Fundo de Saúde Militar (Beneficiário)	665,32	837,11	868,35	911,69	1.006,73
Demais	77.306,68	85.068,90	97.796,34	115.218,64	123.909,61
Contribuição para o FGTS (5)	50.517,60	57.183,49	64.270,63	74.978,80	85.812,65
Salário Educação (3)	8.776,36	9.588,93	11.049,20	13.115,38	14.774,51
Contribuições para o Sistema S	7.826,38	8.523,52	9.887,20	11.662,70	13.518,92
Cide Combustíveis	5.927,22	4.912,11	7.761,18	8.950,28	2.878,77
Cide Remessas	916,81	1.145,26	1.211,49	1.507,12	1.962,44
Outras Contribuições Federais (4)	1.729,51	713,20	839,38	1.410,33	1.021,51
Contr. s/ Rec. Empr. Telecomun.	1.065,34	1.094,29	1.185,59	1.394,69	1.520,18
Receita da Dívida Ativa	-170,98	625,55	568,91	931,78	1.051,36
Contrib. S/Rec.Concess.Permis.Energ.Elet.	419,01	967,91	655,57	825,57	893,32
Cota-Parte Contrib. Sindical	299,43	314,63	367,18	441,99	475,95
Tributos do Governo Estadual	265.600,53	276.342,13	321.756,44	357.506,71	396.236,29
ICMS	221.212,74	227.563,79	267.976,91	297.298,70	327.534,08
IPVA	17.030,74	20.102,81	21.360,84	24.107,02	27.030,53
ITCD	1.489,22	1.676,83	2.517,10	2.765,75	3.407,14
Contrib. Regime Próprio Previd. Est.	12.677,94	11.947,78	13.272,89	14.325,33	16.081,19
Outros Tributos Estaduais	13.189,89	15.050,92	16.628,70	19.009,90	22.183,34
Tributos do Governo Municipal	53.688,42	58.779,03	69.648,86	80.734,57	91.130,30
ISS	25.017,22	27.418,55	32.839,07	38.515,82	44.354,09
IPTU	13.545,53	14.881,72	17.154,31	19.334,03	21.174,47
ITBI	4.324,40	4.545,69	5.918,85	7.369,04	8.406,48
Contrib. Regime Próprio Previd. Mun.	3.882,46	4.333,44	5.094,51	6.023,22	6.798,81
Outros Tributos Municipais	6.918,81	7.599,63	8.642,11	9.492,46	10.396,45

(1) - Receitas Correntes INSS + Recuperação de Créditos INSS. Exclui Transferências a terceiros (Sistema "S" e Salário-Educação) e Inclui a Contribuição do INSS sobre faturamento.

(2) - Inclui remanescente de FINSOCIAL

(3) - Soma das parcelas do INSS e do FNDE.

(4) Inclui: CPMF, FUNDAF, CONDECINE, Selo Esp. Controle, Contrib. Ensino Aerov., Contrib. Ensino Prof. Marít., Adic. Pass. Aéreas Domést., Contrib. s/ Lojas Francas, Dep. Aduan. e Rec. Alfand., Contrib. p/ o PIN, PROTERRA, Outras Contrib. Sociais e Econômicas e Contrib. s/ Faturam. Empresas Informática, Contr. Montepio Civil, Contrib. Fundo de Saúde - PMDF/BMDF, Contrib. Fundo Invest. Reg., Reserva Global de Reversão.

(5) Inclui as contribuições devidas ao trabalhador e por demissão sem justa causa.

Fonte: BRASIL, Ministério da Fazenda, Carga Tributária no Brasil 2012.

Quando analisamos a tabela detalhadamente, verificamos casos que sustentam a ideia que a utilização do sistema SPED, ajuda na redução de Sonegação de impostos.

Um dos casos que pode ser visualizado é o do ICMS, que de 2008 em diante apresentou um aumento considerável em sua arrecadação, conforme demonstra a figura abaixo.

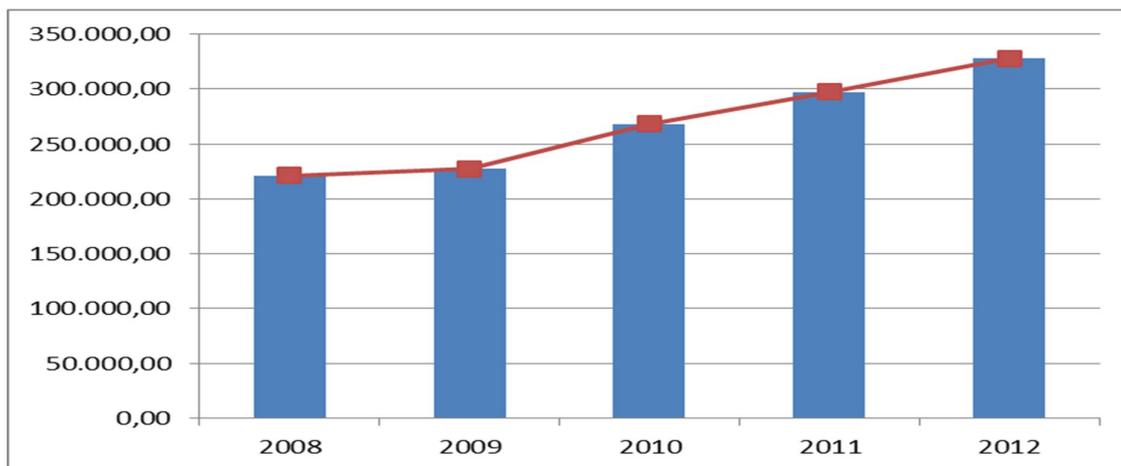


Figura 04 – Evolução da Arrecadação do ICMS de 2008 à 2012 em Milhões de Reais
Fonte: Elaborado a partir de Brasil (2012).

Como podemos ver em números absolutos a arrecadação do ICMS, vem crescendo com o passar do tempo, fato esse que podemos comprovamos visualizando a figura 05 que demonstra em termos percentuais esse crescimento.

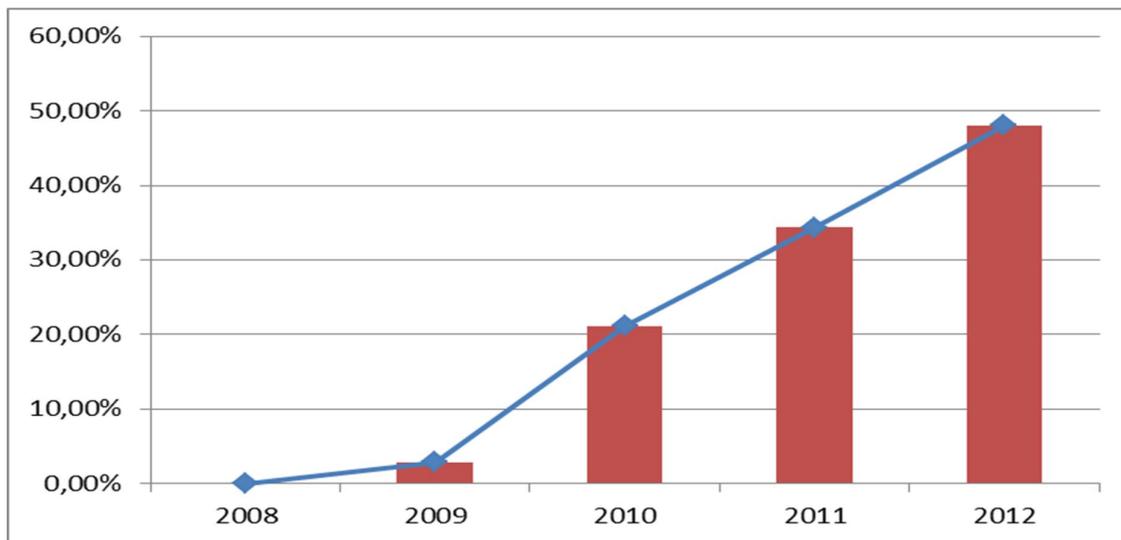


Figura 05 – Evolução da Arrecadação do ICMS de 2008 à 2012 em Percentual
Fonte: Elaborado a partir de Brasil (2012)..

Analisando os dados, constatamos que houve um aumento de 48,06% de arrecadação quando comparamos o ano inicial 2008 com o ano de 2012, é importante frisar ainda que em todos os anos houve esse aumento, um dos fatores que certamente contribuiu para isso foi a nota fiscal eletrônica, já que com o esse instrumento, a sonegação reduziu consideravelmente, um dos fatores que alavancaram essa arrecadação.

Para continuar com a verificação da situação arrecadatória do país, este estudo achou prudente realizar uma análise da variação de arrecadação tendo como base os dados referentes a arrecadação dos tributos, municipais, estaduais e federais.

Inicialmente verificaremos as figuras que correspondem a evolução da arrecadação dos impostos municipais, dados estes demonstrados a seguir.

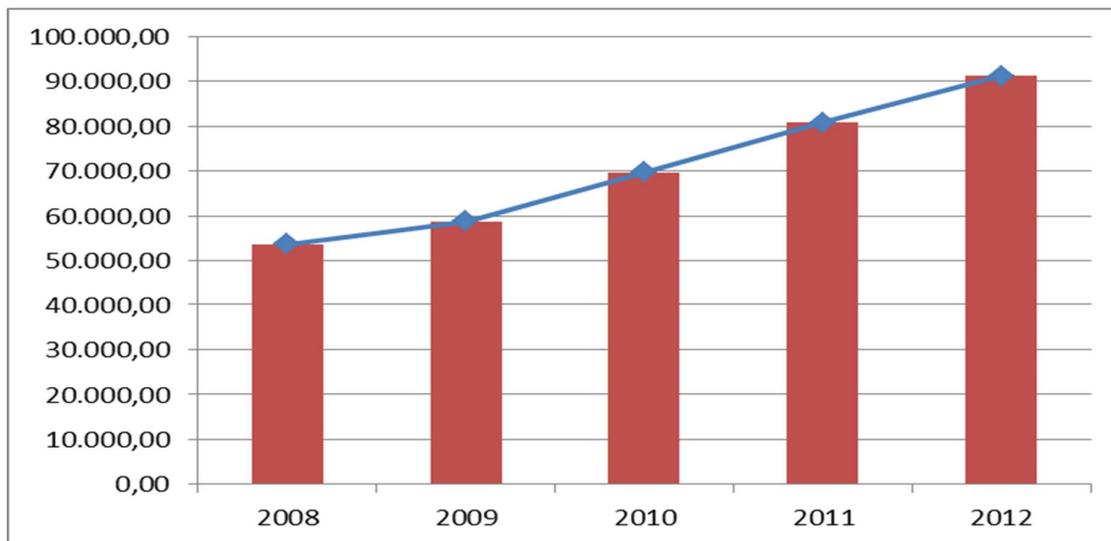


Figura 06 – Evolução da Arrecadação dos Tributos Municipais de 2008 á 2012 em milhões de reais.

Fonte: Elaborado a partir de Brasil (2012).

Os tributos municipais demonstram o aumento da arrecadação desde o ano de 2008, sendo que em cada ano que se sucedeu ouve o crescimento constante na arrecadação dos recursos.

No que diz respeito aos índices percentuais que demonstram esse aumento na arrecadação visualizamos conforme nos demonstra o gráfico 04, que relacionando 2008 com 2012, primeiro e ultimo ano do comparativo, o índice foi de 69,74% aumento esse que podemos considerar elevado em um curto espaço de tempo, é importante lembrar que o ISS, foi uma das forças motrizes que gerou esse grande aumento de arrecadação dos impostos municipais.

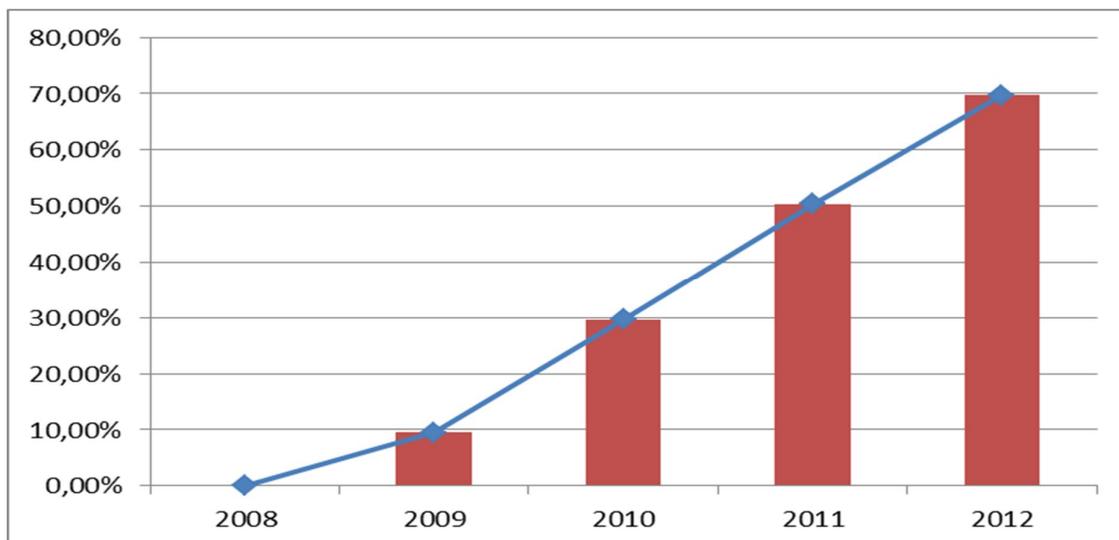


Figura 07 – Evolução da Arrecadação dos Tributos Municipais de 2008 a 2012 em percentual.

Fonte: Elaborado a partir de Brasil (2012).

A situação no que tange a arrecadação dos tributos estaduais não é diferente, os dados analisados demonstram também uma evolução dos valores arrecadados, como podemos ver na figura 08.

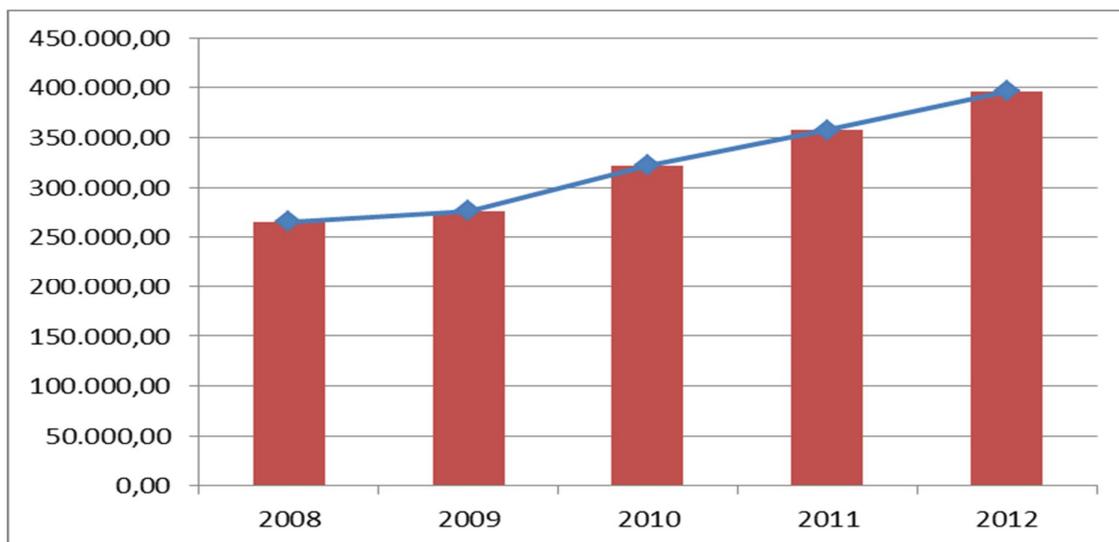


Figura 08 – Evolução da Arrecadação dos Tributos Municipais de 2008 á 2012 em milhões de reais.

Fonte: Elaborado a partir de Brasil (2012).

Verificando a arrecadação dos entes estaduais, também constatamos que houve um aumento ano após ano, lembrando que já foi feita uma análise individual do ICMS que

corroborou esse resultado, ficando claro que os governos estaduais tendem a reforçar seus cofres cada ano mais e mais se a tendência se mantiver estável.

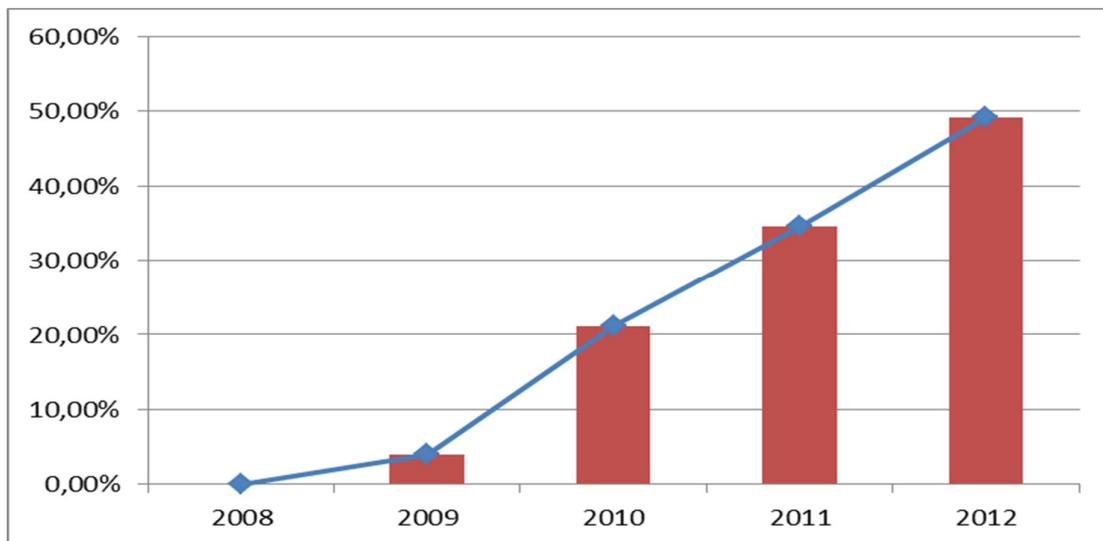


Figura 09 – Evolução da Arrecadação dos Tributos Estaduais de 2008 a 2012 em percentual.

Fonte: Elaborado a partir de Brasil (2012).

Quando visualizamos a arrecadação baseada nos tributos federais podemos verificar que do ano de 2008 em diante houve um aumento constante nos valores arrecadados, dados estes demonstrados pela figura 10.

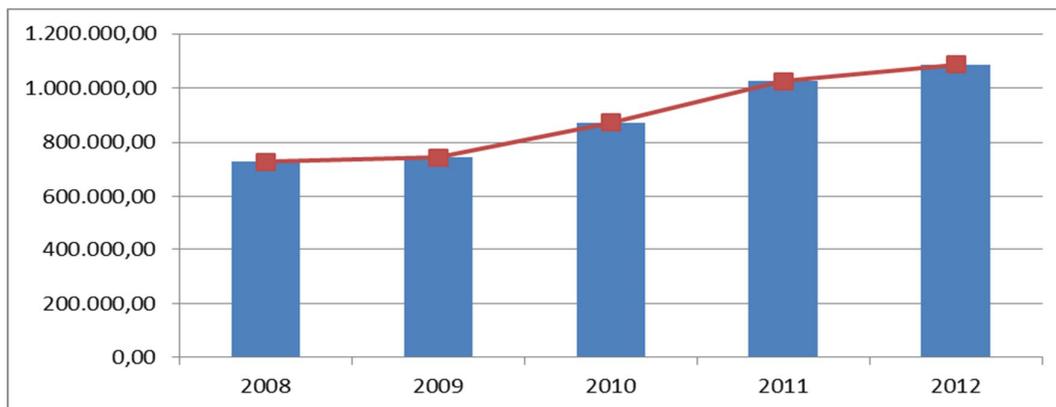


Figura 10 – Evolução da Arrecadação dos Tributos Federais de 2008 à 2012 em Milhões de Reais

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da tabela 01.

Quando fazemos a constatação dos acontecimentos levando em consideração a avaliação percentual deste crescimento notamos que o governo federal teve um aumento na de 49.34% dentro deste período de quatro anos, como demonstra a figura abaixo.

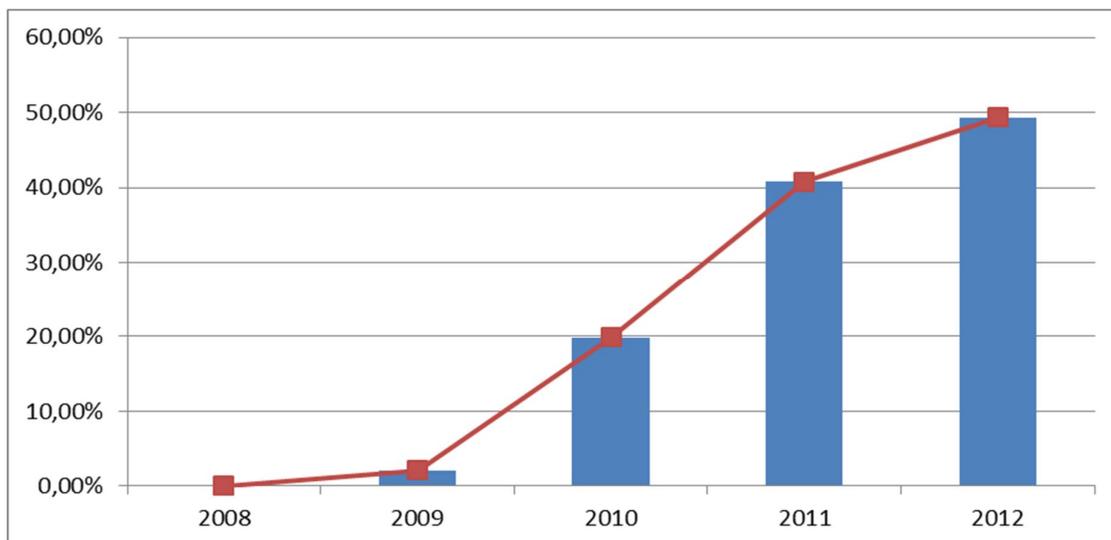


Figura 11 – Evolução da Arrecadação dos Tributos Federais de 2008 à 2012 em Percentual

Fonte: Elaborado a partir de Brasil (2012).

Como forma de concluirmos nossa análise foram elaborados mais dois gráficos, desta vez levando em consideração os dados totais da arrecadação tributária no Brasil.

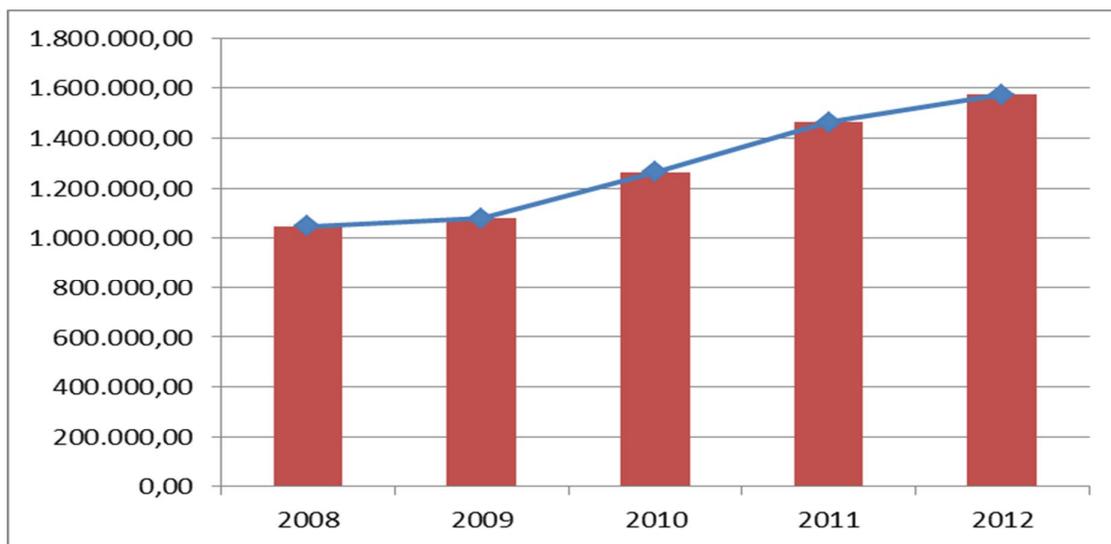


Figura 12 -Evolução do Total da Arrecadação Tributária Brasileira de 2008 à 2012 em Milhões de Reais

Fonte: Elaborado a partir de Brasil (2012).

O país como um todo apresentou crescimento consecutivo da arrecadação tributária, afinal todos os entes, estudados demonstraram tal dado, no somatório dos fatos demonstrados acima.

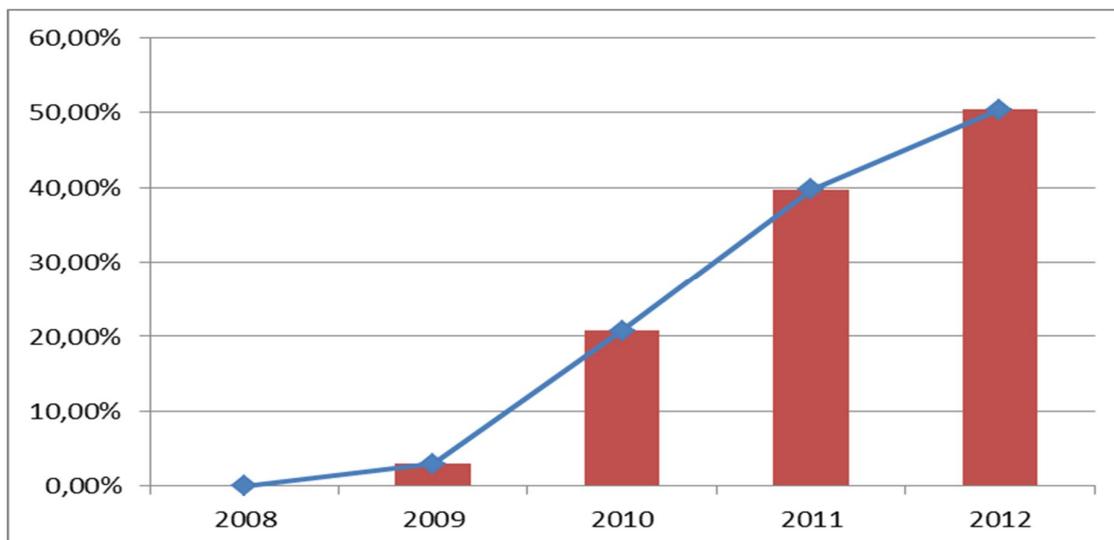


Figura 13 -Evolução do Total da Arrecadação Tributária Brasileira de 2008 à 2012 em Percentual

Fonte: Elaborado a partir de Brasil (2012).

A arrecadação tributária do país como um todo aumentou em quatro anos, 50,35%, deste modo devemos salientar que o SPED com certeza teve papel fundamental nisso, já que seus instrumentos de controle facilitaram a fiscalização em todos os entes arrecadatários, o gerou esse aumento considerável e bem expressivo considerando-se esse espaço de tempo.

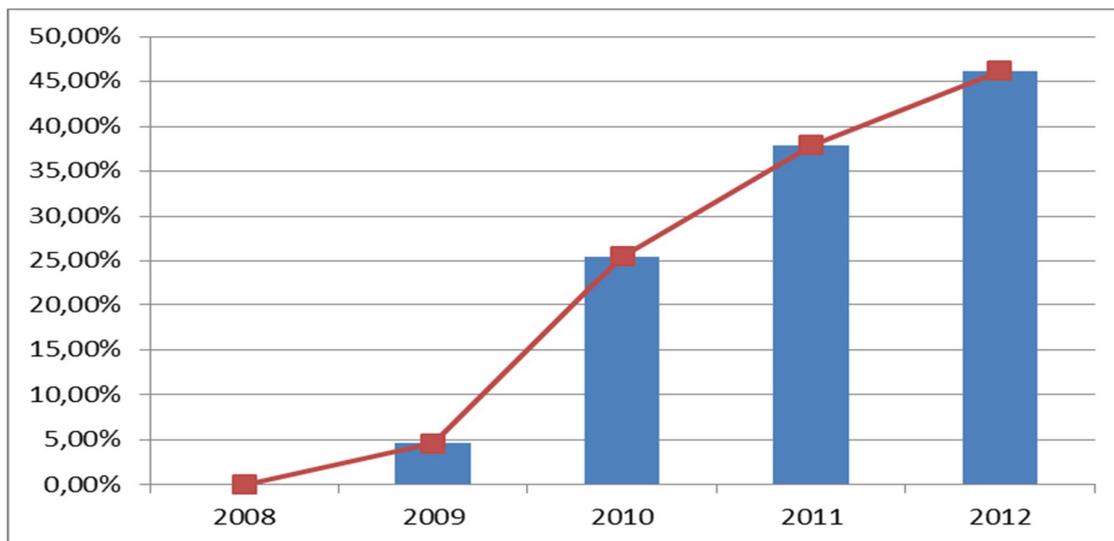


Figura 14 -Evolução do PIB Brasileiro 2008 à 2012 em Percentual

Fonte: Elaborado a partir de Brasil (2012).

Como pode ser verificado no período o PIB brasileiro mostrou um crescimento próximo ao da arrecadação, porém em 2011 e 2012 foi menor que a arrecadação o que demonstra a importância SPED nesse processo.

Sanando os questionamentos, quando se questiona se o Sistema de Escrituração Fiscal Digital pode ser entendido como uma forma para realizar a reforma tributária no Brasil, sem provocar pânico ao mercado, deve-se deixar claro, dois aspectos, sendo um deles a definição de reforma tributária, que é uma completa revisão no sistema tributário brasileiro, que teria entre suas principais vantagens a eliminação de obstáculos para a produção, tornando-a mais eficiente e com um custo menor a carga fiscal que incide tanto sobre produtores como consumidores, estimulando ainda a formalização e sustentando um desenvolvimento mais equilibrado de estados e municípios BRASIL (2008).

O outro ponto que deve ficar claro, é a ideia que se busca expressar com a palavra pânico, nesse caso sendo compreendido como um temor que poderia ser causado aos investidores caso o Governo Federal, anuncie a realização de uma reforma tributária, gerando desse modo uma fuga dos investidores, em decorrência do medo dessa reforma prejudicar seus interesses, sendo assim o pânico do qual se trata o questionamento seria, o medo do inesperado e da incerteza que tal mudança despertaria junto aos investidores.

Feita esse esclarecimento, o que pode-se verificar é que sim, o SPED, serve como uma forma de alicear a reforma tributária, apurando as arreugas e aumentando os mecanismos que as três esferas de governo tem sobre a arrecadação de impostos, o que abre espaço do que seria o próximo passo do processo, modificação dos impostos existentes, para algo que atenda as necessidades dos entes governamentais.

Quando se questiona quais as ações que o governo tomou para realizar a reforma tributária no Brasil antes do início do sistema EFD, a resposta que se encontra, é que o EFD pode ser considerado o primeiro passo da reforma, já visto que foi o que aconteceu de relevante, e realmente influenciou em algum ponto os tributos no Brasil.

Desse modo pode se dizer que a EFD é uma forma de reforma tributária é que quando isso é afirmado, ela pode ser considerada o estágio inicial dessa reforma, já que cabe a ela estruturar os mecanismos de controle, para que novas etapas possam ser criadas e implementadas posteriormente.

5 CONCLUSÃO

Os resultados demonstraram que houve um aumento de arrecadação constante desde o primeiro ano de implementação da EFD seguindo-se por todos os anos que foram avaliados, levando a concluir que o SPED pode ser considerado uma forma de reforma tributaria, tendo em vista que ele modernizou a forma do contribuinte enviar as informações para o fisco, possibilitando dessa forma que os entes arrecadadores tivesse um maior controle de todas as informações fiscais, possibilitando ainda que esses dados fossem cruzados entre estes entes, o que reduz drasticamente as brechas que facilitavam o processo de sonegação fiscal, já que deste modo as informações ficaram mais seguras e rápidas de serem verificadas.

Quanto ao questionamento de que o SPED, é um agente de controle da sonegação também podemos responder de forma positiva, porem ele não é somente isso, logico que com um controle maior que foi possível com a implementação do SPED, a tendência natural seria a redução da sonegação, porém o papel facilitador do SPED, não é visto somente pela lente do arrecadador, ela também pode ser vislumbrada pelos contribuintes, já que com o advento do sped, ouve uma certa desburocratização do envio das informações, ressaltando-se ainda a redução de custos com materiais, transporte para entrega de materiais ao órgão fiscalizador em questão, já que hoje graças ao SPED isso tudo é feito de forma digital, melhorando também a vida do contribuinte que preza pelo cumprimento de suas obrigações legais.

Já quando se trata dos sonegadores deve haver um descontentamento com o funcionamento desse mecanismo facilitador da atividade empresarial, que tem como objetivo além de facilitar a fiscalização simplificar a vida do contribuinte, lembrando que a sonegação visa buscar meios de reduzir de forma indevida o valor a ser pago de impostos, o que ficou sensivelmente mais complicado com a EFD.

Uma ressalva á de se fazer com relação a constatação da reforma tributaria já ter sido iniciada através do SPED, a reforma tributaria diferentemente do que muitos leigos pensam, não é pura e simplesmente uma mudança dos impostos existentes ou mesmo na forma de apuração destes, ela envolve todos os fatores que influenciam o processo de tributação, nesse sentido salientando mais uma vez, o SPED, fez seu papel, diminuindo as vielas pelas quais o sonegador desviava os recursos que passariam a integrar o erário publico. Deste modo o primeiro passo da reforma tributaria já foi dado, estabeleceu-se o controle, sobre os tributos, agora mais pessoas pagam, deste modo os ocupantes, tanto do poder executivo, como do poder legislativo já tem um alicerce para partir para o segundo passo deste importante

processo que seria a reestruturação dos impostos existentes assim como sua incidência, mais isso fica aos que são de direito.

É importante salientar de que quando se usa o termo Governo se diz respeito as três esferas deste poder, Municipal, Estadual e Federal, já que todos são entes arrecadadores, resguardadas suas diferenças.

Um ponto que deve ficar claro na conclusão do presente estudo é a relação Reforma tributaria, SPED, sendo que o reforma tributaria, seria a mudança como um todo, desde o controle, até a implementação modificação ou criação de novos impostos, enquanto o SPED, seria nesse âmbito comparativo uma serie de mecanismos de controle que visam estruturar o cenário para a criação de uma reforma propriamente dita, sendo desse modo o SPED, uma pequena parte desse todo.

REFERENCIAS

ACEVEDO, Claudia Rosa; NOHARA, Jouliana Jordan; **Monografia no Curso de Administração, Guia completo de Conteúdo e Forma**. 2º Ed. São Paulo: Atlas 2006.

AMARAL, Luiz do; *Et Al; Estudo Sobre a Sonegação Fiscal nas Empresas Brasileiras* – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) Curitiba ,2009. Disponível em <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/49/EstudoVeQuedaNaSonegacaoFiscalDasEmpresasBrasileiras.pdf> > acesso em 04/11/2014

BARBOSA, Marina Cerqueira *et al; Sistema Público de Escrituração Digital (SPED): Sua Aplicação nos Serviços Oferecidos Pelas Empresas de Prestação de Serviços Contábeis do Município de Feira de Santana*, Anais 19º Congresso Brasileiro de Contabilidade 26 a 29 de Agosto 2012 Belém PR.

BARROS FILHOS, CONTABILIDADE; **A Reforma Tributaria no Brasil**; Disponível em <<http://www.barrosfilhos.com.br/noticias/110-a-reforma-tributaria-no-brasil>> Acesso em 03/11/2014.

BATISTA JR, Paulo Nogueira; **Fiscalização Tributária no Brasil: uma Perspectiva Macroeconômica** IEL, USP, São Paulo, 1999. Disponível em <<http://www.iea.usp.br/publicacoes/textos/batistajrfiscalizatributos.pdf> > acesso em 02/07/2013.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> acesso em 12/03/2014.

BRASIL, **Código Tributário Nacional, 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/15172.htm> Acesso em 12/03/2014.

BRASIL, **Decreto Nº 6.022, De 22 De Janeiro De 2007**; Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – Sped. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm > acesso em 30/10/2014.

BRASIL1. **Nota fiscal eletrônica**. 2009, Disponível em <<http://www.nfedobrasil.com.br/pdf/CARTILHA%20SPED%20BRASIL.pdf>>. acesso em 26/06/2013.

BRASIL. **Decreto Nº 7.979, DE 8 De Abril DE 2013**; Altera o Decreto no 6.022, de 22 de janeiro de 2007, que instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D7979.htm#art1> Acesso em 03/09/2014.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003**; Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm> Acesso em 03/09/2014.

BRASIL, Ministério da Fazenda; **Reforma tributaria**, Brasília DF 2008. Disponível em <<http://www.fazenda.gov.br/divulgacao/publicacoes/reforma-tributaria/cartilha.reforma.tributaria.pdf>> acesso em 15/06/2014.

BRASIL, Ministério da Fazenda, **Carga Tributaria no Brasil 2012**, Disponível em<<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf>> Acesso em 25/10/2014.

BRASIL2, Ministério da Fazenda; **Ajuste SINIEF 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 02/11/2014.

BUFFON, Marciano; **Tributação e direitos sociais: A extra fiscalidade instrumento De efetividade**, Revista Brasileira de Direito, IMED, Vol. 8, nº 2, jul-dez 2012 disponível em <<http://www.seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/287> > acesso em 25/06/2013.

CAMPOS, Vinicius; UNAINET.COM. -2012. Disponível em <<http://www.unainet.com/esquema-de-como-funciona-o-sped-contabilidade-rio-preto/>> Acesso em 23/10/2014.

CASSULI Auditores Independentes; Disponível em <<http://www.cassuliauditores.com.br/Informativos.aspx?Menu=5> > acesso em 01/11/2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE; **Reforma Tributária: Contribuição do Conselho Federal de Contabilidade– 2.ed – CFC 2003**. Disponível em <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Reforma_tributaria.pdf> acesso em 15/02/2014.

CONSISTEMA, Disponível em <<http://www.consistema.com.br/e013men.asp?CodMen=2600>> acesso em 28 de outubro de 2014.

DOING BUSINESS IN 2008; **Fazendo Negócios em 2008** / Banco mundial e International Finance Corporation; tradução Nivaldo Montigelli Jr.-São Paulo:Nobel,2007. Disponível em <<http://portugues.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/Foreign/DB08-FullReport-Portuguese.pdf>> acesso em 30/08/2013.

ESNOLD, Adilson Leandro, *et al*; Percepção Dos Controllers Em Relação À Gestão Tributária. Disponível em <<http://blog-fipecafi.imprensa.ws/wp-content/uploads/2012/01/A-RELA%3%87%C3%83O-DOS-CONTROLLERS-COM-A-GEST%3%83O-TRIBUT%3%81RIA.pdf>>. Acesso em 10/12/2014

EXPERTISE;Contabil-2008; Disponível em <<http://expertisecontabil.blogspot.com.br/2008/10/formas-bsicas-de-apurao-de-impostos.html>> 04/11/2014.

FARIA, Ana Cristina , *et al*; **SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED**. Anais do 10º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2010. Disponível em < <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos102010/248.pdf> > acesso em 26/06/2013.

GERON, Cecília Moraes Santostaso, *et al*; **SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos de sua adoção**, Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – REPEC v. 5, n. 2, art. 3, p. 44-67 ISSN 1981-8610 mai/ago. 2011

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Atlas,1991

GIL, Antonio Carlos, **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social** – 6. Ed. São Paulo: Atlas,2008.

GOIAS (Estado) Secretaria da Fazenda; **EFD- Escrituração Fiscal Digital, 2012**; Disponível em < <http://www.efd.go.gov.br/post/ver/152591/o-que-e> > Acesso em 04/11/2014.

JUNQUEIRA, Murilo de Oliveira; **O Nó Tributário: por que não se aprova uma reforma tributária no Brasil**. Dissertação de Mestrado USP, São Paulo, 2010. Disponível em < <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8131/tde-05072011-131136/pt-br.php> > Acesso em 27/06/2013.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes; **Reforma Tributária no Brasil:entre o ideal e o possível**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada IPEA 1999. Disponível em < https://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0666.pdf > acesso em 26/06/2013.

MAIVON; Disponível em < http://www.maivon.com.br/app.manual/MANUAL_SPEDFISCAL.pdf > acesso em 29 de outubro de 2014.

MANUAL DE AUTENTICAÇÃO DOS LIVROS DIGITAIS - SPED Contábil - Escrituração Contábil Digital - ECD: Atualizado até 02 de maio de 2010 / Fabio Rodrigues de Oliveira, Márcio Felicori Tonelli e Nivaldo Cleto. 2.Ed. - São Paulo: FISCOSoft, 2011. Disponível em < <http://www.jucemg.mg.gov.br/arquivos/ManualAutenticacaoLivrosDigitais.pdf> > Acesso em 12/09/2014

MARTINS, Renato Crivelli; BONADIO; Marcia Regina Cavalcante; **Apuração Do Icms Nos Regimes De Tributação Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional** – 2008. Disponível em < <http://www.finan.com.br/pitagoras/downloads/numero2/apuracao-do-icms.pdf> > Acesso em 05/11/2014.

MATO GROSSO DO SUL(estado), Secretaria da Fazenda, **Resolução/SEFAZ Nº 2.510, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2013**. Estende a obrigatoriedade da Escrituração Fiscal Digital (EFD) a todos os contribuintes do ICMS do Estado de Mato Grosso do Sul.

MENESCAL, Ana Mônica F.. **A Seletividade Como Instrumento Concretizador da Justiça Fiscal no Âmbito do ICMS**, Dissertação de Mestrado- Programa de Pós graduação em Direito Constitucional- Centro de Ciências Jurídicas – CCJ, Fortaleza:

Fundação Edson Queiroz - Universidade de Fortaleza - UNIFOR, 2007. Disponível em:<[ww.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/monografias/gerados/ana%20monica%20filgueiras%20menescal.pdf](http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/monografias/gerados/ana%20monica%20filgueiras%20menescal.pdf)> Acesso em 26/06/2013.

NETO, Armando Monteiro; Intervenção do Presidente da CNI, Armando Monteiro Neto, na Câmara dos Deputados (28/maio/2008). Disponível em <[http://www.cni.org.br/portal/data/files/00/8A9015D01A313EC9011A3B826FC91118/Reforma%20tribut%C3%A1ria-%20vis%C3%A3o%20CNI\(maio2008\).pdf](http://www.cni.org.br/portal/data/files/00/8A9015D01A313EC9011A3B826FC91118/Reforma%20tribut%C3%A1ria-%20vis%C3%A3o%20CNI(maio2008).pdf)> Acesso em 20/10/2013.

OLIVEIRA, Rodrigues de Oliveira; *et al* ; **Manual de Autenticação dos Livros Digitais - SPED Contábil - Escrituração Contábil Digital - ECD**: Atualizado até 02 de maio de 2010 / Fabio Rodrigues de Oliveira, Márcio Felicori Tonelli e Nivaldo Cleto. 2. Ed. - São Paulo: FISCOsoft, 2011.

PEGAS, Paulo Henrique; **Manual de Contabilidade Tributária**, 6.ed- 2º tir. Rio de Janeiro; Freitas Bastos,2009.

PORTAL TRIBUTARIO; **Pis e Cofins Não Cumulatióvs**; Disponível em <http://www.portaltributario.com.br/tributos/cofins_mp135.html> Acesso em 04/11/2014.

QUANTO Custa o Brasil; **Sonegação Fiscal**,2014 Disponível em <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/saiba-mais-sonegacao-fiscal>> Acesso em 01/11/2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL 1; Disponível em <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/objetivos.htm>> acesso em 29 de outubro de 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL 2; Disponível em <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/sped-contabil/o-que-e.htm>> acesso em 30 de outubro de 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL 3; Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/pispasepcofins/regincidenciacumulativa.htm>> Acesso em 04/11/2014.

REZENDE, Amaury José *et al*: **Entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas**; São Paulo:Atlas,2010.

SABBAG, Eduardo de Moraes; *Elementos do Direito Tributário*; 10.ed. São Paulo; Premier Máxima, 2009.

SANTOS, Carlitón Veira dos; **Política Tributária, nível de atividade econômica e bem-estar : lições de um modelo de equilíbrio geral inter-regional**, USP, Piracicaba:2006. Acesso em 25/05/2014 Disponível em <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/11/11132/tde-10052006-152813/pt-br.php>>

SANTOS, Adiléia Ribeiro; OLIVEIRA, Rúbia Carla Mendes de; **Planejamento Tributário com Ênfase em Empresas Optantes Pelo Lucro Real**; Anais do 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade, 24 a 28 de Agosto de 2014 – Gramado RS Acesso em 25/08/2014 Disponível em < <http://www.ccontabeis.com.br/18cbc/361.pdf>>

SASSO, Alexandra, *et la*; **O Sped E Seus Reflexos Na Profissão Contábil**, VI Encontro de Produção Científica e Tecnológica 24 a 28 de Outubro de 2011, Campo Mourão PR.

SLIDE PLAYER; Disponível em

<http://www.google.com.br/imgres?imgurl=http%3A%2F%2Fimages.slideplayer.com.br%2F7%2F1739581%2Fslides%2Fslide_8.jpg&imgrefurl=http%3A%2F%2Fslideplayer.com.br%2Fslide%2F1739581%2F&h=648&w=896&tbid=YCdWL97Lyc8gDM%3A&zoom=1&docid=3a2Wtqz57N8KPM&ei=4uFWVKXUK8ueNtzhgOAJ&tbm=isch&ved=0CEsQMygoMCg&iact=rc&uact=3&dur=1107&page=4&start=32&ndsp=12> Acesso em 29 de outubro de 2014.

SPED/PR; Disponível em

< <http://www.sped.fazenda.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=3>> Acesso 29 de outubro de 2014.

SILVA, Edna Lúcia; MENEZES, Eстера Muszkat da; **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação** – 4. ed. rev. atual. – Florianópolis: UFSC, 2005.

VALERETTO, Gerson João; **A Temática Tributária Na Formação Dos Bacharéis Em Ciências Contábeis: Um Estudo Comparativo Entre Os Conteúdos Das Universidades Federais Brasileiras Com A Proposta Nacional Do Conselho Federal De Contabilidade–Cfc/Fundação Brasileira De Contabilidade–Fbc E Proposta Do Unctad/ Isa**, Dissertação de Mestrado UFPR, Curitiba 2010. Disponível em < <http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/system/files/documentos/Dissertacoes/D036.pdf>> acesso em 25/06/2013.