

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIOECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

BÁRBARA HEIDRICH SEIBERT KOETTKER

**ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL (EFD):
Vantagens e desvantagens a partir da literatura selecionada**

**FLORIANÓPOLIS
2011**

BÁRBARA HEIDRICH SEIBERT KOETTKER

**ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL (EFD):
Vantagens e desvantagens a partir da literatura selecionada**

Trabalho de Conclusão de Curso a ser apresentado como requisito parcial para a obtenção de título de bacharel em Ciências Contábeis.

Professor Orientador: Sérgio Murilo Petri, Dr.

FLORIANÓPOLIS

2011

RESUMO

Este trabalho de conclusão de curso tem como objetivo revisar a implantação do projeto Sistema Público de Escrituração Digital e seus três grandes subprojetos, Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e Nota Fiscal Eletrônica, a fim de discutir as vantagens e desvantagens de acordo com a visão do profissional responsável da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina a respeito da Escrituração Fiscal Digital e a literatura selecionada. Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, com abordagem qualitativa dos dados e fonte primária e secundária. Nos resultados, constatou-se que: (i) o projeto até então tem se mostrado eficiente ao proposto, tendo uma aceitabilidade boa dos contribuintes e expandido gradativamente a excelência; (ii) a ideia a partir de agora é documentar todos os eventos que ocorrem durante o ciclo de vida do documento fiscal; (iii) as vantagens principais abordadas são as melhorias na qualidade da informação, ganho de produtividade e eficiência nos processos; (iv) as desvantagens principais são a preparação do pessoal, o custo financeiro e as mudanças na estrutura da empresa; e (v) dentre as dificuldades pode-se citar o alto custo na implantação de sistemas de informação para a utilização do SPED e preocupação do correto conhecimento dos contribuintes.

Palavras-chave: SPED; Sistema Público de Escrituração Digital; Fisco Catarinense; Sistema de Informação; Contabilidade Tributária.

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer imensamente aos meus pais, Ernesto e Gladys, a minha irmã Caroline, ao meu marido Rafael por serem minha fonte inspiradora e minha razão de viver.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1– Divergências e Similaridade em Relação aos Artigos Encontrados na Pesquisa Sistematizada	26
Quadro 2 – Contribuições e dificuldades da pesquisa	35

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Fluxo das informações geradas para o ambiente SPED.....	21
---	----

LISTA DE SIGLAS

ANPAD – Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração

ANPCONT – Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

COTEPE – Comissão Técnica Permanente

CRC-BA – Conselho Regional de Contabilidade da Bahia

CRC-MG – Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais

CRC-PR – Conselho Regional de Contabilidade do Paraná

CRC-RJ – Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro

CRC-SC – Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina

CRC-SP – Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo

CT-e – Conhecimento de Transporte Eletrônico

DANFE - Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica

DETRAN – Departamento Estadual de Trânsito

DIAT – Diretoria da Administração Tributária

DIME – Declaração de Informação do ICMS e Movimento Econômico

DIPJ – Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica

ECD – Escrituração Contábil Digital

EFD – Escrituração Fiscal Digital

e-LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real Eletrônico

FAE - Centro Universitário das Faculdades Associadas de Ensino

GESIT – Gerência de Sistema e Informação Tributária

ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação

IN RFB – Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

NF-e – Nota Fiscal Eletrônica

NFS-e – Nota Fiscal de Serviços Eletrônica

PIS – Programa de Integração Social

PPA – Plano Plurianual

PVA - Programa Validador e Assinador

RFID - Radio-frequency Identification (Identificação via Radiofrequência)

SEF/SEFAZ – Secretaria do Estado da Fazenda

SINTEGRA - Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias

SPED – Sistema Público de Escrituração Digital

SUFRAMA - Superintendência da Zona Franca de Manaus

TCC – Trabalho de Conclusão de Curso

TI – Tecnologia da Informação

UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina

UNIVALE – Universidade do Vale do Itajaí

USP – Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

Introdução	9
1.1 Considerações Iniciais	9
1.2 Tema e Problema.....	10
1.3 Objetivos	10
1.3.1 Objetivo Geral.....	10
1.3.2 Objetivos Específicos	10
1.4 Justificativa do Estudo	11
1.5 Delimitação	12
1.6 Organização do Estudo.....	13
2 Referencial Teórico	15
2.1 Evolução da Contabilidade e a Tecnologia da Informação	15
2.2 Sistema Público de Escrituração Digital – SPED	17
2.2.1 Escrituração Contábil Digital.....	19
2.2.2 Escrituração Fiscal Digital	22
2.2.3 Nota Fiscal Eletrônica.....	23
2.3 Pesquisas Similares.....	26
3 Metodologia da Pesquisa	29
3.1 Enquadramento Metodológico	29
3.2 Procedimentos para Revisão do Referencial Teórico	30
3.3 Procedimento para Coleta e Análise de Dados	30
4 Apresentação e Análise dos Resultados	32
5 Considerações Finais	38
Referências	41
Apêndice	Erro! Indicador não definido.

INTRODUÇÃO

Busca-se dar início ao trabalho de pesquisa neste capítulo dando uma introdução à origem da contabilidade e seus avanços diante do tempo. Abordou-se também sobre o tema e problema de pesquisa, seus objetivos geral e específicos, justificativa e delimitação do estudo. Finalizando com a organização do trabalho acadêmico que vem a seguir.

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, um projeto implantado pela Receita Federal do Brasil foi uma inovação tecnológica que surgiu e está cada vez mais em nosso cotidiano com o intuito da evolução, praticidade e automação das rotinas dos contadores.

Antigamente, os contadores eram vistos como profissionais que checavam entradas e saídas do patrimônio das empresas. Hoje, o seu volume de trabalho aumentou e passou a exigir uma nova postura. Atualmente, aliado da informatização e da globalização, o contador também se tornou ativo, criativo, dinâmico e fundamental para micros, médios e grande empresários, funcionando como um gestor financeiro para as organizações. De acordo com dados estatísticos do Conselho Federal de Contabilidade de abril de 2010, deu-se num total de 411.613 profissionais, sendo 221.237 contadores (53,75%) e 190.376 contabilistas (46,25%).

Já, o exercício das funções do poder Executivo é feito por meio da administração direta e indireta, como exemplo, as Secretarias de Estado das Unidades Federativas. As Secretarias de Estado da Fazenda são órgãos responsáveis pelas finanças do Estado. Arrecadação de recursos provenientes de tributos estaduais, fiscalização dos contribuintes para garantir que estão recolhendo o tributo devido, distribuição dos recursos entre os diferentes órgãos públicos de acordo com o orçamento, pagamento de fornecedores do Estado, contabilização e

controle para que não haja mau uso dos recursos pelos agentes públicos são suas funções, dentre diversas outras.

Ambos, contadores e fiscais estaduais da fazenda, são usuários das informações contábeis e fiscais geradas pelo SPED.

1.2 TEMA E PROBLEMA

Portanto, o tema abordado neste trabalho será a revisão da implantação do SPED, juntamente com seus três subprojetos (SPED Contábil, SPED Fiscal e Nota Fiscal Eletrônica) e a discussão dos impactos do SPED Fiscal para a Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina.

Neste contexto, este trabalho tem como problema de pesquisa: Quais as vantagens e desvantagens da implantação do SPED Fiscal a partir da literatura selecionada?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho é identificar e discutir as vantagens e desvantagens da Escrituração Fiscal Digital a partir da literatura selecionada, por meio da revisão da implantação do projeto Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.

1.3.2 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral, os seguintes objetivos serão contemplados:

- Levantar dados recentes em bibliografias e meios eletrônicos do pós-implantação do SPED fazendo uma breve comparação entre o antes e o depois;
- Identificar vantagens e desvantagens a partir da literatura em relação à Escrituração Fiscal Digital – EFD comparando com a opinião do responsável da Secretaria da Fazenda Estadual Catarinense; e
- Investigar dificuldades e ineficiências encontradas no projeto.

1.4 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

Esta pesquisa se justifica pela necessidade de informações que o profissional de contabilidade está enfrentando com a implantação do projeto do Sistema Público de Escrituração Digital e seus subprojetos, SPED Contábil, SPED Fiscal e Nota Fiscal Eletrônica.

Ainda há muita carência no tratamento das legislações vigentes e as que estão pra entrar em vigor, por isso o estudo se caracteriza por uma pesquisa de suma importância.

A escolha deste estudo deve-se em parte à atualidade do tema, não fazendo parte do currículo escolar acadêmico do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina. Por não ser um assunto de grande importância para a prática da profissão contábil, tendo apenas que adquirir experiências próprias em estágios, trabalhos assalariados e em literaturas sobre o assunto em questão, fez-se necessário buscar tal conhecimento, discutir e expor aos interessados.

Na pesquisa sistematizada, para a seleção do referencial teórico, dos artigos encontrados sobre o assunto SPED e Nota Fiscal Eletrônica não foram encontrados trabalhos que tratassem exatamente do mesmo tema, muitos focalizaram em Nota Fiscal Eletrônica, outros nas expectativas das empresas quanto à implantação e outros entrevistaram membros da presidência do Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina (CRC-SC). Nenhuma pesquisa investigou até o

momento a opinião dos responsáveis da implantação do SPED para o Fisco Estadual Catarinense e nem levantou dados sobre quais foram às novas mudanças já ocorridas após esta implantação, como exemplo, a segunda geração da Nota Fiscal Eletrônica. Com isto o presente trabalho se justifica como um estudo original.

A contribuição social do trabalho torna-se evidente, uma vez que as considerações dele resultantes podem servir de base para orientar os usuários da informação do SPED. Este que vem ganhando cada vez mais destaque no âmbito nacional corporativo.

O presente estudo é viável na medida em que há tempo hábil para realizar a revisão teórica da literatura, executar a entrevista e fazer uma análise crítica ao final. Também há viabilidade de acesso às informações necessárias para a execução da pesquisa nas formas de levantamento de dados bibliográficos e documental, coletados em livros, artigos de eventos e periódicos, jornais e sites publicados na internet. E viável financeiramente também por não necessitar dinheiro para subsidiar a construção deste estudo.

Desta forma, pretende-se que o trabalho contribua significativamente, procurando suprir de maneira válida e efetiva as necessidades de informações dos administradores, contadores, pesquisadores, estudantes e demais interessados no tema proposto; buscando auxiliar na gestão das organizações com informações que possibilitem uma melhor tomada de decisão e auxiliando o governo nas deficiências que o sistema ainda tem e que possam ser corrigidas num futuro breve.

1.5 DELIMITAÇÃO

Com este estudo, pode-se ter uma grande abrangência no tema em questão, por se tratar de um tema recente e com muitas buscas de conhecimento dos interessados na área de contabilidade, faz-se necessário a delimitação do escopo da pesquisa para que se torne possível dar uma abordagem científica ao problema em questão.

Portanto, esta pesquisa está delimitada a investigar os artigos publicados em anais nos congressos brasileiros de contabilidade - Congresso ANPCONT,

Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, Congresso Brasileiro de Custos, Encontro da ANPAD, Congresso Brasileiro de Contabilidade e Congresso UFSC de Controladoria e Finanças - dos anos de 2004 a 10/2011 pesquisados pelas palavras chaves: SPED, Sistema Público de Escrituração Digital, Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e Nota Fiscal Eletrônica.

E também, em publicações feitas nos periódicos dos conselhos regionais de contabilidade - Revista Catarinense da Ciência Contábil (CRC-SC), Revista do CRC-BA, Revista do CRC-PR, Revista do CRC-SP, Revista Mineira de Contabilidade (CRC-MG) e Revista Pensar Contábil (CRC-RJ) – encontradas em meio eletrônico dos anos de 2004 a 10/2011 e disponíveis na biblioteca do CRC-SC na data de 01/04/2010.

Essa sistematização tem o intuito de fazer uma verificação de estudos similares, portanto, foram verificados doze (12) artigos, sendo oito (8) publicados em anais de congressos e quatro (4) em revistas de contabilidade.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

Este trabalho de conclusão de curso é formado por quatro capítulos. No primeiro capítulo, apresenta-se a introdução, onde se busca abordar (i) contextualização sobre o tema de pesquisa e a definição do problema de pesquisa; (ii) objetivo geral; (iii) objetivos específicos; (iv) a justificativa; e (v) a delimitação da pesquisa. No segundo capítulo, apresenta-se a revisão da literatura sobre o Sistema Público de Escrituração Digital, mais conhecido pelas siglas SPED, onde se busca apresentar: (i) um panorama geral sobre a Escrituração Contábil Digital, a Escrituração Fiscal Digital e a Nota Fiscal Eletrônica; (ii) os principais conceitos sobre o tema e a afiliação teórica de artigos apresentados nos principais congressos de contabilidade e nos periódicos dos conselhos regionais de contabilidade, ambos nos anos de 2004 a 10/2011; (iii) análise das principais ferramentas encontradas na literatura; (vi) análise dos estudos similares encontrados na literatura. No terceiro capítulo, busca-se apresentar a metodologia da pesquisa, onde se aborda: (i) o enquadramento metodológico; (ii) procedimentos para revisão da literatura; e, (iii)

procedimentos para coleta e análise de dados. No quarto capítulo, apresenta-se a análise e descrição dos resultados. No quinto capítulo, os resultados e considerações finais. Por fim, elencam-se as referências utilizadas na pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo contempla a revisão bibliográfica que fundamenta o desenvolvimento do presente estudo. Primeiramente, apresenta-se a evolução da contabilidade no decorrer dos anos abordando suas principais mudanças e, posteriormente, enfatiza-se no objeto de estudo, a escrituração digital. Dando sequência, abordam-se sobre os três tipos de escriturações da nova legislação, como a escrituração contábil, a escrituração fiscal e a nota fiscal eletrônica. Por último, discorre-se sobre as divergências e similaridades encontradas em pesquisa realizadas.

2.1 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE E A TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO

A contabilidade surgiu quando os homens primitivos há mais de dois mil anos atrás, registravam suas riquezas de diversas formas: utilizando desenhos em pedras, figuras, imagens - com a finalidade de controlar seu rebanho, alimentos e bens. Esses registravam de forma primitiva suas riquezas, procurando assim, memorizar os alimentos que já haviam armazenado.

A qualidade dos bens era apresentada na forma de desenhos e as quantidades por meio de riscos, controlando o que já tinha e o que não mais precisava buscar na natureza (SILVA, 2003).

Com o objetivo de avaliar seus próprios patrimônios e assim controlar suas riquezas, em uma época em que não existiam escritas nem números, procuravam aperfeiçoar-se diante da necessidade de controlar seus bens. Até esse momento, a contabilidade estava centrada e focada somente em controlar o que havia sido conquistado ou adquirido.

A Ciência Contábil evoluiu e Longaray e Beuren (2006) abordaram uma história em quatro fases, são elas: *A Contabilidade do Mundo Antigo* (em forma de desenhos e riscos) – período que vai até o ano de 1.200 d.C.; *A Contabilidade do Mundo Medieval* (em forma manuscrita em cunhas e papiros) – período de 1.202 ao

ano de 1.494; a *Contabilidade do Mundo Moderno* (início das publicações) – do período de 1.494 ao ano de 1.840; e a *Contabilidade do Mundo Contemporâneo* (início da informatização) – período de 1.840 aos dias de hoje.

Lançamentos de livros diários, emissão de guias, controle de estoques, e outros, eram feitos de forma manuscritas, tornando os procedimentos contábeis um grande gasto de tempo para o contador. Ao longo dos anos, foram aumentando a quantidade de informações exigidas do profissional, tornando o trabalho árduo e problemático.

A descoberta do Papiro ocasionou uma grande evolução para a contabilidade, ganhando benefícios com avanços da ciência, principalmente da matemática e outras grandes invenções. Neste período dois momentos fundamentais contribuíram diretamente para a contabilidade: a divulgação do sistema numérico arábico e o aparecimento do método das partidas dobradas - introduzindo importantes técnicas matemáticas, pesos, medidas e câmbio (LONGARAY & BEUREN, 2006).

De acordo com Silva (2003, p. 23):

A partir disto, esta ciência tornou-se cada vez mais importante. Vários foram os motivos que fizeram com que a contabilidade se desenvolvesse dia a dia, um deles foi o avanço tecnológico. Com isso vieram os computadores, os sistemas de contabilidade e outras tecnologias que beneficiaram além da contabilidade, diversas outras áreas.

De documentos feitos a próprio punho para máquinas de escrever, logo a seguir surgiram os computadores, e com eles, surgiram também diversos sistemas de informações no mercado que informatizaram as práticas contábeis com inúmeras facilidades. Além da agilidade, segurança, confiabilidade e qualidade, há também, auxílio aos contadores para a tomada de decisão, como ferramenta de apoio a administração.

Com o crescente aperfeiçoamento da Ciência Contábil, surge a necessidade de um sistema que alcance todas as áreas envolvidas pela contabilidade (contábil, fiscal, tributária, gestão empresarial e demais áreas), para que assim, facilite e possibilite o uso da contabilidade em sua amplitude.

Atualmente, a administração tributária pública é uma dessas partes envolvidas; e com o auxílio dos sistemas de informações, conseguem orientar, controlar e fiscalizar micros, pequenas, médias e grandes empresas, analisando as informações do patrimônio advindas de sistemas de informações contábeis e fiscais.

Antes existiam contadores guarda-livros, hoje, tem-se a expressão “contadores digitais”.

2.2 SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL – SPED

A Contabilidade vem passando por várias mudanças e uma delas é o Sistema Público de Escrituração Digital, mais conhecido por sua sigla SPED; começou a ser desenvolvido no Governo do Presidente da República Fernando Henrique Cardoso, em 21 de julho de 2000, na Lei nº 9.989/00, que institui o Plano Plurianual (PPA 2000-2003), o qual contemplava o Programa de Modernização das Administrações Tributárias e Aduaneiras, “que visa à implantação de processos apoiados por sistemas de informação integrados, tecnologia da informação e infraestrutura logística” (FRANCISCO, RONCHI & MECHELN, 2008, p. 6).

Desde então, uma série de leis, portarias e convênios vêm sendo editadas pelas Administrações Federais e Estaduais, visando suportar as alterações necessárias para que o SPED passe a vigorar efetivamente (YOUNG, 2009).

A implantação do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED – faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal implantado pela Receita Federal no ano de 2007, constituindo em mais um avanço na informatização da relação entre fisco e contribuinte, como se constatou em pesquisas de Duarte (2009), Mahle e Santana (2009), Peixe e Felsky (2009), Santos (2009), Sebold, Pioner e Pioner (2011).

Foi instituído por meio do Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, publicado no Diário Oficial em edição extra, definindo SPED como:

(...) instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.

Para Cleto e Oliveira (2010)

(...) a integração e o compartilhamento de informações têm o objetivo de racionalizar e modernizar a administração tributária brasileira, reduzindo custos e entraves burocráticos, facilitando o cumprimento das obrigações tributárias e o pagamento de impostos e contribuições, além de fortalecer o

controle e a fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias.

O SPED tem como objetivos, dentre outros, promover a integração dos fiscos mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitando 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; e, 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 (MAHLE & SANTANA, 2009; PEIXE & FELSKY, 2009; SANTOS, 2009; SEBOLD, PIONER & PIONER, 2011).

O sistema foi desenvolvido com o intuito de uniformizar e substituir os livros contábeis e fiscais, por processos apoiados a sistemas de informação integrados, tecnologia da informação e infraestrutura logística propiciando a entrega única do que hoje é feito em várias obrigações acessórias, facilitando o trabalho dos profissionais de contabilidade nesses cumprimentos das obrigações acessórias.

Progressivamente, o projeto tem a pretensão de abranger todas as empresas do país, envolvendo toda a corporação na capacitação e treinamento dos colaboradores objetivando as informações requeridas pela nova legislação em vigor (FARIA *et al.*, 2010).

Trata-se de uma ferramenta criada pelo governo federal com o intuito de inibir ações criminosas contra o fisco nacional compartilhando as informações entre o fisco e os contribuintes, fazendo as empresas gerenciarem suas rotinas de forma mais severas e confiáveis para a tomada de decisão.

Segundo Pereira *et al.* (2008, p. 6) ressalta que:

O SPED é uma iniciativa das administrações tributárias das três esferas de governo [União, Estados e Distrito Federal, e Municípios] em parceria com outras instituições, com a finalidade de estabelecer um novo tipo de relacionamento entre governo e sociedade, baseado na transparência mútua, com reflexos positivos para toda a nação brasileira.

“Para as empresas atenderem às novas regras, terão que adequar suas atuais estruturas sob todos os aspectos, desde o ambiente físico e as tecnologias necessárias, até a capacitação de seus colaboradores, como exige o novo cenário” (SEBOLD, PIONER & PIONER, 2011, p. 7). Isso “irá promover um impacto

significativo nas empresas, as quais terão que atualizar seus sistemas existentes para atender os *layouts* definidos pelo SPED” (FARIA *et al.*, 2010, p. 3).

As escriturações comerciais e fiscais exigidas pelo SPED aos empresários e às sociedades empresárias são o livro diário e seus auxiliares, o livro razão e seus auxiliares, os livros balancetes, balanços e fichas de lançamentos comprobatórios - para os registros contábeis; registro de entradas e saídas, registro de inventário, registro de apuração do ICMS e IPI - para os registros fiscais.

O SPED iniciou com três grandes subprojetos (BISATO & LINKE, 2008; FRANCISCO, RONCHI & MECHELN, 2008; OLIVEIRA & MAIA, 2008; PEREIRA *et al.*, 2008; SANTOS, 2009), os quais serão abordados, que são:

- Escrituração Contábil Digital;
- Escrituração Fiscal Digital; e
- Nota Fiscal Eletrônica.

Atualmente, há outros subprojetos já implantados como a Escrituração Fiscal Digital da Cofins e do PIS/ Pasep (EFD-PIS/COFINS), o Conhecimento de Transporte eletrônico (CT-e) e a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e); e também projetos que estão em desenvolvimento, tais como, e-Lalur, Central de Balanços, e a Escrituração Fiscal Digital da Folha de Pagamento e das Obrigações Previdenciárias e Trabalhistas (EFD- Social).

2.2.1 Escrituração Contábil Digital

Também conhecida por SPED Contábil, foi instituída pela Receita Federal do Brasil, por intermédio da Instrução Normativa 787, de 19 de novembro de 2007. Substituirá a atual sistemática de prestação de informação ao fisco e compreenderá a versão digital do livro Diário e seus auxiliares, do livro Razão e seus auxiliares, do livro Balancetes Diários, Balanços e ficha de lançamento comprobatórios dos assentamentos nele transcritos.

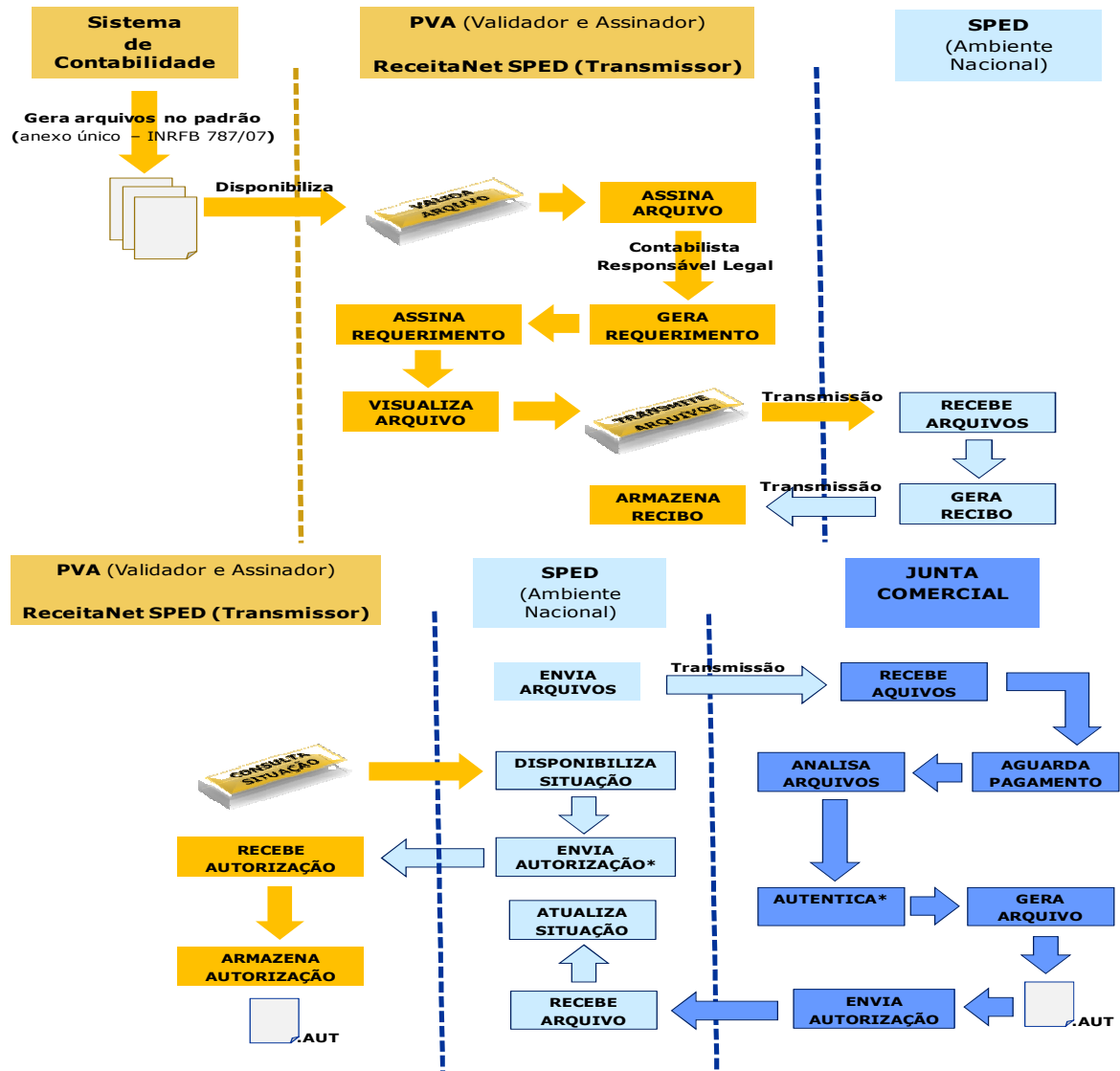
O critério para o enquadramento da obrigatoriedade é de acordo com o regime tributário de cada empresa. De acordo com IN RFB 787/07, art. 3º, estão

sujeitas as empresas com acompanhamento econômico-tributário diferenciado e sujeitas à tributação do imposto de renda com base no lucro real a partir de 1º de janeiro de 2008 e a partir de 1º de janeiro de 2009 as demais empresas jurídicas sujeitas à tributação do imposto de renda com base no lucro real. Estando facultadas às demais empresas. O prazo fixado pela Receita Federal para apresentação dos Livros é o último dia útil de junho do ano seguinte ao que se refere à escrituração (PEIXE & FELSKY, 2009), portanto, com periodicidade anual.

As empresas devem fazer a validação do arquivo contendo a escrituração, submetendo-se ao Programa Validador e Assinador (PVA) fornecido pelo SPED, assinatura digital do livro pela pessoa que tem o poder de assinar, de acordo com os registros da Junta Comercial e pelo Contabilista, e a gerar e assinar o requerimento para autenticação dirigido à Junta Comercial de sua jurisdição (FARIA et al., 2010).

A figura na página seguinte apresenta o fluxo das informações geradas para o ambiente SPED, desde a geração do arquivo pelo sistema da contabilidade até a autorização do registro.

FIGURA 1: FLUXO DAS INFORMAÇÕES GERADAS PARA O AMBIENTE SPED



Fonte: Boal, Luiz; Juskow, Sergio. Os impactos da NF-e e do SPED para o Contabilista. Apostila Projeto Educação Continuada – CRC. Maio 2009.

Assinados a escrituração e o requerimento, deve-se fazer a transmissão para o SPED; depois de concluída, será fornecido um recibo. O SPED extrai um resumo e envia para a Junta Comercial competente, que analisará e poderá gerar três situações: autenticação do livro, indeferimento ou sob exigência.

Após a recepção do arquivo pelo SPED, a escrituração vai para um banco de dados permitindo que os órgãos parceiros façam consultas e possam extrair várias informações para trabalho de auditoria.

O PVA tem ainda a funcionalidades de visualização da escrituração e de geração recuperação de backup.

Autenticada a escrituração, devem-se adotar medidas necessárias para evitar a deterioração, extravio ou destruição do livro digital. Ele é composto por dois arquivos principais: o do livro digital e o de autenticação.

A não apresentação da ECD no prazo fixado acarretará a aplicação de multa no valor de R\$ 5.000,00 por mês-calendário ou fração, de acordo com o art. 10 da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 787/07, alterada pela de nº 825/08.

Para empresas obrigadas ao SPED Contábil e Fiscal, estarão dispensadas de apresentar a DIPJ, e ainda outras obrigações acessórias, relativas a outros tributos, como IPI, PIS e COFINS.

2.2.2 Escrituração Fiscal Digital

Também conhecida por SPED Fiscal, foi instituída nacionalmente pelo Convênio de ICMS 143 de 2006. Em Santa Catarina, o Anexo 11 do Regulamento do ICMS/SC trata a partir de seu artigo 24 sobre a EFD. Este substituirá a impressão dos livros de Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Inventário e Registro da Apuração do ICMS e IPI.

O artigo 25 do Anexo 11 do Regulamento do ICMS define as empresas obrigadas a EFD de acordo com o faturamento:

I – a partir de 1º de janeiro de 2009 para o contribuinte:

a) cuja soma do valor contábil das saídas realizadas pelo conjunto dos seus estabelecimentos localizados neste Estado, informado DIME, referente ao exercício de 2007, seja igual ou superior a R\$ 50.000.000,00;

b) prestador de serviços de comunicação e de telecomunicação e fornecedor de energia elétrica, que emitiu em 31 de julho de 2008 seus documentos fiscais em uma única via por sistema eletrônico de processamento de dados [...];

II – a partir de 1º de abril de 2010, para os contribuintes cuja soma do valor contábil das saídas realizadas pelo conjunto dos seus estabelecimentos localizados neste Estado, informado na DIME, referente ao exercício de 2008, seja superior a R\$ 24.000.000,00, exceto quanto aos contribuintes já obrigados de acordo com o inciso I;

III – a partir de 1º de julho de 2010, para o contribuinte cuja soma do valor contábil das saídas realizadas pelo conjunto dos seus estabelecimentos

localizados neste Estado, informado na DIME, referente ao exercício de 2008, seja igual ou superior a R\$ 12.000.000,00 até R\$ 24.000.000, exceto quanto aos contribuintes já obrigados de acordo com o inciso I;

IV – a partir de 1º de janeiro de 2011, para os demais contribuintes registrados no Cadastro de Contribuintes do ICMS, exceto os enquadrados no Simples Nacional.

A maneira de se fazer o lançamento contábil fiscal não foi alterada, apenas a forma de declará-lo e arquivá-lo (MAHLE, 2009). O contador deverá, por meio do PVA, importar o arquivo que contém a escrituração fiscal da empresa, que deve estar de acordo com o Ato Cotepe/ICMS nº 09/2008. Deverá assiná-lo digitalmente e transmitir para a Secretaria da Fazenda de Jurisdição do estabelecimento. Somente após a confirmação do recebimento das informações, serão repassadas a todas as unidades federadas envolvidas.

As informações que hoje são apresentadas individualmente para vários órgãos estarão unificadas em um único banco de dados, o que facilitará a apresentação das obrigações, que por sua vez ocorrerá uma única vez, até o 10º dia do mês subsequente ao da apuração do imposto (BISATO & LINKE, 2008; FRANCISCO, RONCHI & MECHELN, 2008; OLIVEIRA & MAIA, 2008; PEREIRA *et al.*, 2008; SANTOS, 2009).

Fica dispensada a apresentação da DIME e do SINTEGRA as empresa que transmitirem o arquivo digital.

2.2.3 Nota Fiscal Eletrônica

As Notas Fiscais tradicionais, em forma de talonário contínuos e suas cópias, que estávamos acostumados, hoje, migraram para fazer os registros das operações através do processamento eletrônico e online de dados (CLETO, 2006).

Para Bisato e Linke (2008, p. 11):

Nos dias de hoje, as administrações tributárias gastam altas quantias para captar, tratar, armazenar e disponibilizar informações sobre a emissão de notas fiscais dos contribuintes. Os volumes de transações realizadas e a quantia de recursos crescem intensamente, e, na mesma proporção, aumentam os custos para o Estado em detectar e prevenir a evasão tributária.

No Brasil, a autonomia tributária tem gerado multiplicidade de rotinas de trabalho, burocracia, baixo grau de troca de informações e falta de compatibilidade entre dados econômico-fiscais dos contribuintes (BISATO & LINKE, 2008; FRANCISCO, RONCHI & MECHELN, 2008; OLIVEIRA & MAIA, 2008; PEREIRA *et al.*, 2008; SANTOS, 2009).

Para mudar esta realidade, surgiu a Nota Fiscal Eletrônica, instituída pelo Anexo 11 da Regulamentação do ICMS para ser utilizada por contribuintes do ICMS e do IPI, em substituição à Nota Fiscal modelo 1 ou 1-A, a qual estão-se habituados a visualizar em talões contínuos impressos em gráficas. A NF-e não se destina a substituir os outros modelos de documentos fiscais existentes, como, a modelo 2 ou o cupom fiscal, conforme dados das pesquisas de Martins, Luciano e Testa (2008), Oliveira e Maia (2008), Santos, Müller e Casagrande (2011), e Young (2009).

O objetivo principal do subprojeto é padronizar o documento fiscal eletrônico no âmbito nacional, com validade jurídica garantida pela assinatura digital do remetente, simplificando as obrigações acessórias dos contribuintes ao mesmo tempo em que permite um controle em tempo real das operações comerciais pelo fisco.

Será um documento exclusivamente digital, emitido antes da ocorrência do fato gerador e armazenado eletronicamente para documentar operações de venda e prestação de serviço ocorrida entre as partes.

De acordo com Young (2009, p. 4):

No Brasil, estima-se que são emitidos mais de 100 milhões de notas fiscais por mês. Destas, 60 milhões só no Estado de São Paulo. Com esse dado é possível medir o impacto positivo, agilidade e economia que se alcançará nos processos de negócios com a adoção da Nota Fiscal Eletrônica.

Num primeiro momento, o subprojeto da NF-e foi implantado em diversas empresas de grande porte, como, a Sadia, Souza Cruz, Gerdau, Petrobrás, Kaiser, Ultragaz, Wickbold, Ford, Volkswagen, Telefônica e Eletropaulo. Após isso, além das empresas que aderiram de forma voluntária, foi expandido às enquadradas na obrigatoriedade. Hoje, é obrigado a todo o setor industrial e o de comércio atacadista (SANTOS, MÜLLER & CASAGRANDE, 2011). Portanto, a abrangência seria todas as empresas de diversos tamanhos, incluindo as optantes pelo Simples Nacional, salvo as exceções previstas no Protocolo ICMS 42/09, Cláusula primeira, §2º.

Mahle e Santana (2009, p. 78) ainda apontam que o contribuinte

a partir do momento em que (...) optar pela emissão da NF-e, ou a ela estiver obrigado, o fará de maneira irrevogável, ou seja, não poderá mais se utilizar de outra forma para emissão de notas fiscais, uma vez que somente o arquivo digital terá validade jurídica.

Alguns dos principais benefícios para o contribuinte é a redução de gastos com papel e impressão uma vez que o documento é emitido eletronicamente, positivo para o meio ambiente, e redução de gastos com armazenagem dos documentos fiscais de entrada e saída, conseqüentemente; redução do tempo de parada de caminhões em postos fiscais; e, a redução de erros de escrituração devido a erros de digitação de notas fiscais.

Já, os principais benefícios para as administrações tributárias é o aumento da confiabilidade da nota fiscal, diminuição da sonegação e aumento da arrecadação de que lhe é devida, conseqüentemente; melhoria no processo de controle fiscal, possibilitando um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos e, redução de custos no processo de controle das notas fiscais capturadas pela fiscalização de mercadorias em trânsito (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2010).

O DANFE (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica), não substitui a nota fiscal, porém tem a finalidade de acompanhar a mercadoria da origem até o destino. Será emitido em papel comum, em única via, e terá uma chave de acesso para consultas na Internet. O contribuinte (destinatário) poderá escriturar os dados nele contidos (MARTINS, LUCIANO & TESTA, 2008; OLIVEIRA & MAIA, 2008; SANTOS, MÜLLER & CASAGRANDE, 2011; YOUNG, 2009).

Entre as dificuldades para a implantação da NF-e, Cleto (2006, p. 5) diz que a principal

será a difusão cultural para a quebra de tradicionais paradigmas. Cria um certo desconforto porque o brasileiro é “coleccionador de papel por excelência” e a falta de maiores conhecimentos da área da tecnologia acaba gerando o que costuma se chamar de pânico digital.

Para Martins, Luciano e Testa (2008, p. 1) apontam como dificuldade na implantação, assim como outros autores, que “a adoção da NF-e não é simples, uma vez que, além da necessidade de investimento, é necessária uma mudança no processo de negócio, o que não se mostra simples quando posto em prática”.

Um dos riscos que o projeto da NF-e vem enfrentando é a desoneração do passivo fiscal intangível, pois hoje a empresa não tem certeza que o fornecedor emite a nota inteira ou meia nota. Isto ocorre, quando a empresa, “na ânsia de diminuir os seus custos tributários, ao emitir Nota Fiscal de bens ou serviços, ao invés de assinalar o valor real da operação comercial, o faz apenas pela metade” (FACCI *et al.*, 2005). A empresa que recebe também é conivente com isso e no momento que a nota é escriturada sabe o valor da nota do fornecedor.

2.3 PESQUISAS SIMILARES

A seguir, demonstram-se algumas divergências e similaridades encontradas na pesquisa sistematizada realizada para a execução deste trabalho científico:

QUADRO 1– DIVERGÊNCIAS E SIMILARIDADE EM RELAÇÃO AOS ARTIGOS ENCONTRADOS NA PESQUISA SISTEMATIZADA

Autores / Ano	Título	Objetivo do Trabalho	Divergência/Similaridade
Bisato e Linke (2008)	Os novos procedimentos contábeis apresentados pelo Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)	Estudar os novos procedimentos contábeis e suas expectativas apresentados pelo SPED com pesquisa junto às empresas participantes do projeto-piloto.	O artigo aponta os três subprojetos do SPED aplicando questionários nas empresas, sendo útil na parte inicial do referencial teórico.
Cleto (2006)	Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) - Revolução digital no meio empresarial e contábil	-	Não se trata de um artigo científico, aborda aspectos da implantação da NF-e e algumas dificuldades encontradas.
Faria <i>et al.</i> (2010)	SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED	Verificar qual a percepção aos impactos da adoção do SPED, em termos de processos operacionais e redução de custos em empresas envolvidas em pelo menos um dos subprojetos do SPED no Estado de São Paulo.	O artigo expõe o Governo Eletrônico comparando o Brasil com o Chile. E aborda a respeito do SPED, dado uma síntese de todos os subprojetos.

Francisco, Ronchi e Mechehn (2008)	Os impactos da implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) na gestão das micro e pequenas empresas	Busca identificar os possíveis impactos causados pela implantação do SPED na gestão das micro e pequenas empresas, relatando opiniões dos profissionais de contabilidade com relação ao assunto.	Teorização do SPED completa e de grande valia.
Mahle e Santana (2009)	Sistema Público de Escrituração Digital - SPED: um estudo nos escritórios de contabilidade no município de Pinhalzinho/SC	Conceituar, definir e interpretar sobre a legislação vigente e verificar o nível de percepção para a implantação do SPED nos escritórios de contabilidade de Pinhalzinho/SC.	Fala sobre os três subprojetos e caracteriza vantagens e desvantagens, porém dos escritórios de contabilidade. Bastante amplo na parte da Escrituração Fiscal Digital.
Martins, Luciano e Testa (2008)	Proposta de um framework para apoio à adoção da nota fiscal eletrônica	Propor um <i>framework</i> para a adoção da Nota Fiscal eletrônica, que abranja os mecanismos componentes e intervenientes dessa adoção.	O artigo trata apenas da NF-e evidenciando que na implantação não se trata de um processo simples quando posto em prática e através dos resultados, traz algumas vantagens e desvantagens.
Oliveira e Maia (2008)	Nota Fiscal Eletrônica: Projeto Nacional e a iniciativa municipal de São Paulo - Uma análise comparativa	Contextualizar o projeto, procurando promover o entendimento da NF-e e realizar uma análise das características de cada um dos modelos existentes no âmbito Nacional e no Município de São Paulo.	Centraliza mais na parte da NF-e, sendo útil na abordagem dos riscos e desvantagens no questionamento com o entrevistado.
Peixe e Felsky (2009)	Compatibilizar as demonstrações contábeis de acordo com o modelo governamental – Proposta de adaptação à Escrituração Contábil Digital	Analisar a aplicação do sistema da tecnologia da informação e orientar a adaptação das atuais demonstrações contábeis ao novo padrão governamental.	Foca-se em no SPED Contábil e na Certificação Digital. Interessante na parte da evolução por falar do contador antes e depois.
Pereira <i>et al.</i> (2008)	Governança eletrônica na Administração Pública: Estudo de caso sobre a Nota Fiscal Eletrônica - NF-e	Identificar as percepções dos contribuintes acerca dos benefícios apontados pelo projeto conceitual da NF-e implantada pelo Governo do Estado de Rondônia.	Foca-se mais na NF-e, utilizado casos práticos de lojistas ao emitir as notas e trazendo os benefícios para as administrações tributárias.

Santos (2009)	SPED - O enfoque na Escrituração Contábil Digital	Conhecer melhor o conceito do projeto SPED, e especialmente o SPED Contábil, a sua definição, a legislação que regula, bem como os arquivos digitais, o plano de contas padronizado e a validação desses arquivos eletrônicos através da certificação digital.	Artigo sintetizado, porém de grande valia na introdução e na certificação digital.
Santos, Müller e Casagrande (2011)	NF-e – Nota Fiscal Eletrônica: percepção dos contribuintes enquadrados na atividade de comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, estabelecidos no município de Florianópolis	Investigar a percepção das empresas usuárias da NF-e, pertencentes à atividade de comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, estabelecidas no município de Florianópolis.	Aponta bastante a respeito da NF-e entrevistando empresas, captando seus perfis, pontos positivos e negativos quanto a percepção de sua implantação.
Sebold, Pioner e Pioner (2011)	Novos rumos na Contabilidade Pública brasileira: do governo eletrônico ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED	Descrever as recentes evoluções da área contábil brasileira, elencando os benefícios decorrentes da implantação do SPED para a Administração Pública brasileira.	Aborda a respeito do governo eletrônico e seus três atores, e uma boa síntese do SPED. Aponta benefícios da Certificação digital para os contribuintes.

Fonte: Koettker (2011).

Nota-se que neste quadro apresentado, não há semelhança com os objetivos propostos nesse trabalho científico, justificando mais uma vez sua autenticidade e relevância.

Os artigos encontrados ajudaram muito para a elaboração da fundamentação teórica, uma vez que muitos abordavam as vantagens e desvantagens do Sistema Público de Escrituração Digital e seus grandes subprojetos a partir da literatura.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Segundo Richardson (1999, p. 22) “metodologia são os procedimentos e regras utilizadas por determinado método.” Já Gil (1991, p. 19), define pesquisa como sendo o “procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”. Portanto, para a elaboração dessa pesquisa foram utilizados alguns métodos para encontrar as respostas das problemáticas, sendo indispensável este instrumento para seu desenvolvimento.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

A presente pesquisa terá seu conteúdo baseado não somente em artigos publicados em eventos e periódicos de contabilidade do ano de 2004 a 10/2011, como também, bibliografias e materiais disponíveis em meio eletrônico, devido à atualidade no assunto.

A metodologia utilizada para atender os objetivos do presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa descritiva com abordagens qualitativas.

Descritiva em virtude de desenvolver, esclarecer e analisar ideias, características e conceitos envolvidos na implantação do SPED e seus subprojetos a partir da literatura selecionada, dando ao pesquisador uma maior familiaridade com o problema em estudo.

É uma abordagem de problema qualitativo por possibilitar avaliar os dados individualmente, em procedimentos de interpretação de cunho racional e intuitivo, capazes de contribuir para a melhor compreensão e entendimento, porém sem levar em conta a sua quantidade e nem fazer uma relação entre as variáveis empregando instrumentos estatísticos.

Quanto aos procedimentos de coleta de dados, a pesquisa enquadra-se como primária e secundária. Isto se dá, por entrevistar membro responsável pelo SPED Fiscal na Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina (dados primários) e

utilizar obras bibliográficas, publicações e legislação do tema pesquisado (dados secundários).

3.2 PROCEDIMENTOS PARA REVISÃO DO REFERENCIAL TEÓRICO

A revisão do referencial teórico abordado neste estudo foi estruturada de forma a desenvolver o assunto e seus conceitos mais genéricos para assuntos mais específicos, tentando manter uma linguagem clara para todos os tipos de interessados.

Foi utilizado para a apresentação das principais ideias e abordagens além de artigos publicados em anais nos congressos de contabilidade nacionais, como, o Congresso ANPCONT, Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, Congresso Brasileiro de Custos, Encontro da ANPAD, Congresso Brasileiro de Contabilidade, e Congresso UFSC de Controladoria e Finanças & Iniciação Científica em Contabilidade - dos anos de 2004 a 10/2011. Também, em publicações feitas nos periódicos dos conselhos regionais de contabilidade, como, a Revista Catarinense da Ciência Contábil (CRC-SC), Revista do CRC-BA, Revista do CRC-PR, Revista do CRC-SP, Revista Mineira de Contabilidade (CRC-MG) e Revista Pensar Contábil (CRC-RJ) – dos anos de 2004 a 10/2011 encontradas em meio eletrônico ou disponíveis na biblioteca do CRC-SC na data de 01/04/2010. Como também, em legislações vigentes e o livro de Lúcia Helena Briski Young, SPED: Sistema Público de Escrituração Digital da editora Juruá do ano de 2009. Este foi utilizado por se tratar de um tema recente e com pouca literatura publicada comentando e demonstrando como executar corretamente a implantação do SPED, portanto, foi utilizado este livro como referência para a conceituação.

3.3 PROCEDIMENTO PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS

As respostas obtidas foram mediante uma pesquisa de campo - direta intensiva, por meio de entrevista do pesquisador com o entrevistado a fim de que

obtenha dados, informações e opiniões a cerca do assunto de estudo, permitindo ao pesquisador retirar de sua entrevista elementos de reflexão e análise para a elaboração dos resultados e responder seus objetivos específicos.

A entrevista foi realizada com o coordenador e responsável pela Escrituração Fiscal Digital na Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina, em 04 de maio de 2010 no período vespertino, em torno das 16 horas às 17 horas. Foram mantidos contatos iniciais através do endereço eletrônico spedfiscal@sefaz.sc.gov.br disponibilizado no site próprio da SEF, para o agendamento desta entrevista.

A entrevista foi de forma estruturada com tratamentos qualitativos, realizando um roteiro com itens a serem falado durante a conversação. As respostas foram colhidas através de um aparelho gravador e transcritas, porém não sendo possíveis a sua apresentação neste estudo.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Em resposta ao primeiro objetivo específico de levantar dados recentes do pós-implantação do SPED fazendo uma breve comparação entre o antes e o depois, encontrou-se três autores relevantes, que publicaram em meio eletrônico sobre a segunda geração da nota fiscal eletrônica; são eles, Duarte (2009), Borges (2009) e Bahia (2009).

Estes autores citados abordam que na primeira fase da nota fiscal eletrônica foram discriminados produtos, valores e impostos para fornecer a autorização legal em arquivo eletrônico, e que agora a ideia é documentar todos os eventos que ocorrem durante o ciclo de vida do documento fiscal, como exemplos de série de eventos que serão acompanhados nessa nova fase da NF-e:

- a) Registro de Saída do Produto à Confirmação do Recebimento da Mercadoria;
- b) Registro de Roubo de Carga;
- c) Carta de Correção;
- d) Confirmação de Exportação pela Aduana;
- e) Confirmação de Emplacamento de Veículos pelos Detrans;
- f) Registro de Devolução de Mercadoria;
- g) Rastreamento do Fluxo Fisco nos Postos Fiscais de Divisa e Suframa;
- h) E outras ocorrências.

Uma das mudanças nessa nova fase é a implementação do Ministério da Ciência e Tecnologia, que reservou R\$ 30 milhões no projeto, para que as empresas possam saber onde está o produto enviado a algum cliente através do rastreamento de etiquetas RFID (identificação via radiofrequência), que vai integrar as etiquetas à nota que acompanha cada produto, a Danfe, permitindo um maior controle e redução de simulação de operações interestaduais para o fisco.

O RFID deve entrar como parte integrante do plano de otimização dos registros de Danfes nos postos de fiscalizações, com o fim de agilizar esse processo e diminuir as chances de fraude; já para o Estado, o objetivo é melhorar controles,

recolher a arrecadação de tributos que lhe é devido e promover a concorrência leal entre as empresas.

Portanto, esta segunda geração resulta da evolução do modelo, tendo a pretensão de atingir todos os contribuintes e ampliar a transparência das transações, impedindo como artifício de emitir a nota fiscal para uma localidade com menor alíquota de imposto e, de lá simular o envio da mercadoria a um novo destino.

As primeiras notas foram emitidas a partir de setembro de 2006. Atualmente o Brasil já possui um total de notas fiscais eletrônicas autorizadas, não considera as canceladas ou denegadas, de 1.140.456.357, gerando um total de R\$ 33,7 trilhões de acordo com o portal da Nota Fiscal Eletrônica na data de 01/07/2010.

Diante desses números relevantes de notas fiscais autorizadas desde 2006 até os dias de hoje, num curto espaço de tempo, e do notável avanço gradativo que o projeto tem se comportado, amplia-se sua abrangência e aperfeiçoamento a cada dia, pode-se dizer que o projeto até então tem se mostrado eficiente ao proposto, tendo uma aceitabilidade boa dos contribuintes.

Em resposta ao segundo objetivo específico, de identificar vantagens e desvantagens a partir da literatura em relação à Escrituração Fiscal Digital – EFD fez-se entrevista com o responsável pela área fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina. As desvantagens apontadas seriam o desconhecimento de alguns contabilistas na escrituração de lançamentos a débitos e a créditos. O que acaba ocasionando erros nos lançamentos; não utilizando o código correto do plano de contas, muitas vezes usando o código genérico sem fazer a descrição adequada por ser mais fácil e cômodo. Este código genérico só poderia ser utilizado se não houvesse a conta específica do lançamento, e com sua devida descrição. Isto poderia ser passível de punições, uma vez que a informação enviada a Secretaria da Fazenda, órgão fiscalizador, julgaria incorreta.

Entre as vantagens apontadas pelo responsável pela EFD tem-se o reconhecimento de alguns contadores pela facilitação que o surgimento do SPED os ocasionou nas rotinas da organização. Também relatou dos livros fiscais das empresas obrigadas estarem sempre à disposição dos fiscais, para consultas rápidas ou para uma auditoria eletrônica, facilitando o trabalho também dos servidores representados pela Secretaria da Fazenda. Permitindo assim, que as

Administrações Fazendárias minimizem o tempo e os recursos despendidos com processos fiscalizatórios.

E que no decorrer do tempo que o projeto e os métodos de controle estão ampliando, a tendência é a diminuição da sonegação, benéfico para todo o sistema tributário brasileiro.

Em resposta ao terceiro objetivo específico de investigar dificuldades e ineficiências encontradas no projeto, encontraram-se aspectos de risco para o projeto da nota fiscal eletrônica, ao qual, vem enfrentando a desoneração do passivo fiscal intangível, pois hoje a empresa não tem certeza que o fornecedor emite a nota inteira ou meia nota. Isto ocorre, quando a empresa, “na ânsia de diminuir os seus custos tributários, ao emitir Nota Fiscal de bens ou serviços, ao invés de assinalar o valor real da operação comercial, o faz apenas a metade” (FACCI *et al.*, 2005). A empresa que recebe também é conivente com isso e no momento que a nota é escriturada sabe o valor da nota do fornecedor.

Em pesquisa recente apresentada pelo telejornal da Rede Globo, Jornal Nacional (2011):

[...] mostrou que o Brasil é bicampeão na burocracia dos impostos para as empresas. Essa pesquisa avalia três pontos principais: o custo de todos os impostos e contribuições, o número de vezes que são recolhidos no ano e o tempo para dar conta de tudo. As empresas brasileiras gastam R\$ 43 bilhões por ano só para manter funcionários e equipamentos para atender a burocracia dos impostos. Por estas razões o contador tem sido cada vez mais valorizado pelo árduo trabalho a ser exercido dentro das organizações. Juntamente, o sistema de arrecadação tributária e a geração de informações gerenciais tem evoluído, como o SPED, tentando facilitar a vida do contribuinte e dos órgãos fiscalizadores. Porém, este pódio não é positivo, pois só nos mostra o quanto tempos ainda há para evoluir nos controles dos processos e nos objetivos firmados na criação do SPED, que seria em resumo: racionalizar, modernizar e facilitar.

Apresentam-se as contribuições e dificuldades resultado da pesquisa num comparativo das publicações de artigos encontrados na pesquisa sistematizada e as respostas colhidas em entrevista com o servidor responsável pela implantação do SPED na Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina.

QUADRO 2 – CONTRIBUIÇÕES E DIFICULDADES DA PESQUISA

Autores / Ano	Título	Divergência/ Similaridade	Contribuições ou dificuldades da pesquisa realizada
Bisato e Linke (2008)	Os novos procedimentos contábeis apresentados pelo Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)	O artigo aponta os três subprojetos do SPED aplicando questionários nas empresas, sendo útil na parte inicial do referencial teórico.	Maiores barreiras para o contribuinte é a insegurança, para o Fisco é a rejeição por parte dos contribuintes e para o profissional contábil é o investimentos em Infraestrutura.
Cleto (2006)	Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) - Revolução digital no meio empresarial e contábil	Não se trata de um artigo científico, aborda aspectos da implantação da NF-e e algumas dificuldades encontradas.	Burocracia no atual modelo tributário havendo perda de tempo. E dificuldades nas mudanças de tradicionais paradigmas, como acumular papéis.
Faria <i>et al.</i> (2010)	SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED	O artigo expõe o Governo Eletrônico comparando o Brasil com o Chile. E aborda a respeito do SPED, dado uma síntese de todos os subprojetos.	Não reduziu de tempo de emissão da NF-e, não aumentou a agilidade e produtividade no recebimento e não reduziu na aquisição de papéis. Redução de custo razoável. Benefícios no futuro.
Francisco, Ronchi e Mecheln (2008)	Os impactos da implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) na gestão das micro e pequenas empresas	Teorização do SPED completa e de grande valia. Dando enfoque a pontos positivos e mudanças que ocasionaram nas empresas.	Custo alto para contratação de profissional especializado e implantação de Software em empresas de poucas movimentações. Fechamento de muitas micros e pequenas empresas por falta de adequação.
Mahle e Santana (2009)	Sistema Público de Escrituração Digital - SPED: um estudo nos escritórios de contabilidade no município de Pinhalzinho/SC	Fala sobre os três subprojetos e caracteriza algumas vantagens, porém focado aos escritórios de contabilidade. Bastante amplo na parte da Escrituração Fiscal Digital.	Contadores dos escritórios desacreditados no preparo dos clientes para o SPED e sugerem mais treinamentos e cursos para sua preparação.
Martins, Luciano e Testa (2008)	Proposta de um framework para apoio à adoção da nota fiscal eletrônica	O artigo trata apenas da NF-e evidenciando que na implantação não se trata de um processo simples quando posto em prática e através dos resultados, traz algumas vantagens e desvantagens.	Dificuldades na integração e mudanças de processos internos da empresa, como adaptar os sistemas de gestão de TI as suas necessidades. Dificuldades culturais e investimentos altos.

Oliveira e Maia (2008)	Nota Fiscal Eletrônica: Projeto Nacional e a iniciativa municipal de São Paulo - Uma análise comparativa	Centraliza mais na parte da NF-e, sendo útil na abordagem dos riscos e desvantagens no questionamento com o entrevistado.	Custo/Investimento Inicial grande; Guerra Fiscal entre Estados aumentada; Outras janelas de sonegação; Volume grande de informações para auditorias fiscais; Número reduzido de Peritos especializados.
Peixe e Felsky (2009)	Compatibilizar as demonstrações contábeis de acordo com o modelo governamental – Proposta de adaptação à Escrituração Contábil Digital	Foca-se no SPED Contábil e na Certificação Digital. Interessante na parte da evolução por falar do contador antes e depois.	Apointa aprofundamento maior nos subprojetos a medida que vai expandindo e sendo adaptado. E que aumente a transparência dos órgãos de tributação, arrecadação e fiscalização.
Pereira <i>et al.</i> (2008)	Governança eletrônica na Administração Pública: Estudo de caso sobre a Nota Fiscal Eletrônica - NF-e	Foca-se mais na NF-e, utilizado casos práticos de lojistas ao emitir as notas e trazendo os benefícios para as administrações tributárias.	Benefícios de diminuição de custos apenas virão no futuro. E desemprego com a automação dos processos. Falhas de comunicação no suporte.
Santos (2009)	SPED - O enfoque na Escrituração Contábil Digital	Artigo sintetizado, porém de grande valia na introdução e na certificação digital.	Esta tecnologia deve ser usada com responsabilidade, permitindo uma relação mais transparente entre fisco e contribuinte.
Santos, Müller e Casagrande (2011)	NF-e – Nota Fiscal Eletrônica: percepção dos contribuintes enquadrados na atividade de comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, estabelecidos no município de Florianópolis	Apointa bastante a respeito da NF-e entrevistando empresas, captando seus perfis, pontos positivos e negativos quanto a percepção de sua implantação.	Mudanças na estrutura da empresa após a implantação da NF-e e agilidade na realização das operações. Resultados satisfatórios em termos de redução de custos de impressão e aquisição de papel.
Sebold, Pioner e Pioner (2011)	Novos rumos na Contabilidade Pública brasileira: do governo eletrônico ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED	Aborda a respeito do governo eletrônico e seus três atores, e uma boa síntese do SPED. Apointa benefícios da Certificação digital para os contribuintes.	A Administração Tributária possui alto grau de descentralização fiscal, devendo ser mais efetiva e eficiente nos controles, porém, ainda em transição a contabilidade com a vinda do SPED.

Fonte: Adaptado de Koettker (2011).

Na pesquisa de Martins, Luciano e Testa (2008) mostra uma postura paralela à do responsável pela EFD da Secretaria da Fazenda uma vez que esse diz participar de reuniões com a SEFAZ e FISCO para buscar o padrão esperado pelo projeto SPED. O que torna contraditório, uma vez que legislação e as normas vigentes deveriam ser autoexplicativas e claras não devendo deixar dúvidas aos

contribuintes. Porém, o SEFAZ se mostra aberto a esclarecer dúvidas uma vez que prefere responde-las a haver dados incorretos em suas informações, principalmente no início do projeto onde havia muitos questionamentos do funcionamento correto do sistema.

Veja que em pesquisa de Bisato e Linke (2008) mostra que na aplicação do questionário por parte do Fisco, a maior barreira apontada é a preocupação com a aceitabilidade dos contribuintes. Porém, esta indagação não surgiu em nossa pesquisa, uma vez que o projeto já está bem encaminhado e já aceito pelos contribuintes. Outras barreiras apontadas é a dificuldade de adaptação e falta de conhecimento e informação. Esta segunda, sim, é uma preocupação ainda pertinente pelos fiscais para a correta escrituração dos processos.

Em Pereira *et al.* (2008), apontam em respostas aos questionamentos que a Unidade Fazendária do Estado de Rondônia não está dando esclarecimentos devidos a alguns aspectos importantes do projeto, ocasionando falhas de entendimento. Contradizendo os benefícios para a administração tributária que daria suporte aos projetos a SEFAZ e Receita Federal. Uma vez que a SEFAZ do Estado de Santa Catarina também fornece suporte tentando esclarecer ao máximo as dúvidas dos contribuintes, talvez devesse dar mais ênfase a esse suporte e melhorá-lo estando acessível a todos.

Numa indagação nova na pesquisa de Oliveira e Maia (2008) aborda a respeito de novos crimes tributários que irão surgir com a informatização dos processos, e que os *criminosos cibernéticos* irão conseguir maneiras inovadoras para burlar a administração pública, diminuindo o ônus tributário das empresas. Ressaltando a insegurança dos contribuintes quanto à confiabilidade do sistema. Entretanto, mudanças sempre são lentas e se espera que sejam positivas. Pode-se analisar que o projeto SPED tem se tornado um processo muito mais confiável que o anterior, onde era feito em papéis, portanto, espera-se e deve-se confiar que torne um projeto de sucesso, se não hoje, algum dia.

Conclui-se que as dificuldades apontadas nestas pesquisas são diversas. Porém algumas são mais constantes, como o alto custo na implantação de sistemas de informação para a utilização do SPED e a preocupação do correto conhecimento dos contribuintes para a escrituração fidedigna e padronizada exigida pelos órgãos fiscalizadores.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O projeto do SPED implantado nas empresas tem repercutido grande sucesso e cumprido seus objetivos, porém, como toda mudança inovadora, é um processo gradativo de avanços a serem percorrido até a excelência.

Nota-se com a primeira e logo após, a segunda geração da Nota Fiscal Eletrônica que o projeto tem se expandido, tornando obrigatória para maior número de empresas, a quantidade de notas fiscal emitidas está na casa dos bilhões e crescem a cada segundo, os sistemas de informação têm sofrido avanços para atender melhor o contribuinte e a administração tributária, entre outros.

Tendo em conta as observações acima, julga-se que o problema de pesquisa: *Quais as vantagens e desvantagens da implantação do SPED Fiscal a partir da literatura selecionada?* foi resolvido durante a fundamentação teórica e aplicação do questionário na Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina ao responsável pela área.

A realização deste estudo deve-se a importância do projeto SPED na relação contribuinte, contabilidade e fisco, onde apesar do elevado número de empresas obrigadas a utilizarem o SPED, ainda encontram-se alguns entraves.

Neste sentido, a proposta deste trabalho foi de revisar a implantação do projeto Sistema Público de Escrituração Digital – SPED e seus subprojetos, afim de que se possa discutir as vantagens e desvantagens a partir da visão do profissional da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina responsável pela Escrituração Fiscal Digital. Com base no objetivo principal surgiu: *Quais as vantagens e desvantagens da implantação do SPED Fiscal a partir da literatura selecionada?*.

Para obter as respostas a essas indagações, foi elaborada entrevista com o responsável por esta área na SEFAZ/SC, com perguntas abertas, tendo por base o referencial teórico que informa o tema. O questionário foi dividido em duas partes, em que a primeira parte trata mais a respeito do projeto SPED em geral para um melhor conhecimento e aproximação do entrevistado; e a segunda trata mais específico da Escrituração Fiscal Digital, voltando-se ao tema de pesquisa.

Os resultados apontaram que a implantação do SPED, quanto às principais dificuldades com a implantação do SPED, foi mencionada, a dificuldade na preparação do pessoal, seguida pelo custo financeiro e as mudanças na estrutura da empresa.

Existe certa insegurança por parte dos profissionais, quanto à correta aplicação dos procedimentos estabelecidos na legislação, em função das inúmeras exigências que o SPED trás. Para os respondentes, as modificações são inúmeras, exigindo cada dia mais dos profissionais contábeis. No entanto, relatam que aqueles profissionais que estão se adequando às novas exigências e que possuem domínio do assunto, estão visivelmente sendo mais valorizados.

Toda essa busca por adequação, por parte do profissional da área contábil, para atender as exigências do SPED, teve como resultado direto apresentado pelos respondentes, melhoria na qualidade da informação, ganho de produtividade e agilidade nos processos.

Diante do apresentado anteriormente, o presente estudo responde os objetivos estabelecidos no trabalho.

Na visão desta autora, o SPED trás uma postura do profissional de Contabilidade, onde era visto por muitos como um profissional que exerce funções meramente fiscais. Com o SPED o trabalho intelectual, o conhecimento do contador, sobrepõe-se ao operacional. Exige-se ainda que o profissional tenha visão gerencial, conhecimento em informática, habilidade de aprender, poder de feed-back.

Para a elaboração deste trabalho acadêmico, encontraram-se diversas limitações, podendo-se apontar como a principal, a dificuldade ao realizar a entrevista com o responsável na Secretaria da Fazenda Estadual. O entrevistado ao responder as perguntas realizadas pela autora, não soube responder tão claramente suas indagações. Motivado esta falha pela a mobilidade que a linguagem oral nos dá não sendo tão rigorosa como a linguagem escrita. Ao nos expressar verbalmente é admissível a repetição de palavras, utilização do timbre e do tom de voz, ou mesmo gestos e expressões fisionômicas como elementos auxiliares. Por esta razão, fica o difícil entendimento ao ler a entrevista transcrita por fugir do padrão culto da língua portuguesa, sem que compreenda da mesma maneira se estivessem presentes ao momento da entrevista.

As limitações ainda que pertinentes ao bom desempenho da pesquisa justificam-se como o método mais adequado aos propósitos da investigação, para a maior interferência no andamento da entrevista e intimidade com o entrevistado.

E por motivo de indisponibilidade de tempo dos responsáveis pela Escrituração Contábil Digital e da Nota Fiscal Eletrônica, as demais entrevistas não puderam ser realizadas para melhor embasamento dos resultados e conclusões da pesquisa.

Recomenda-se, para futuros trabalhos, quanto ao tema aqui abordado, a continuação deste estudo por meio da ampliação do número de respondentes, por entender que, dessa maneira, obter-se-á um resultado mais confiável quanto à percepção dos responsáveis da Secretaria da Fazenda pelos subprojetos do SPED. Pode-se, ainda, aplicar o mesmo questionário a Estados diferentes, a fim de comparar os impactos do SPED em cada Estado.

REFERÊNCIAS

ALAVI, Maryam; CARLSON, Patrícia. A review of MIS research and disciplinary development. **Journal of Management Information Systems**. v. 8, nº 4, 1992.

BAHIA, Álvaro Antônio. **Segunda geração da Nota Fiscal Eletrônica começa neste semestre**. 2009. Disponível em: <http://www.nike-consulting.com/site/index.php?option=com_content&view=article&catid=3%3Anoticias&id=58%3Asegunda-geracao-da-nota-fiscal-eletronica-comeca-neste-semester&Itemid=71&lang=br>. Acesso em: 30 de junho de 2010.

BISATO, Izaura Roberta; LINKE, Ivanete. Os novos procedimentos contábeis apresentados pelo sistema público de escrituração digital (SPED). **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná (CRC-PR)**, Curitiba, ano 33, nº 151, p. 5-19, 2º quadrimestre de 2008.

BOAL, Luiz; JUSKOW, Sergio. **Os impactos da NF-e e do SPED para o Contabilista**. Apostila PROJETO EDUCAÇÃO CONTINUADA – CRC. Maio 2009.

BORGES, Thiago. Nota fiscal eletrônica entra na segunda geração. **Revista Exame**. São Paulo, Editora Abril S.A., edição 950, 08/2009. Disponível em: <<http://www.robertodiasduarte.com.br/nota-fiscal-eletronica-entra-na-segunda-geracao/>>. Acesso em: 30 de junho de 2010.

BRASIL, Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. **Institui o sistema público de escrituração digital – SPED**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Atos/2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>. Acesso em: 09 de maio de 2010.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Profissionais e escritórios ativos nos conselhos regionais de contabilidade**: abril 2010. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/Ativos_201004.pdf>. Acesso em: 03 de junho de 2010.

BRASIL. Protocolo ICMS 42, de 3 de julho de 2009. **Estabelece a obrigatoriedade da utilização da Nota Fiscal Eletrônica**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2009/pt042_09.htm>. Acesso em: 07 de dezembro de 2011.

CLETO, Nivaldo. Nota fiscal eletrônica (NF-e) - revolução digital no meio empresarial e contábil. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná (CRC-PR)**, Curitiba, ano 31, nº 145, p. 4-6, 2º quadrimestre de 2006.

CLETO, Nivaldo; OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. **Manual de autenticação dos livros digitais**: atualizado até 21 de maio de 2010. São Paulo: Fisco Soft, 2010. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/spedcontabil>>. Acesso em: 12 de junho de 2010.

DUARTE, Roberto Dias. **Vem aí a segunda geração da Nota Fiscal Eletrônica**. 2009. Disponível em: <<http://www.robertodiasduarte.com.br/vem-ai-a-segunda-geracao-da-nota-fiscal-eletronica/>>. Acesso em: 30 de junho de 2010.

FACCI, Nilton *et al.* **Os riscos da sonegação fiscal para o profissional da Contabilidade**. 2005. Disponível em: <www.fema.com.br/~danilo/pro/menu/.../artigo_sonegacao_fiscal.doc>. Acesso em: 06 de dezembro de 2011.

FARIA, Ana Cristina de *et al.* SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10, 2010, São Paulo, **Anais**. São Paulo: 2010. p. 1-19.

FRANCISCO, Suzana; RONCHI, Suelen Haidar; MECHELN, Pedro José Von. Os impactos da implantação do sistema público de escrituração digital (SPED) na gestão das micro e pequenas empresas. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS & INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 2, 2009, Florianópolis, **Anais**. Florianópolis: 2008. p. 1-14.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991. 176 p.

JORNAL NACIONAL. **Brasil é bicampeão na burocracia dos impostos para as empresas**. Edição do dia 11/11/2011. Disponível em: <<http://g1.globo.com/jornal-nacional/noticia/2011/11/brasil-e-bicampeao-na-burocracia-dos-impostos-para-empr-esas.html>>. Acesso em: 12 de novembro de 2011.

LONGARAY, André Andrade; BEUREN, Ilse Maria. Caracterização da pesquisa em contabilidade. In: BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MAHLE, Marciane Maria; SANTANA, Alex Fabiano Bertollo. Sistema público de escrituração digital - SPED: um estudo nos escritórios de contabilidade no município de Pinhalzinho/SC. **Revista Catarinense da Ciência Contábil (CRC-SC)**, Florianópolis, v.8, nº 23, p. 73-92, abr./jul. 2009.

MARTINS, Milca Schneider; LUCIANO, Edimara Mezzomo; TESTA, Mauricio Gregianin. Proposta de um framework para apoio à adoção da nota fiscal eletrônica. In: ENCONTRO DA ANPAD, XXXII, 2008, Rio de Janeiro, **Anais**. Rio de Janeiro: 2008. p. 1-15.

OLIVEIRA, Wolney Resende de; MAIA, Diulie Fernandes. Nota fiscal eletrônica: projeto nacional e a iniciativa municipal de São Paulo - uma análise comparativa. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18, 2008, Gramado, **Anais**. Gramado: 2008. p. 1-15.

PEIXE, Blênio César Severo; FELSKY, Carlos Emílio. Compatibilizar as demonstrações contábeis de acordo com o modelo governamental – proposta de adaptação à escrituração contábil digital. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS & INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 3, 2010, Florianópolis, **Anais**. Florianópolis: 2009. p. 1-13.

PEREIRA, Sidinei Aparecido *et al.* Governança eletrônica na administração pública: estudo de caso sobre a nota fiscal eletrônica - NF-e. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18, 2008, Gramado, **Anais**. Gramado: 2008. p. 1-12.

POPE, Catherine; MAYS, Nick. Reaching the parts other methods cannot reach: an introduction to qualitative methods in health and health service research. **British Medical Journal**, nº 311, 1995, p. 42-45.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Portal da Nota Fiscal Eletrônica**. Disponível em: <<http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/>>. Acesso em: 01 de julho de 2010.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 1999. 328 p.

SANTOS, Bianca dos; MÜLLER, Neri; CASAGRANDE, Maria Denize Henrique. NF-e – Nota Fiscal Eletrônica: Percepção dos contribuintes enquadrados na atividade de comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, estabelecidos no município de Florianópolis. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS & INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 4, 2011, Florianópolis, **Anais**. Florianópolis: 2011. p. 1-16.

SANTOS, Katia Gardenia dos. SPED - o enfoque na escrituração contábil digital. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná (CRC-PR)**. Curitiba, ano 34, nº 154, p. 37-42, 2º quadrimestre de 2009.

SEBOLD, Márcia; PIONER, Lucas Mello; PIONER, João José Mello. Novos rumos na Contabilidade Pública brasileira: do governo eletrônico ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS & INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 4, 2011, Florianópolis, **Anais**. Florianópolis: 2011. p. 1-12

SEFAZ RS. **Dúvidas / assuntos / a secretaria / apresentação**. Disponível em: <<http://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaDuvidasTema.aspx?tema=A%20Secretaria>>. Acesso em: 12 de junho de 2010.

SILVA, Cristiane Francisca da. **Percepções dos usuários dos sistemas contábeis nos escritórios de contabilidade confrontando com a visão do programador**. 2003. 81 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALE, Biguaçu.

VIEIRA, Valter Afonso. As tipologias, variações e características da pesquisa de Marketing. **Revista da FAE**. Curitiba, v.5, n.1, p.61-70, jan./abr. 2002. Disponível em: <http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/revista_da_fae/fae_v5_n1/as_tipologias_variacoes_.pdf>. Acesso em: 12 de junho de 2010.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **SPED: sistema público de escrituração digital**. Curitiba: Editora Juruá, 2009. 287 p.