



PS-957

AN ANALYSIS OF PERCEPÇÕES ON USERS OF PUBLIC WRITING DIGITAL SYSTEM – SPED

Jannielly Krystianne Laurentino dos Santos (Universidade Federal da Paraíba-Paraíba-Brasil) -
janny_krys@yahoo.com.br

Paulo Roberto de Nóbrega Cavalcante (Universidade Federal da Paraíba-Paraíba-Brasil) -
prncavalcante@ccsa.ufpb.br

Dimas Barrêto de Queiroz (Universidade Federal da Paraíba-Paraíba-Brasil) -
dimasqueiroz@hotmail.com

Marília Caroline Freire (Universidade Federal da Paraíba-Paraíba-Brasil) -
mariliacontabeisufpb@hotmail.com

This research deals with the aspects related to the Public Writing Digital System, whose main aim is to identify advantages and disadvantages of the new system from the point of view of the main interested: the Accountant, the Tax Auditor and Business Executive. It was found that, on the one hand, the SPED brings advantages, such as decreasing the consumption of paper. On the other hand, the use of the Internet as a mean of communication between the government and Contributor, with a view to the lack of a specific law to deal with virtual crimes, can be identified as a disadvantage. The research was documentary-exploratory and it is in a first step on the way of to broader understanding the new system. It was noted that among the respondents, it was showed that Tax Auditors are those with the greatest knowledge of the subject matter. Calling attention the fact that among the Business executive who participated on the research, nobody knows about SPED.

Keywords: Digital Writing; SPED; Advantages and Disadvantages; Fisco; Contributor.

UMA ANÁLISE DAS PERCEPÇÕES DOS USUÁRIOS DO SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL-SPED

1 INTRODUÇÃO

Vive-se hoje no Brasil um processo de mudança na sistemática de registro e apuração dos tributos e, conseqüentemente, mudanças na arrecadação, isto como resultado da substituição do sistema de emissão de documentos fiscais em papel pelo Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, o que implicará, espera-se, em uma modernização da administração tributária brasileira.

A tecnologia de registro, processamento e transmissão de dados tem influenciado de modo crescente as relações entre o Fisco e os contribuintes. Em outros termos, o Brasil tem avançado na informatização dessas relações. É um movimento contínuo, que se acelera ano a ano. A busca de soluções para modernizar não apenas as transações envolvendo notas fiscais, mas todo o conjunto de operações com reflexo tributário praticadas pelas empresas estimulou, nos últimos anos, muitas discussões entre representantes da iniciativa privada e dos níveis Federal, Estadual e Municipal do governo. Foi com esse objetivo que se iniciou a concepção e implantação do SPED.

O SPED é uma iniciativa da Receita Federal e de órgãos fiscais estaduais, para agilizar, simplificar e padronizar o relacionamento entre Administração Fazendária Nacional e o Contribuinte, por meio da centralização do fornecimento de informações das empresas.

Como não podia ser diferente, o SPED cultiva defensores e detratores ou, em outros termos, há quem enxergue vantagens e há aqueles que só verificam desvantagens. De um lado, um exemplo, normalmente, citado de vantagem é a eliminação de arquivos em papel. Por outro lado, a sociedade atual vive uma era em que, paralelamente à possibilidade de acesso, surgem cada vez mais novas modalidades de crimes virtuais. Os computadores, telefones celulares e afins se tornam mais acessíveis. Conseqüentemente, mais pessoas e organizações estão interligadas e expostas aos riscos de fraudes, roubo de informações e invasões por elementos mal-intencionados. Com isso, entende-se que um exemplo de desvantagem é a possibilidade de roubo de informações, que transitam em meio magnético e por redes de computadores por *hackers*.

O assunto ainda é novo, envolve diversas partes da sociedade e, portanto, merece discussões. Nesse contexto, uma questão que precisa ser investigada é: **Qual a percepção que os interessados (auditores fiscais, contadores e gestores) têm, atualmente, em relação ao Sistema Público de Escrituração Digital?**

Considerando a questão de pesquisa formulada, o presente trabalho tem como objetivo: Analisar qual a percepção, em termos de vantagens e desvantagens, que têm interessados que serão afetados pelo SPED.

2 SISTEMAS DE ESCRITURAÇÃO

Nos últimos 40 anos aconteceram mudanças significativas na legislação tributária brasileira e nos procedimentos contábeis. O processo artesanal foi substituído pelo mecânico e, logo em seguida, pelo automático.

Oliveira (1997) destaca alterações verificadas no campo contábil. No procedimento manuscrito, a escrituração era feita manualmente, preenchendo-se os principais livros, como diário, razão, caixa, controle de duplicatas a receber, controle de contas a pagar, entrada de mercadorias, termos de ocorrências, inventários de produtos e mercadorias e etc. Esse procedimento começou a perder espaço a partir do surgimento das máquinas mecânicas produzidas nos Estados Unidos (o processo de escrituração passou genericamente a ser denominado de mecanografia e praticamente já não existe atualmente).

Quando se leva em consideração o volume e a complexidade atual das transações praticadas pelas empresas, fica fácil de perceber que a escrituração contábil efetuada de modo manuscrito e / ou mecanizado resulta em dificuldades, especialmente no que diz respeito ao fornecimento e atualização de informações para os usuários externos, entre eles o Fisco.

Acompanhando o desenvolvimento tecnológico, a contabilidade vive a fase em que escrituração é feita através do processo informatizado, utilizando-se os grandes equipamentos (*mainframes*) e os microcomputadores, em rede ou não. A partir da década de 90, houve um enorme crescimento no uso e disseminação dos micros, juntamente com os sistemas informatizados ligados às áreas administrativa, comercial, contábil e financeira das empresas.

Na medida em que a escrituração contábil passou a ser informatizada, com a possibilidade da troca de informações com os diversos usuários por meio de canais de comunicação também informatizados, veio à tona a questão da “segurança” das informações que estão sendo disponibilizadas. Nesse mister, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, por meio da Resolução CFC 1.020, de Março de 2005, a qual aprovou a NBC-T 2.8, regulamentou a escrituração contábil digital para as empresas brasileiras. A norma estabelece critérios e procedimentos para a escrituração contábil em forma eletrônica e a sua certificação digital, sua validação perante terceiros, manutenção dos arquivos e responsabilidade do contabilista.

A evolução tecnológica, ao mesmo tempo em que impactava a escrituração contábil, trazia reflexos no aperfeiçoamento da relação do governo com o contribuinte, já que aquele representa um dos principais usuários da informação contábil. Cabe notar que a escrituração contábil até então feita de forma manual, tornou-se digital.

Se a evolução tecnológica, por um lado, permite que a informação seja tratada de forma rápida e acessível para uma quantidade grande de usuários, isto quase que de modo *on line*, por outro lado enfrenta-se o problema da segurança da informação. Daí a necessidade do desenvolvimento de um sistema que possa assegurar as duas coisas: velocidade da informação e segurança na transmissão. O Sistema Público de Escrituração Digital – SPED se configura em uma proposta para a solução do conflito velocidade *versus* segurança, isto no que se refere ao processo de comunicação Fisco – contribuintes.

2.1 O SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL

O relacionamento entre o Fisco e os contribuintes ocorre nas três esferas de governo, Federal, Estadual e Municipal. Um dos problemas verificados no âmbito de tal relacionamento, é que muitas vezes a mesma informação precisa ser gerada mais de uma vez pelo contribuinte, isto para atender a níveis distintos de governo. A obrigação de gerar a mesma informação mais que uma vez é apontada pelos contribuintes como um dos problemas na relação com o Fisco. A solução do problema passa, naturalmente, no uso de uma mesma base de informações pelos diversos níveis de governo.

A Emenda Constitucional nº 42 foi aprovada em 19 de dezembro de 2003 e introduzida no Inciso XXII do art. 37 da Constituição Federal trata da obrigatoriedade de uma integração entre as esferas de governo, no tocante à administração tributária. Agora a atuação de forma integrada, com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, por parte das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, está sendo obrigatória.

Para encontrar formas de por em prática esse dispositivo Constitucional, em 2004 reuniram-se os secretários da Receita Federal, da Fazenda dos Estados e Distrito Federal, bem como os representantes das Secretarias de Finanças dos Municípios das Capitais. Esse encontro foi denominado de 1º Encontro Nacional de Administradores Tributários (ENAT). O 1º ENAT teve como objetivo buscar soluções conjuntas nas três esferas de Governo que promovessem maior integração administrativa, padronização e melhor qualidade das informações; racionalização de custos e da carga de trabalho operacional no atendimento; maior eficácia da fiscalização; maior possibilidade de realização de ações fiscais coordenadas e integradas; maior possibilidade de intercâmbio de informações fiscais entre as diversas esferas governamentais; cruzamento de informações em larga escala com dados padronizados e uniformização de procedimentos.

Nesse 1º ENAT, houve a aprovação de dois Protocolos de Cooperação Técnica: um objetivando a construção de um cadastro sincronizado que atendesse aos interesses das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; outro de caráter geral que viabilizasse o desenvolvimento de métodos e instrumentos que atendessem aos interesses das respectivas Administrações Tributárias.

O 2º Encontro foi realizado em 2005, na cidade de São Paulo e teve como objetivo o desenvolvimento e implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

O SPED faz parte do Projeto de Modernização da Administração Tributária e Aduaneira (PMATA), que consiste na implantação de novos processos apoiados por sistemas de informação integrados, tecnologia da informação e infra-estrutura logística adequados.

O Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro 2007, não só oficializou o sistema, como dará maior agilidade à sua implantação pela União, Estados e Municípios. Estes dois últimos, no entanto, ainda precisam aderir oficialmente ao programa, de forma a estimular a emissão de nota fiscal eletrônica e a digitalização das escriturações contábeis e tributárias por parte das empresas. Esse decreto, no entanto, não traz novidades; apenas dá amparo legal ao projeto. Até o momento, a adesão de empresas à Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) tem se dado de forma

voluntária. Mas, o Protocolo ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços) 30, de 6 de Julho de 2007, firmado por 21 unidades da federação, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), tornou a adoção da NF-e obrigatória para os setores de fabricação e distribuição de cigarros, produtores, formuladores, importadores e distribuidores de combustíveis líquidos, e ainda os transportadores e revendedores retalhistas de combustíveis. Trata-se de uma sinalização de que o projeto é para valer e que, cedo ou tarde, atingirá todas as empresas do País.

Resumidamente, o projeto consiste na alteração do cumprimento das obrigações acessórias transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias, além da substituição da emissão de livros e documentos contábeis em papel por documentos eletrônicos com certificado digital, garantido assim a sua autoria, integridade e validade jurídica. O projeto brasileiro de nota fiscal eletrônica foi inspirado num modelo chileno. O Chile adota, desde 2003, a fatura eletrônica para negócios entre empresas.

Nos termos do art. 2º do Decreto 6.022/2007, o SPED é um instrumento que unificará 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. O SPED terá um Leiaute Nacional Unificado de Processamento de Dados, operando com Certificado Digital, e que abrange a Escrituração Contábil e Fiscal em forma digital com validade jurídica. O objetivo é transformar a Contabilidade em papel para a Contabilidade Digital, ou seja, será a migração das atuais informações contábeis e fiscais feitas em papel para documentos eletrônicos.

O sistema compreende três grandes subprojetos: a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Escrituração Fiscal Digital (EFD). Ele propõe a simplificação, padronização e otimização dos processos de prestação de informações pelos contribuintes aos Fiscos e da emissão de documentos fiscais. Trata-se de um projeto inovador, cujo objetivo, em síntese, é gerar maior controle e cruzamento de dados das operações do contribuinte, bem como, simplificar suas obrigações acessórias, permitindo o monitoramento, em tempo real, das operações comerciais pelo Fisco.

O novo modelo de nota fiscal eletrônica será padronizado em todo país, a qual terá um código de barras e assinatura digital. Ele prevê que as empresas encaminhem a Administração Fazendária todos os seus dados tributários e contábeis, uma única vez, via on-line, por meio de formatos padronizados de demonstração. A partir do SPED, todos os órgãos governamentais poderão acessar os dados rapidamente, dispensando os contribuintes de se reportar, de forma complementar, em formulários específicos.

A busca de maior eficácia na gestão das operações tributárias envolvendo empresas e os Órgãos Federais, Estaduais e Municipais resultou na criação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Conforme os idealizadores do SPED, a tecnologia digital pode ser a mais nova arma contra a sonegação de impostos no país.

2.2 VANTAGENS

Para os idealizadores do SPED, o novo sistema surge como uma ferramenta promissora para a modernização da atividade empresarial. Com a implantação da nova sistemática é de se esperar benefícios, tais como a redução do custo das empresas com o armazenamento de documentos e atendimento no cumprimento das obrigações acessórias; do aperfeiçoamento do combate à sonegação, tendo como consequência um aumento da arrecadação, pela diminuição

da informalidade e aumento da base tributária.

Márcio Tonelli, coordenador do SPED Contábil e representante da Receita Federal em entrevista a Agenda de Notícias do Conselho Federal de Contabilidade (2006) revela que, haverá uma redução de custos para o armazenamento de documentos e uma redução de custo com o cumprimento das obrigações acessórias. Com o aumento da base tributária será possível aos entes tributantes reverem a carga tributária vigente, podendo assim reduzir alíquotas de tributos, beneficiando àqueles que pagam seus tributos corretamente.

O sistema reduzirá custos com registro e armazenagem de informações em papéis. A armazenagem digital pretende também simplificar as obrigações acessórias e permitir o controle em tempo real das operações. Foi publicado no Boletim IOB -Imposto de Renda e Legislação Societária- Fascículo nº11/2007, que um aspecto importante consta no § 2º do art. 2º do Decreto em foco. De acordo com esse dispositivo, o armazenamento de dados no SPED não dispensará o empresário e a sociedade empresária de manter sob sua guarda e responsabilidade os livros e os documentos na forma e nos prazos previstos na legislação aplicável.

Com o SPED, as transações das empresas serão automaticamente reconhecidas pela Administração Fazendária. O Fisco poderá acompanhar on-line todas as atividades que o contribuinte estiver desempenhando, de tal forma que saberá o que o contribuinte está vendendo, para quem, e qual o preço que está sendo negociado. Com isso, será evitado o procedimento burocrático realizado no antigo sistema, de acordo com o qual o contribuinte deve providenciar uma série de informações por meio de guias, notas e formulários.

O projeto prevê a confecção de aplicativos de consulta e extração de dados. A fiscalização virtual possibilitará o cruzamento entre os dados contábeis e fiscais. Com o sistema informatizado não será preciso enviar fiscais para visitar as empresas, pois os dados terão de ser computados diretamente no sistema. Essa eliminação de contato entre Fisco e contribuinte pode ser entendida como um meio inibidor de fraudes. Ao invés de ter que conferir nos estabelecimentos dos contribuintes os registros contábeis e fiscais, o Fisco já poderá efetuar esse trabalho em seus próprios sistemas de armazenamento de dados. Além de facilitar o registro das operações contábeis das empresas, o SPED também auxilia no combate aos sonegadores. É certo que não se pode afirmar que as fraudes serão eliminadas. Mas, é muito provável que a sonegação de tributos diminuirá substancialmente.

No SPED, quando uma empresa gera uma nota fiscal, emite também o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE). Esse documento é mais um meio de combate às fraudes. O DANFE, contém um código de barras com 44 dígitos, será levado pelo transportador dos produtos. Quando passar pelo posto da fiscalização, um leitor óptico identificará o DANFE e mostrará na tela do computador todos os dados referentes àqueles produtos. Com isso haverá uma redução do tempo de parada dos caminhões nos postos fiscais interestaduais para checagem de documento.

Com o SPED a escrituração fiscal e contábil será simplificada. Isso ocorrerá devido um aprimoramento do controle fiscal e do cruzamento eletrônico de informações entre as esferas de governo. Os erros durante a escrituração serão reduzidos, tendo em vista que a geração de informações acontecerá em tempo real, não será necessário o preenchimento de guias e formulários para a prestação de informações ao Governo. A responsabilidade do arquivamento, da guarda e conservação de livros, papéis, títulos e documentos, por muito tempo foi exclusivamente do contribuinte. Com o novo sistema essa responsabilidade passará gradativamente para o Fisco.

Outra vantagem do novo sistema é a provável redução do corte de árvore, tendo em vista que a emissão da nota fiscal em papel será eliminada. Apesar da eliminação da NF, será necessária a emissão do DANFE.

Além dessas vantagens o Sistema Público de Escrituração Digital incentiva ao comércio eletrônico e às novas tecnologias. Com isso, novos mercados para empresas de informática serão abertos com a implantação da escrituração digital. Para extrair todas as vantagens do sistema eletrônico há necessidade de desenvolver um padrão único de operação mediante atuação conjunta dos órgãos Municipais, Estaduais e Federais.

Vantagens

1. Modernização da atividade empresarial;
2. Redução do consumo de papel;
3. Não será necessário o preenchimento de várias guias e formulários para a prestação de informações ao Governo;
4. Término do problema de armazenamento e arquivo de papéis;
5. Incentivo ao comércio eletrônico e às novas tecnologias;
6. Simplificação da escrituração fiscal e contábil;
7. Diminuição de existência de erros durante a escrituração;
8. Aprimoramento do controle fiscal e contábil;
9. O cruzamento eletrônico de informações;
10. Geração de informações em tempo real;
11. Redução do corte de árvore, tendo em vista que a emissão da nota fiscal em papel será eliminada.

2.3 DESVANTAGENS

Silva (2001, p: 47) afirma que “Computadores de grande capacidade, de alta velocidade, sistemas avançados de telecomunicação, meios eletrônicos etc., aumentaram a velocidade com que a informação é transmitida”. Porém, de acordo com Laudon (2004, p: 461) “Quando grandes quantidades de dados são armazenadas sob formato eletrônico, ficam vulneráveis a muito mais tipos de ameaças do que quando estão em formato manual”.

A Secretaria da Fazenda de São Paulo publicou o Informativo CAT nº 63, comentando que o comércio ilegal se expande na Internet e a pirataria que o acompanha já apresenta números superiores ao narcotráfico. De acordo com Santos (2006, p: 2) “O SPED surge em um ambiente onde o crime virtual já é mais lucrativo do que o narcotráfico”. Considerando essa preocupante realidade, é necessário refletir sobre os riscos inerentes ao SPED, que abre possibilidades para sonegação e falsificações, mesmo com o monitoramento viabilizado pela tecnologia da informação. Também foi informado na portaria da Coordenadoria da Administração Tributária que o crime cibernético cresce e se consolida no mundo todo, tirando proveito do avanço da tecnologia e da vulnerabilidade da comunicação.

Para que a natureza jurídica do registro de informação e documentação em meio digital

deixe de ser considerado cópia, deverá existir uma legislação específica que o considere como um documento original. Assim, qualquer documento eletrônico deverá ser autenticado por uma autoridade competente para que produza os mesmos efeitos do documento original.

Portanto, é necessário que uma legislação faça a previsão legal do uso da assinatura digital. Observa-se que é permitido o uso de mídia eletrônica para o registro de negócios e atividades econômicas, escrituração de livros contábeis e elaboração de documentos de natureza contábil e fiscal. No entanto, a Receita Federal e o Departamento Nacional de Registro do Comércio (DNRC) fazem as seguintes exigências: 1) os arquivos e sistemas têm de ser conservados pelo contribuinte pelo prazo de 5 anos; e, 2) é obrigatória a escrituração ou emissão dos Livros Diários e do Razão, por escrita tradicional ou através de microfichas (microfilmes).

Assim, nota-se a demanda por uma legislação que aborde os aspectos jurídicos da digitalização de arquivos e da disponibilidade, confidencialidade, autenticidade e integridade. Atualmente, estão tramitando no Congresso Nacional, alguns Projetos de Lei relacionados ao assunto. O Projeto de Lei nº 3173/97 está aguardando deliberação de recurso, o mesmo está relacionado com o comércio eletrônico. Foi solicitada a apreciação pelo Plenário do Projeto de Lei nº 3173/97. E o Projeto nº 1532/99 está tramitando no senado federal e relaciona-se relacionado com a digitalização dos documentos. O Projeto de Lei nº 1483/99 que pretende instituir a fatura eletrônica e a assinatura digital nas transações de comércio eletrônico foi anexado ao PL 4.906/01 que se encontra tramitando na Câmara de Deputados.

Santos (2006) em seu artigo que trata da nota fiscal eletrônica comenta que a Administração Fazendária Nacional deve estar consciente de que projetos dessa natureza irão conviver no mesmo ambiente onde reside um vertiginoso e alarmante crescimento do cibercrime. A especialidade dos criminosos virtuais é não deixar rastros, dificultando assim a detecção da fraude e criando novos desafios à Administração Fazendária, para definição de políticas efetivas de gestão de risco. Antes da efetiva utilização do SPED são necessários análises e estudos mais aprofundados, para adoção de sistemas de segurança interna de fortalecimento dos Fiscos, bem como, treinamento daqueles que farão uso do novo sistema. Os usuários do SPED deverão estar treinados e dominar as novas tecnologias.

Esse cenário deveria provocar grande preocupação de governantes e contribuintes, uma vez que persiste, até então, o anonimato e a sensação de impunidade, como fator de estímulo à nova geração de cibercriminosos.

A NF- e incumbe-se do trânsito de valores pela Internet, em larga escala, de documentos públicos. Futuramente pretende-se que o método de emissão seja puramente eletrônico, e a garantia e a validade jurídica da nota eletrônica seja protegida pela assinatura digital, bem como, pela utilização de criptografia. O simples armazenamento inadequado de senha ou mesmo extravio é de inteira responsabilidade do contribuinte e coloca em risco o projeto de escrituração digital. Com isso a mesma história acaba se repetindo, a cada solução inovada, surge um novo problema.

A Legislação que trata do cibercrime não deve ser deficiente e o método de combate precisa ser pró-ativo. A condição “*sine qua non*”, ou seja, condição necessária, para se combater a fraude é conhecê-la, identificando-a nas diversas formas em que ela é apresentada. Não se pode enfrentá-la, sem que não se tenha um amplo e perfeito conhecimento de suas origens. Daí, a presente necessidade do SPED está devidamente preparado, munido do “mapa da fraude” para o confronto do cotidiano.

É necessário ao legislador brasileiro, um tratamento especial na elaboração de normas

mais claras e detalhadas, a fim de assegurar maior segurança e transparência aos contribuintes, assim como a efetiva punição dos criminosos. Segundo a FEBRABAN (Federação Brasileira de Bancos) a falta de uma metodologia, legislação específica e normatização que ampare métodos de investigação é um fator a ser levado em consideração, uma vez que, grande parte da fiscalização do Fisco não está treinada para restringir avançadas fraudes e simulações. Por conta dessa lacuna, a Polícia Federal e a Justiça acabam tratando esse tipo de crime pela legislação comum. É importante destacar que a cada nova criação ou avanço tecnológico na área de informática também avançam os crimes de informática ou através da informática.

Para os críticos do SPED outra possível desvantagem do novo sistema é que o sistema pode ter alto custo de implantação. Talvez até por isso se justifique a opção por empresas de grande porte como pioneiras na implantação do projeto. Contudo, o investimento alto pode ser fruto da fase primária do projeto. Quando se chega ao modelo ideal, os custos tendem a ser minimizados. Todavia, as empresas deverão ter sistema próprio para a geração de arquivos. Portanto, existirão gastos com a criação de ambientes internos específicos, leiautes para geração de arquivos e documentos padronizados, no que tange à escrituração pública digital, e o desenvolvimento de softwares para manutenção com o sistema público.

Desvantagens

1. Vulnerabilidade dos meios digitais;
2. Aumento do cibercrime no ambiente mundial;
3. Alto custo pra implantação do sistema;
4. Falta de uma legislação específica para tratar de crimes virtuais.

Diante do exposto é possível enxergar vantagens e desvantagens no SPED, tanto para os contribuintes, quanto para a Administração Fazendária. Mas, antes da efetiva utilização desse novo sistema são necessárias muitas análises e testes, isto como meio de se evitar, por exemplo, o que aconteceu com a criação do Emissor de Cupom Fiscal (ECF). Deve ser lembrado que quando o ECF foi criado anunciava-se, entre outros aspectos, o fim das fraudes no varejo. Contudo, o objetivo não foi materializado em razão de falhas sistêmicas, equipamentos inadequados e legislação não apropriada.

A proximidade da implantação do sistema representa razão suficiente para que todos os interessados que serão por ele alcançados, de modo particular empresários, contadores e auditores fiscais, dediquem, hoje, preocupações no sentido de análise e entendimento daquilo que será o futuro em termos de escrituração fiscal e contábil.

3 METODOLOGIA

A metodologia aplicada no presente trabalho é a descritiva proposta por Vergara (2000), porque visa descrever as percepções que os contadores, auditores fiscais e gestores de empresas da cidade de João Pessoa, têm com relação ao Sistema Público de Escrituração Digital.

A pesquisa foi dividida em várias fases, iniciando-se com a revisão bibliográfica e definição dos procedimentos metodológicos a serem observados. Após essa fase inicial, foi

elaborado o questionário, cujas perguntas visaram responder ao objetivo definido neste trabalho.

O método utilizado foi o método indutivo, que parte das observações à teoria. Com relação aos fins, a pesquisa pode ser classificada como exploratória, já que foi desenvolvida como uma tentativa de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato. Quanto aos meios foi bibliográfica documental e de campo. Bibliográfica porque foi desenvolvida mediante material já elaborado, livros e artigos científicos. Documental, porque tomou por base materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com o objetivo da pesquisa. O instrumento de pesquisa foi um questionário estruturado, aplicado para coleta de dados. O questionário proposto caracterizou-se por uma série de questões (13) apresentadas ao respondente por escrito. No questionário o respondente fez escolhas na escala de Likert. A escala Likert, segundo Rea e Parker (2002, p: 70) “é uma escala de classificação de cinco, sete ou nove pontos em que a atitude do entrevistado é medida sobre uma série contínua que vai de altamente favorável até altamente desfavorável, ou vice-versa, com igual número de possibilidades negativas e positivas de resposta e uma categoria média ou neutra”.

O universo da pesquisa foi composto de contadores, auditores fiscais e gestores de empresas da cidade de João Pessoa. A amostra da pesquisa foi definida pelo critério de acessibilidade, ou seja, amostragem por conveniência, onde não foram utilizados procedimentos estatísticos. Os elementos da amostra foram selecionados pela facilidade de acesso a eles.

De acordo com os objetivos estabelecidos para este estudo, foi retratada a visão atual desses profissionais, diante das vantagens e desvantagens do Sistema Público de Escrituração Digital. Os dados foram analisados pelas respostas dadas aos questionários. Através destas, chegou-se a conclusões sobre a percepção dos respondentes sobre as vantagens e desvantagens do novo sistema.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta parte do trabalho trata da análise dos resultados obtidos, de acordo com o questionário aplicado na pesquisa de campo e conforme a metodologia adotada pra a pesquisa. Os dados foram tabulados, mensurados e analisados através da planilha eletrônica *Microsoft Excel*.

Da amostra de 45 profissionais de que têm como base do seu trabalho a contabilidade, dez são Auditores Fiscais da Receita do Estado da Paraíba, o que corresponde a 22% da pesquisa. Os outros 35 são contadores que exercem a profissão na cidade de João Pessoa. Destaca-se que entre os empresários pesquisados, nenhum conhece o SPED e, portanto, não puderam opinar sobre vantagens e desvantagens do sistema.

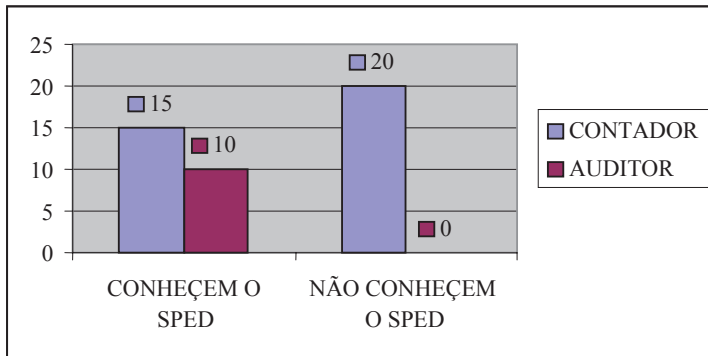
Tabela 1: Amostra da Pesquisa

Profissional	Quantidade	Porcentagem
AUDITOR	10	22%
CONTADOR	35	78%
TOTAL	45	100%

FONTE: Dados da pesquisa, 2007.

Conforme o Gráfico 1, a pesquisa revelou que o tema SPED é mais conhecido entre os auditores (100%), que entre os contadores (43%), ainda que o envolvimento de ambos seja completo em relação ao assunto.

Gráfico 1: Quantidade de contadores e auditores que conhecem e não conhecem o SPED.

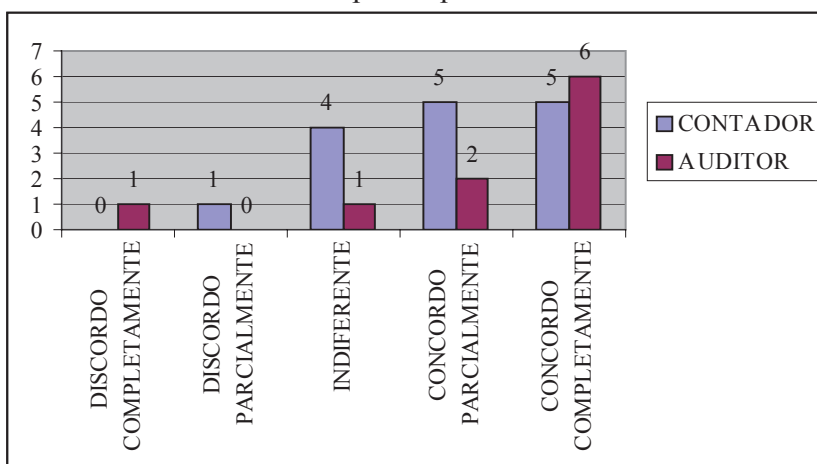


FONTE: Dados da Pesquisa, 2007.

Como é notado no Gráfico 2, os contadores, em sua maioria, acreditam que o seu trabalho será impactado pelo Sistema Público de Escrituração Digital. Existe uma indiferença por parte de alguns contadores pesquisados. Apesar de não terem conhecimento aprofundado no assunto, eles podem identificar facilmente que mudanças acontecerão com a nova sistemática. Entre essas mudanças podemos citar novas formas de escrituração contábil e fiscal.

Os Auditores Fiscais não estão indiferentes com relação ao impacto que o SPED trará as suas atividades. Eles também concordam parcialmente ou completamente que a nova sistemática trará inovações no tocante as formas de escrituração e fiscalização tributária.

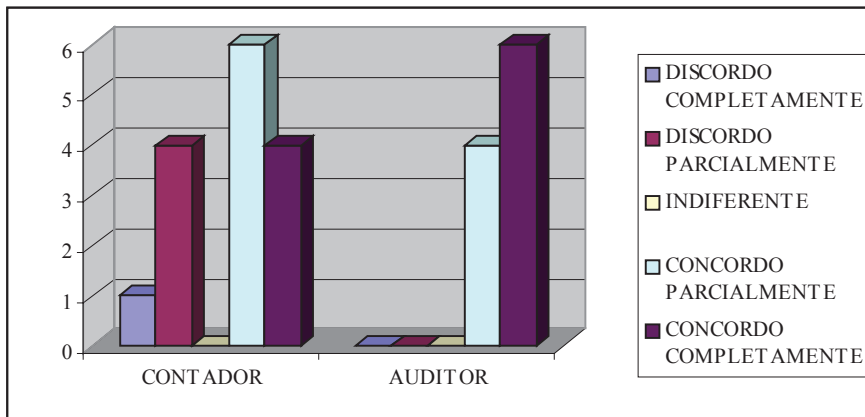
Gráfico 2: O SPED trará impactos para o trabalho do Contador e do Auditor.



FONTE: Dados da Pesquisa, 2007.

Como mostra o Gráfico 3, os contadores concordam parcialmente com a idéia de que o SPED implicará em redução de custos para as empresas. Parece existir uma crença da parte dos Contadores que o Governo sempre é beneficiado e o Contribuinte sempre arca com os custos. Já todos os Auditores Fiscais concordam parcialmente ou completamente que o SPED traz redução de custos. A opinião favorável por ser reflexo do fato de os auditores serem os receptores das informações que serão geradas pelo sistema.

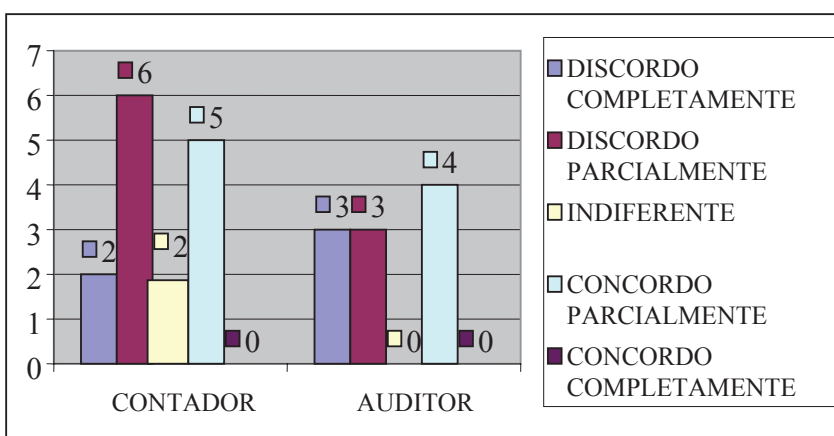
Gráfico 3: O SPED implica em redução de custos para a empresa.



FONTE: Dados da Pesquisa, 2007.

Como se observa no Gráfico 4, os Contadores ficaram divididos com relação ao aumento de custos para a empresa com o novo método. A metade acredita que haverá aumento nos custos para empresa, principalmente com a implantação. Entre os auditores, a despeito do nível de concordância com a questão anterior, há aqueles que entendem que haverá aumento de custos. Podemos entender que eles acreditam que haverá redução de custos com papel, por exemplo, mas a implantação do sistema aumentará os custos.

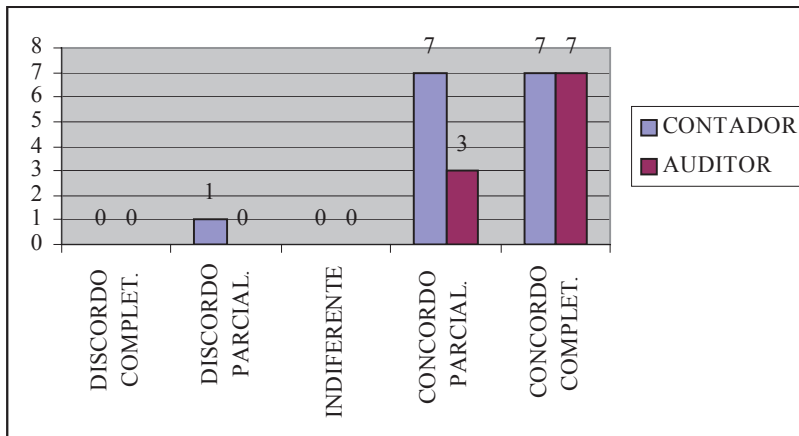
Gráfico 4: O SPED implica em aumento de custos para a empresa.



FONTE: Dados da Pesquisa, 2007.

A visão a respeito do impacto do novo sistema sobre a relação Fisco-Contribuinte é muito parecida entre Contadores e Auditores. Ambos acreditam que essa relação será otimizada. A exceção ficou por conta de 1 contador.

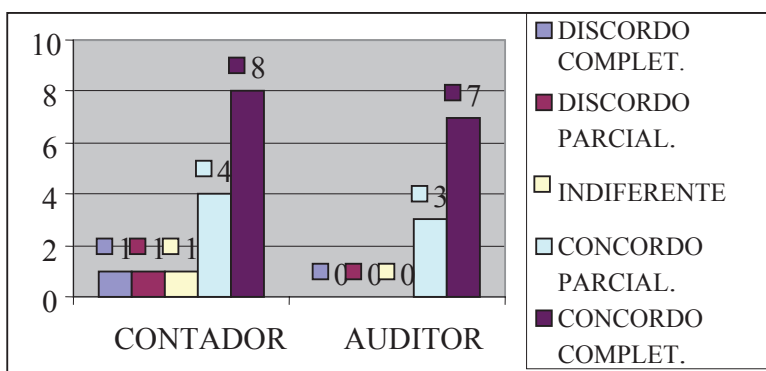
Gráfico 5: A Relação Fisco-Contribuinte será otimizada com o SPED



FONTE: Dados da Pesquisa, 2007.

Pelo que apresenta o gráfico 6, a maioria dos Contadores acreditam que o novo método trará mais segurança para o Contribuinte. Opinião compartilhada por todos os Auditores Fiscais, que concordam que o contribuinte ficara mais seguro.

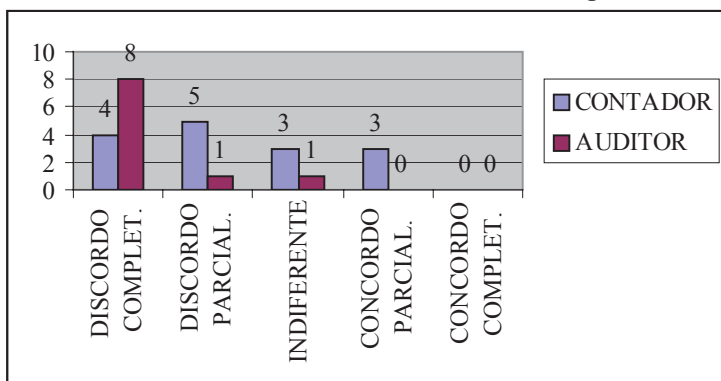
Gráfico 6: O SPED trará mais segurança ao Contribuinte.



FONTE: Dados da Pesquisa, 2007.

Observando o Gráfico 7 percebe-se que alguns contadores (60%) discordam que o SPED tornará o contribuinte mais vulnerável, os demais(40%) concordam que ele trará mais vulnerabilidade ao contribuinte. A maioria, quase que total dos auditores discorda que o contribuinte ficará vulnerável.

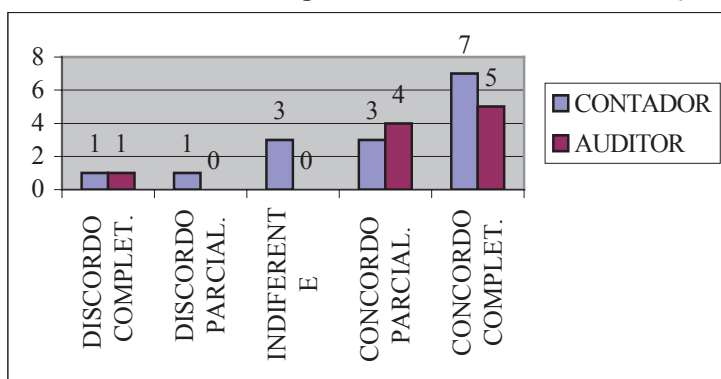
Gráfico 7: O SPED trará mais vulnerabilidade para o contribuinte.



FONTE: Dados da Pesquisa, 2007.

No que diz respeito à influência do novo sistema na arrecadação tributária, o Gráfico 8 mostra que a maioria dos contadores acredita que haverá um aumento da arrecadação tributária, do mesmo modo que a maior parte dos auditores fiscais.

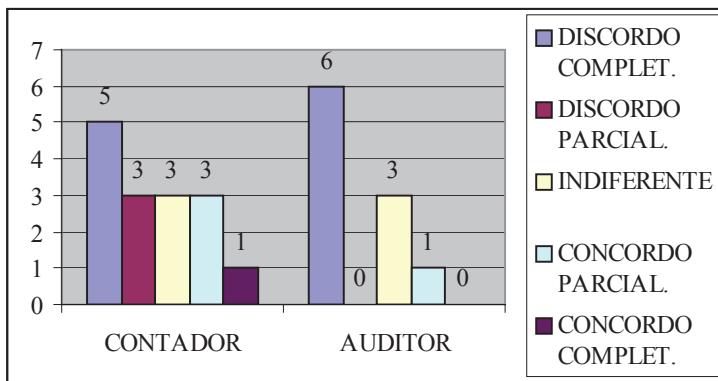
Gráfico 8 : O SPED implica em aumento da arrecadação de tributos.



FONTE: Dados da Pesquisa, 2007.

No Gráfico 9 nota-se que a maior parte dos respondentes, contadores e auditores fiscais, discorda da idéia que o SPED traz redução da carga tributária.

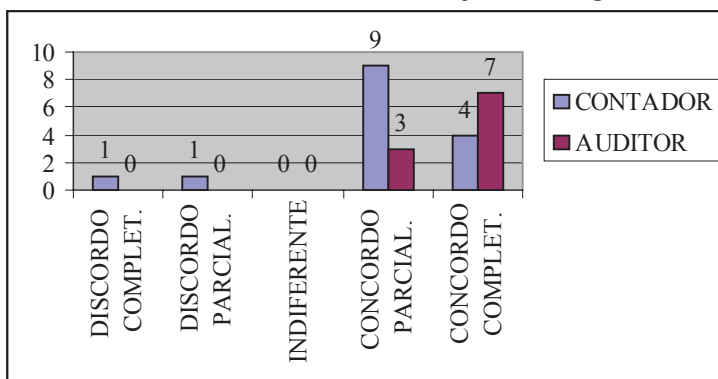
Gráfico 9: O SPED implicará em redução da carga tributária.



FONTE: Dados da Pesquisa, 2007.

No particular do trabalho do auditor fiscal, existe uma forte percepção da parte tanto de contadores, quanto de auditores fiscais, que o SPED tornará mais seguro e objetivo o processo de auditores fiscais, isto é mostrado no Gráfico 10.

Gráfico 10: O SPED tornará mais objetivo e seguro a auditoria fiscal.



FONTE: Dados da Pesquisa, 2007.

Entre as vantagens do novo sistema, conforme mostrado na Tabela 2, a mais citada tanto pelos contadores quanto pelos auditores fiscais é o aprimoramento do controle fiscal. Cabe destacar o fato de os contadores entenderem que o novo sistema não provocará maior influência no processo efetivo de escrituração (apenas três citações), diferentemente da opinião dos auditores fiscais (nove citações).

Tabela 2: Vantagens

VANTAGENS	CONTADOR	AUDITOR
	%	%
1. REDUÇÃO DO CONSUMO DE PAPEL	67%	100%
2. TERMINO DO PROBLEMA DE ARMAZENAMENTO DE ARQUIVOS DE PAPÉIS	60%	100%
3. INCENTIVO AO COMÉRCIO ELETRÔNICO	47%	70%
4. SIMPLIFICAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO	33%	70%
5. DIMINUIÇÃO DE ERROS NA ESCRITURAÇÃO	20%	90%
6. APRIMORAMENTO DO CONTROLE FISCAL	87%	100%
7. OUTRA	0%	20%

FONTE: Dados da Pesquisa, 2007.

No que se refere às desvantagens, a maior preocupação está centrada na falta de uma legislação específica sobre o assunto. No mesmo sentido, o custo de implementação da nova sistemática é entendido como uma desvantagem seja pelos contadores, seja pelos auditores fiscais. Isto pode ser visto na Tabela 3.

Tabela 3: Desvantagens.

DESVANTAGEM	CONTADOR %	AUDITOR %
	1.VULNERABILIDADE DOS MEIOS DIGITAIS	47%
2.ALTO CUSTO PARA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA	47%	60%
3.FALTA DE UMA LEGISLAÇÃO ESPECIFICA	73%	80%
4.OUTRA	7%	0%

FONTE: Dados da Pesquisa, 2007.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A implantação, no nosso país, do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED trará, certamente, significativas alterações na relação Fisco – contribuintes. Tendo-se em conta o impacto nessa relação, é de se esperar que tanto os contribuintes quanto os auditores fiscais tenham uma compreensão ampla do sistema e daquilo que ele trará de vantagens e desvantagens para a relação.

A pesquisa demonstrou que os auditores fiscais tem uma compreensão mais ampla da nova sistemática. O mesmo não se pode dizer da parte dos contribuintes, sendo relevante destacar que nenhum dos empresários pesquisados conhece o sistema, muito menos o que ele significa. Entre os contadores o entendimento já existe, ainda que não seja tão amplo quanto o dos auditores fiscais.

Diante da dimensão da novidade, como já era de se esperar, a visão a respeito das vantagens e desvantagens trazidas pelo novo sistema ainda não é límpida, ou seja, há opiniões divergentes, entre os respondentes da pesquisa, como se verificou nas respostas dos auditores fiscais a respeito da questão da redução de custo. Espera-se, naturalmente, que na medida em que o debate seja ampliado, o novo sistema torne-se conhecido e que fique mais claro tanto os seus aspectos positivos, os quais devem ser explorados, quanto os negativos, os quais devem ser melhorados.

Este é o momento para os empresários, contadores, auditores fiscais e todos aqueles que serão envolvidos com o novo projeto começarem a se preparar para a nova realidade. O SPED terá um forte impacto tanto na rotina de procedimentos contábeis, quanto na administração tributária. O Estado busca com esse sistema detectar e prevenir as fraudes na tributação. A pesquisa foi feita com os contadores e os auditores fiscais para avaliar se as vantagens e desvantagens apontadas pelo Governo e pelos estudiosos do assunto estão de acordo com a realidade.

Conclui-se que todos os auditores fiscais pesquisados (100%) conhecem o SPED, concordam que o SPED trará impactos no seu trabalho. Acreditam que implicará em redução de custos para a empresa, no entanto alguns acreditam que os custos aumentaram. Todos concordam que a relação Fisco-contribuinte será otimizada e que o SPED trará mais segurança ao contribuinte e discordam que o contribuinte ficará mais vulnerável. Diferentemente do que o governo argumenta, os auditores fiscais acreditam que o SPED trará aumento na carga tributária e não redução como se tem comentado. Estes profissionais confirmam a idéia de que o SPED tornará mais objetivo e seguro a auditoria fiscal. Todos citam como vantagem a redução do consumo de papel, o término do problema de armazenamento e arquivo de papéis e o aprimoramento do controle fiscal, o cruzamento eletrônico de informações e a geração de informações em tempo real. Com exceção de um auditor fiscal todos acreditam que diminuirão os erros durante a escrituração e sete confirmam a idéia de que o SPED incentiva o comércio eletrônico e às novas tecnologias e simplifica a escrituração fiscal e contábil.

Com relação aos contadores, pode-se dizer que eles seguem praticamente a mesma linha de pensamento dos auditores fiscais. Mas nem todos os contadores pesquisados conhecem o SPED, já que só 43% da amostra têm conhecimento do assunto. A maioria concorda que o SPED trará impactos no seu trabalho e implicará em redução de custos para a empresa, no entanto alguns acreditam que os custos aumentarão. Também concordam que a relação Fisco-contribuinte será otimizada e que o SPED trará mais segurança ao contribuinte e discordam que o contribuinte ficará mais vulnerável. O governo argumenta que o SPED traz redução na carga tributária, no entanto os contadores discordam. Confirmam a idéia de que o SPED tornará mais objetivo e seguro a auditoria fiscal. A vantagem mais citada foi o aprimoramento do controle fiscal e não a redução do consumo de papel, na qual muito tem se falado. A vantagem menos citada foi à diminuição de erros na escrituração. Com relação às desvantagens do SPED é consenso entre contadores e auditores fiscais que a falta de uma legislação específica tratando dos crimes virtuais é uma dificuldade que o SPED irá enfrentar.

As conclusões do presente estudo podem ser aperfeiçoadas com outros trabalhos que venham a ter preocupações com o tema, isto à medida que o SPED venha a ser completamente colocado em uso. Fica então a sugestão para novas pesquisas que abordem esse tema tão atual e relevante para a contabilidade. Este artigo mostrou a percepção dos futuros usuários de um novo sistema de escrituração contábil e fiscal. Diante dessas questões, o projeto de escrituração digital precisa está preparado para o ambiente em que será implantado. A proximidade da implantação do sistema significa que todos os interessados, que serão por ele alcançados, de modo particular gestores de empresas, contadores e auditores fiscais, dediquem, hoje, preocupações no sentido de análise e entendimento daquilo que será o futuro em termos de escrituração fiscal e contábil.

6 REFERÊNCIAS

BARROS, Lucivaldo Vasconcelos. O crime na era da inform@ção. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 7, n. 61, jan. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3675>>. Acesso em: 09 jun. 2007.

BRASIL. **Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007**. Diário Oficial da União de 22.01.2007
Edição Extra. Disponível em
: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/2007/dec6022.htm>. Acesso em: 02 fev. 2007.

BRASIL. **Portaria RFB nº 11.211, de 07 de novembro de 2007**. Diário Oficial da União de 12.11.2007. Disponível em:
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2007/portrfb11211.htm> Acesso em: 15 dez. de 2007.

BRASIL. **Portaria RFB nº 777, de 19 de outubro de 2007**. Diário Oficial da União de 20.11.2007. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2007/in7772007.htm>>. Acesso em: 15 dez. 2007.

BRASIL. **Protocolo ICMS 30, de 6 de Julho de 2007**. Diário Oficial da União de 17.07.2007. Disponível em:
<http://dns3.sefaz.rr.gov.br/downloads/legislacao/A%20%20NORMAS%20CONFAZ%20VE%20RSO%2038%20ATUALIZADA%20ATE%2023.08.07/Protocolos/ICMS/2007/PT030_07.doc>. Acesso em: 14 set. 2007.

BOLETIM IOB. **Boletim Informativo da Assessoria Empresarial Ehrenberg**, Ano II - Edição 24 - Janeiro 2007. Disponível em:
http://www.assessoriaehrenberg.com.br/boletim/Boletim_24.pdf-. Acesso em: 28 abr. 2007.

CARVALHO, Jackeline. **Decreto do Sped acelera implantação da NF-e, avaliam especialistas**. Disponível em:
<http://www.convergenciadigital.com.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?inford=5762&sid=7>. Acesso em: 02 fev. 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade. **NBC T 2.8 Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica. Resolução CFC nº 1020/05**. Brasília: CFC, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Escritórios Individuais e Sociedades Ativas nos Conselhos Regionais de Contabilidade - Outubro de 2007**. Disponível em:
<http://www.cfc.org.br/uparq/OC_200710.pdf>. Acesso em: 15 dez. 2007.

COSTA, Marco Aurélio Rodrigues da. Crimes de Informática. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 1, n. 12, maio 1997. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1826>>. Acesso em: 09 jun. 2007.

D'AGOSTINO, Rosanne. **Nota eletrônica traz benefícios, mas pode ter alto custo.** **Jornal Última Instância**, Disponível em: <http://ultimainstancia.uol.com.br/.shtml>. Acesso em: 04 jun. 2007.

FORTES, José Carlos. SPED: A escrituração do Futuro. **Conselho Regional de Contabilidade do Estado da Bahia**, edição n.º 78 - 10 de julho de 2006. Disponível em: http://www.crcba.org.br/boletim/edicoes/2006_07_10.htm. Acesso em: 24 dez. 2007.

HARADA, Kiyoshi. Nota fiscal eletrônica. Exame da legislação municipal. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 1147, 22 ago. 2006. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8820>. Acesso em: 09 jun. 2007.

LAUDON, Kenneth C.; LAUDON, Jane P. **Sistemas de Informações Gerenciais: Administrando a Empresa Digital**. 5ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

LEOPOLDO, Antônio. **Ameaça do cibercrime e a nota fiscal eletrônica**. Disponível em: http://www.40graus.com/colunas/colunas_ver.asp?pagina=&idColuna=3269&idColunista=92&titulo=. Acesso em: 09 jun. 2007.

MACHADO, Tiziane. Nota Fiscal Eletrônica: aumentando os riscos de autuação fiscal. Disponível em: <http://www.imasters.com.br/artigo/6999>. **Revista iMasters**, 04 set. 2007. Acesso em: 14 set. 2007.

OLIVEIRA, Edson. **Contabilidade Informatizada: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 1997.

PÁDUA, Elisabete Matallo Marchesini. **Metodologia da Pesquisa: Abordagem Teórico - Prática**. 10 ed. São Paulo: Papirus, 2004.

PASA, Eduardo Cesar. O Uso de Documentos Eletrônicos na Contabilidade, 2001. **Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI - FEA - USP**, São Paulo, FIPECAFI, v.14, n. 25, p. 72-83 Janeiro/Abril 2001. Disponível em: http://www.powerbrasil.com.br/pdf/Revista_usp.pdf. Acesso em: 09 jun. 2007.

REA, Louis M.; PARKER, Richard A. **Metodologia de pesquisa: do planejamento à execução**. Tradução: Nivaldo Montingelli Jr. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

SANTOS, Marco Aurélio dos. **As vantagens da NF-e**. Disponível em: http://www.b2bmagazine.com.br/web/interna.asp?id_canais=4&id_subcanais=21&id_noticia=16103>10/05/06. Acesso em: 25 jan. 2007.

SANTOS, Coriolano Aurélio de Almeida Camargo. A Nota Fiscal Eletrônica e o Atual Cenário do Cibercrime. In: Livro de Sessões Técnicas- do ICCyber 2006 – **III Conferência Internacional de Perícias em Crimes Cibernéticos**. Disponível em: <http://www.almeidacamargo.com.br/almeidacamargo/downloads/Iccyber%20IV.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2007.

SÃO PAULO. **CAT nº 63 de 15.08.2000**. Publicação mensal interna do Conselho Superior da Coordenadoria da Administração Tributária da Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda do Estado de São Paulo. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/indexacao/pages/legis__89249.html. Acesso em: 30 maio 2007.

SILVA, Reinaldo O. da. **Teorias da Administração**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning: 2001.

SIQUEIRA, Antonio Carlos Pedroso de. SPED - Como isso afetará as empresas? **Portal da Classe Contábil**. Disponível em: <http://www.classecontabil.com.br/servlet_art.php?id=1404>. Acesso em: 21 dez. 2007.

SOUSA, Marco Aurélio Batista; BEUREN, Ilse Maria; COLAUTO, Romualdo Douglas. Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Apresentação e Estrutura de Trabalho Monográfico de Acordo com as Normas da ABNT**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 145-188.

SPED - Sistema Público de Escrituração Digital. **Agenda de Notícias CFC, Brasília, 2006**. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=677>. Acesso em: 21 dez. 2007.

TERZIAN, Françoise. Sua identidade digital corre perigo. As fraudes on-line não param de crescer - e o Brasil é um dos países mais inseguros do mundo. **Portal Exame**, São Paulo, 24 ago. 2006. Disponível em: <<http://portalexame.abril.com.br/revista/exame/edicoes/0875/tecnologia/m0101272.html>>. Acesso em: 09 jun. 2007.

UNIVERSO de Atuação. http://www.sped.fazenda.gov.br/universo_atuacaoimp.aspx. Acesso em: 02 fev. 2007

VANTAGENS da Escrituração Contábil. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/vantagens.htm>. Acesso em 01 maio 2007. SOUSA, Marco Aurélio Batista; BEUREN, Ilse Maria; COLAUTO, Romualdo Douglas. Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Apresentação e Estrutura de Trabalho Monográfico de Acordo com as Normas da ABNT**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 145-188.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

VIDAL, Heverton Hessel. **Por que se preocupar com a segurança da informação?** Disponível em: <http://www.artigos.com/index2.php?option=com_mtree&task=print&link_id=591&Item>. Acesso em: 25 jan. 2007.