



SPED (Sistema Público de Escrituração Digital): Uma análise sobre o impacto nas autuações da Receita Federal

Pablo Luiz Martins
pablo@ufs.edu.br
UFSJ

Carlos Henrique Silveira Barbosa
carloshbarbosa2018@gmail.com
UFSJ

Felipe Alves da Silva
felipe.alvesdasilva35@gmail.com
UFSJ

Paulo Roberto Mendes da Silva
paulomendes.cont@gmail.com
UFSJ

Erika Loureiro Borba
erikaloureiro.borba@gmail.com
UFSJ

Resumo: O Sistema público de escrituração digital é uma obrigação acessória, que busca promover a praticidade tanto para o empresário na prestação de contas, quanto facilitar a Receita Federal na autuação de contribuintes omissos. Este trabalho tem como objetivo analisar os impactos da implementação do SPED ECF na arrecadação tributária brasileira. A fim de tratar sobre tal assunto, expor-se-á informações quantitativas demonstrando o aumento da arrecadação e autuações nos anos posteriores a obrigatoriedade do uso do SPED ECF. Para atingir esse objetivo, o presente trabalho buscou analisar a série temporal dos anos de 2012 a 2016, nas tabelas estatísticas do Plano Anual de Fiscalização da Receita Federal do Brasil. A fim de obter um estudo mais preciso, foi utilizado o método de amostragem intencional como primeira análise, e para a segunda, foi utilizada a tabela de

Palavras Chave: SPED-ECF - Arrecadação - Escrituração - Obrigatoriedade - Atuações

1. INTRODUÇÃO

A tecnologia é um conjunto de mecanismos e ferramentas que tem por objetivo a eficiência e praticidade das atividades humanas, para Blanco e Silva (1993, p. 18), explica o termo “tecnologia”, do Grego technê (arte, ofício) e logos (estudo de), como a relação entre homem e natureza mediada pela transformação de objetos em instrumentos.

Com o avanço tecnológico, vários sistemas integrados de informação foram surgindo e com isso uma nova possibilidade. Criado no início do ano de 2007, o SPED trouxe uma nova visão para a receita, o chamado sistema de escrituração digital. O novo sistema integra o Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal. Sendo formado por nada menos que doze módulos, sendo eles cinco documentos fiscais e sete escriturações. O primeiro a entrar em vigor foi a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), que começou a ser implantada em 2010. Hoje, o sistema recebe mais de 3 bilhões de NF-e por ano (CFC, 2016). Essa nova tecnologia tem por finalidade aproximar o fisco de seus contribuintes (a) (2019), auxiliando o governo no exercício de suas funções.

O SPED nada mais é do que uma obrigação acessória transmitida anualmente que tem como função a junção de dados contábeis e fiscais do imposto de renda de pessoa jurídica e (CSLL), e todas as operações que influenciam a composição da base de cálculo e o valor devido no Imposto. Segundo Márcio Tonelli, ex-coordenador do SPED Contábil, “O SPED nasceu de uma boa oportunidade. A Receita já tinha experiência em trabalhar com pacotes de dados digitais, a Emenda Constitucional 42 determinou que as administrações tributárias trabalhassem de forma integrada” (a) (CFC, 2016).

No trabalho de Faria (FARIA, 2010), sobre Percepção dos contribuintes em relação aos impactos da adoção do SPED, publicado em 2010, o qual baseou este trabalho, caracteriza a implantação do SPED como uma reação do Governo Federal a sonegação fiscal, afirmando que o Governo não pode observar o valor real da base tributária do contribuinte, e com isso a sua verdadeira responsabilidade tributária (SIQUEIRA, 2005, p. 557).

A inserção do SPED trouxe vários benefícios para o contribuinte, além de facilitar a prestação de contas, estão a redução de seus custos, eliminação de papéis de escrituração, rapidez no acesso às informações, redução de erros de escrituração. Conforme Azevedo e Mariano (2016), o principal benefício do SPED foi classificado como a possibilidade do planejamento da logística de entrega, que é feita a partir da recepção antecipada da informação da NF-e.

De acordo com o CFC, em abril de 2016, durante o 20º Congresso Brasileiro de Contabilidade, afirmou que, no mundo todo não existe nenhum sistema de escrituração contábil que engloba uma grande quantidade de elementos quanto o SPED. “Outros países possuem sistemas com algumas semelhanças, mas nada se compara a amplitude e capacidade de inovação do SPED. O Chile, por exemplo, iniciou a *FacturaEletronica*, antes do Brasil, mas não avançou em outras iniciativas e seus números são muito inferiores aos do Brasil”, Clovis Peres (CFC, 2016), chefe da Divisão de Escrituração Digital da Receita.

A Receita Federal classifica os 12 módulos do SPED como SPED CT-e (conhecimento de transporte eletrônico), SPED EFD contribuições (arquivo digital instituído no Sistema Público de Escrituração Digital), SPED NF-e que foi o primeiro a ser implantado (nota fiscal eletrônica), SPED NFS-e (Nota Fiscal de Serviços Eletrônica), SPED ECD (Escrituração Contábil Digital), SPED EFD ICMS IPI (Escrituração Fiscal Digital),

SPED eSocial (Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas), SPED e-Financeira (arquivos digitais referentes a cadastro, abertura, fechamento e auxiliares, e pelo módulo de operações financeiras), SPED EFD Reinf (A Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais), SPED NFC-e (A Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica), SPED MDF-e (Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais), SPED Simplificação (busca substituir obrigações tributárias acessórias pela EFD ICMS/IPI) e SPED ECF.

O SPED ECF, escrituração contábil fiscal, a partir de 2014 extinguiu a antiga DIPJ, obrigando todas as pessoas jurídicas, mesmo as imunes e isentas, tributadas tanto pelo lucro Real ou Presumido e Arbitrado, a transmitir o SPED ECF. Exceto, as pessoas jurídicas a seguir, segundo a Receita Federal do Brasil (a) (2019):

I- As pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006;

II - Os órgãos públicos, às autarquias e às fundações públicas;

III - As pessoas jurídicas inativas de que trata a Instrução Normativa RFB nº 1.536, de 22 de dezembro de 2014; e Nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1536, de 22 de dezembro de 2014, considera-se pessoa jurídica inativa aquela que não tenha efetuado qualquer atividade operacional, não operacional, patrimonial ou financeira, inclusive aplicação no mercado financeiro ou de capitais, durante todo o ano-calendário. Estas deverão apresentar a Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica (DSPJ) - Inativa.

Por ser algo inovador, esse sistema levantou uma dúvida extremamente relevante, qual será o impacto do SPED-ECF sobre a arrecadação tributária brasileira? Logo, este trabalho pretende analisar o real impacto nas arrecadações federais após a obrigatoriedade do SPED ECF, entre os anos de 2012 a 2016.

2. CONCEPÇÃO TEÓRICA

2.1 SPED (Sistema Público de Escrituração Digital)

O SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) foi criado através do decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, e faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007 - 2010). Segundo a Receita Federal do Brasil (a) (2019), esse sistema foi criado com o objetivo de:

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

Conforme decreto nº 6.022, Artigo 2º, o SPED é definido como:

[...] Instrumento que unifica as atividades de recepção, validação armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.

De acordo com Azevedo e Mariano (2016, p. 5):

[...] O novo sistema atende às necessidades do fisco de reunir as informações em um único banco de dados compartilhado entre as esferas do governo, possibilitando a diminuição da quantidade de obrigações a ser entregues pelos contribuintes e cruzando dados padronizados e uniformes. Também atende às necessidades dos contribuintes, que podem, com a padronização, entregar uma única declaração, economizando tempo e recursos.

Em conformidade com a Receita Federal do Brasil (a) (2019), alguns de seus benefícios apresentam-se no quadro abaixo:

Item	Benefício
1	Redução de custos com a dispensa de emissão e armazenamento de documentos em papel;
2	Uniformização das informações que o contribuinte presta às diversas unidades federadas;
3	Redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas;
4	Rapidez no acesso às informações;
5	Melhoria da qualidade da informação;
6	Possibilidade de cruzamentos entre os dados contábeis e fiscais;
7	Aumento da produtividade do auditor através da eliminação dos passos para coleta dos arquivos;
8	Fortalecimento do controle e da fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias;

Fonte: Receita Federal do Brasil (a) (2019)

Quadro 1 - Benefícios do SPED aos seus contribuintes

Entre os objetivos do SPED é possível identificar a preocupação do fisco em relação aos ilícitos tributários. Menciona-se que a maioria dos contribuintes utilizam de recursos de informática para escrituração fiscal e contábil. Com a facilidade de acesso às escriturações, as possibilidades de seleção de contribuintes e a realização de auditorias, gera expressiva redução no tempo de sua execução, mesmo ainda sem a disponibilização em tempo real (a) (2019).

De acordo com o Plano Anual da Fiscalização (2017, p. 6), a Receita Federal atua com os objetivos de garantir a arrecadação necessária ao funcionamento do Estado, combater a sonegação fiscal e os demais ilícitos tributários. Dessa forma, complementa que para atingir esses objetivos é preciso disponibilizar as melhores ferramentas tecnológicas, capacitar continuamente cada profissional que atua nos respectivos processos de trabalho e disseminar o conhecimento produzido na organização.

Com a criação do SPED, a constatação de algum fato de sonegação fiscal e demais irregularidades quanto ao cumprimento das obrigações tributárias e fiscais seria facilitada às administrações fazendárias, por causa da capacidade de cruzamento das informações no meio eletrônico, não mais de forma manual (FARIA; FINATELLI; et al., 2010, p. 17).

2.2 Escrituração Contábil Fiscal

A Escrituração Contábil Fiscal (ECF), segundo a Receita Federal do Brasil (a) (2019):

[...] Substitui a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), a partir do ano-calendário 2014, com entrega prevista para o último dia útil do mês de julho do ano posterior ao do período da escrituração no ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped). Portanto, a DIPJ está extinta a partir do ano-calendário 2014.

Estabelecida em 2013 com a Instrução Normativa nº 1.422, é uma obrigação acessória do SPED a partir de 2015. A ECF é transmitida anualmente ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) até o último dia útil do mês de julho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira, envolvendo informações de origem contábil e fiscal, para apuração do Imposto de Renda pessoa jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

As pessoas jurídicas devem declarar anualmente os seus rendimentos compreendendo o resultado do período de 01 de janeiro a 31 de dezembro do ano anterior ao da declaração. Consoante a Receita Federal do Brasil (a) (2019), das inovações do ECF, compreende:

[...] Para as empresas obrigadas a entrega da Escrituração Contábil Digital (ECD), à utilização dos saldos e contas da ECD para preenchimento inicial da ECF. Ademais, a ECF também recuperará os saldos finais das ECF anterior, a partir do ano-calendário 2015. Na ECF haverá o preenchimento e controle, por meio de validações, das partes A e B do Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur) e do Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs). Todos os saldos informados nesses livros também serão controlados e, no caso da parte B, haverá o batimento de saldos de um ano para outro.

É importante destacar que se a entidade está dentro das regras de obrigatoriedade, a mesma deve efetuar o envio do SPED ECF mesmo que não tenha movimentado no período. “Sem movimento não significa que não haja fato contábil” salientou Guerra (2018, p.197).

2.3 Certificado digital

Sabe-se que o SPED utiliza da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica no cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, apenas na sua forma digital, conforme a Receita Federal do Brasil (a) (2019). Para o cumprimento da obrigação acessória, a relação entre fisco e contribuinte é por meio do certificado digital, no qual garante a validade jurídica da assinatura dos documentos eletrônicos.

O certificado digital é um tipo de assinatura física ou jurídica que garante autenticidade, integridade e não repúdio nas operações realizadas por meio dele, permitindo uma validade jurídica. Ele permite também a realização de diversos serviços sem a necessidade da presença física, no qual economiza tempo (CERTISIGN).

3. CONCEPÇÃO METODOLÓGICA

Para análise do impacto da implantação e obrigatoriedade da Escrituração Contábil-Fiscal na arrecadação tributária brasileira, foi realizado um procedimento de análise temporal

entre os anos de 2012 a 2016 nas tabelas estatísticas do Plano Anual de Fiscalização da Receita Federal do Brasil. A escolha do espaço temporal compreendido entre 2012 a 2016 foi devido ao fato da obrigatoriedade do envio do ECF no ano calendário de 2014, portanto a análise reflete os impactos no período de dois anos anteriores e dois anos após à implantação da Escrituração Contábil-Fiscal de forma digital. Esse método de amostragem utilizado para a pesquisa foi da amostragem intencional dita por Cooper e Schindler (2003, p. 169) como “uma amostragem não-probabilística que atenda a certos critérios”.

Nota-se que a análise não considerou limites geográficos regionais, visto que os dados disponíveis na Receita Federal do Brasil, reflete as informações em todo Brasil. Outro aspecto que não impactou a análise foi o segmento das companhias, pois os dados disponíveis mostram as informações de arrecadação, autuação, inspeção e crédito gerados em todo território nacional, sem a classificação por ramo de atividade ou porte das companhias avaliadas.

Para a segunda análise de dados, foram utilizadas a tabela de "Procedimentos de Fiscalização - Encerrado - Participação do Crédito por tributo". Essas informações de créditos gerados após a fiscalização da Receita Federal do Brasil foram obtidas no espaço temporal de 2012 a 2016 refletindo o impacto da implantação do ECF que aconteceu no ano calendário de 2014 além da verificação de anos anteriores, 2012 e 2013, e posteriormente a aferição do impacto após a obrigatoriedade, nos anos de 2015 e 2016.

A última análise foi realizada também sobre a tabela disponível pela Receita Federal de “Procedimentos de Fiscalização - Encerrado - Participação do Crédito por tributo”. A análise consiste no método de análise vertical e horizontal para avaliar a evolução da quantidade de fiscalização durante os anos, a evolução dos créditos gerados após fiscalização e o percentual de análise realizadas com crédito gerado.

Após o levantamento de todas as informações necessárias para o estudo, colhidas no site da Receita Federal do Brasil, estes foram dispostos em planilhas do software Microsoft Excel. Com os dados planilhados, foram utilizadas fórmulas disponíveis no próprio software de computador a fim de alcançar dados percentuais da evolução ano após ano dos dados dispostos.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

O monitoramento dos contribuintes realizado pela Receita federal do Brasil foi impactado positivamente a partir da implantação e obrigatoriedade do SPED em 2007. O número de contribuintes analisados vem crescendo ano após ano, isso se deve principalmente pelo auxílio da tecnologia e a melhor utilização dos recursos humanos disponíveis.

A Receita Federal do Brasil busca, através de suas análises, indícios de evasão tributária podendo impactar negativamente a arrecadação do país. Nota-se que outro aspecto positivo foi a melhor seleção dos contribuintes, principalmente os grandes contribuintes que em 2013 representava 70% da arrecadação total de tributos federais no país.

Com o auxílio da tecnologia, em especial o ECF, observa-se uma ampliação significativa no número de processos recebidos e analisados consequentemente impactando no número de créditos tributários auferidos após a análise. Estes créditos posteriores a fiscalização, são conseguidos principalmente após a apuração de fraudes ou erros nas demonstrações enviadas auditadas pela Receita Federal do Brasil.

Mesmo antes da implantação da Escrituração Contábil-Fiscal (ECF) no ano calendário de 2014, já se notava a ampliação do número de créditos tributários auferidos após a fiscalização.

Entre 2010 e 2013 houve uma evolução nominal de 109,84% decorrente da melhor seleção dos contribuintes com maior chance de sonegação e também com grande capacidade contributiva.

A receita Federal do Brasil entende que autuar e multar contribuintes omissos ou fraudulentos ajuda na prática da Justiça Fiscal eliminando a incompatibilidade competitiva no país, tornando o país um ambiente de negócios mais justo onde todos têm oportunidade competitivas iguais, sem favorecimento aos contribuintes fraudulentos e respeitando os bons contribuintes.

A análise da informação quantitativa se faz nesse trabalho através das tabelas estatísticas do Plano Anual de Fiscalização da Receita Federal do Brasil entre os anos de 2012 a 2016. Essa análise temporal foi escolhida justamente para refletir os impactos esperados pela implantação da Escrituração Contábil-Fiscal (ECF) e verificar sua influência de forma positiva ou negativamente sob a ótica da arrecadação fazendária.

A primeira análise realizada será sob a quantidade de Escrituração Contábil-Fiscal (ECF) nos primeiros anos da implantação e obrigatoriedade. No primeiro ano de obrigatoriedade, 2015 referente ao ano calendário de 2014, a Receita Federal recebeu 1.218.088 Escriturações, esse número representou um impacto positivo na quantidade geral de Escriturações recebidas, aumentando o índice global em 7,96% comparado ao total de recebimento no ano calendário de 2014. Quando comparamos o segundo ano de obrigatoriedade da ECF, 2016, contata-se um crescimento menor de 1,01% com 1.275.241 de Escriturações entregues no ano, representado na Tabela 1.

Tabela 1 – Recebimento de Escriturações

	2013	2014	2015	2016
ECD	244.030	261.206	738.015	775.021
EFD IPI/ICMS	5.250.518	8.696.436	9.876.324	10.163.555
EFD Contribuições	11.536.563	13.507.233	12.420.630	12.284.202
ECF	0	0	1.218.088	1.275.241
Total	17.031.111	22.464.875	24.253.057	24.498.019

Fonte: Receita Federal do Brasil (Dados extraídos do sistema “estatísticas” em 16/1/2017).

A análise seguinte reflete como a Escrituração Contábil-Fiscal realizada de forma digital diminuiu a necessidade de realizar uma infinidade de inspeções e posteriores ajustes nas demonstrações enviadas. Foi realizada uma análise temporal das Escriturações enviadas e o número de Escriturações que foram necessários ajustes por erro ou fraude. As tabelas mostram os dados apurados entre os anos de 2012 e 2016, refletindo um período anterior e posterior à obrigatoriedade da Escrituração Contábil-Fiscal, no ano calendário de 2014.

Tabela 2 - Procedimento de Fiscalização - Encerrado - Participação do Crédito por Tributo - 2012

Tributo	Quantidade de RPF	Quantidade de RPF com	Valor de Crédito Apurado	% Participação no Valor total
---------	-------------------	-----------------------	--------------------------	-------------------------------

	Fiscalizados	Crédito para o Tributo		de Crédito
IRPJ - IMPOSTO DE RENDA PESSOAS JURÍDICAS	4089	3349	37.181.809.363,00	34,12
COFINS - CONTRIB P/ FIN. SEG. SOCIAL	3519	3193	18.603.765.880,00	17,07
CSLL - CONTRIBUIÇÃO SOBRE LUCRO DAS PJ	3472	3336	15.102.117.522,00	13,85

Fonte: Receita Federal do Brasil.

No ano de 2012, após análise horizontal realizada entre os dados dispostos em “Quantidade de RPF fiscalizados” e “Quantidade de RPF com crédito para tributo” conta-se que 81,90% do número de fiscalizações realizadas, foram geradoras de crédito no Imposto de Renda Pessoa Jurídica e 96,08% das fiscalizações foram geradoras de crédito de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

Tabela 3 - Procedimento de Fiscalização - Encerrado - Participação do Crédito por Tributo - 2013

Tributo	Quantidade de RPF Fiscalizados	Quantidade de RPF com Crédito para o Tributo	Valor de Crédito Apurado	% Participação no Valor total de Crédito
IRPJ - IMPOSTO DE RENDA PESSOAS JURÍDICAS	4659	3672	70.805.650.397,00	38,98
CSLL - CONTRIBUIÇÃO SOBRE LUCRO DAS PJ	3813	3646	29.864.112.187,00	16,44

Fonte: Receita Federal do Brasil.

No ano de 2013, após análise horizontal realizada entre os dados dispostos em “Quantidade de RPF fiscalizados” e “Quantidade de RPF com crédito para tributo” conta-se que 78,81% do número de fiscalizações realizadas, foram geradoras de crédito no Imposto de Renda Pessoa Jurídica e 95,62% das fiscalizações foram geradoras de crédito de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

Tabela 4 - Procedimento de Fiscalização - Encerrado - Participação do Crédito por Tributo - 2014

Tributo	Quantidade de RPF Fiscalizados	Quantidade de RPF com Crédito para o Tributo	Valor de Crédito Apurado	% Participação no Valor total de Crédito
IRPJ - IMPOSTO DE RENDA PESSOAS JURÍDICAS	3735	3062	51.302.614.586,00	35,48
COFINS - CONTRIB P/ FIN. SEG. SOCIAL	3070	2747	26.082.212.318,00	18,04
CSLL - CONTRIBUIÇÃO SOBRE LUCRO DAS PJ	3158	3039	19.795.235.964,00	13,69

Fonte: Receita Federal do Brasil.

No ano de 2014, após análise horizontal realizada entre os dados dispostos em “Quantidade de RPF fiscalizados” e “Quantidade de RPF com crédito para tributo” contata-se que 81,98% do número de fiscalizações realizadas, foram geradoras de crédito no Imposto de Renda Pessoa Jurídica e 96,23% das fiscalizações foram geradoras de crédito de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

Tabela 5 - Procedimento de Fiscalização - Encerrado - Participação do Crédito por Tributo - 2015

Tributo	Quantidade de RPF Fiscalizados	Quantidade de RPF com Crédito para o Tributo	Valor de Crédito Apurado	% Participação no Valor total de Crédito
IRPJ - IMPOSTO DE RENDA PESSOAS JURÍDICAS	2219	1849	45.586.086.335,00	36,4
CSLL - CONTRIBUIÇÃO SOBRE LUCRO DAS PJ	1911	1841	18.669.867.529,00	14,9

Fonte: Receita Federal do Brasil.

No ano de 2015, após análise horizontal realizada entre os dados dispostos em “Quantidade de RPF fiscalizados” e “Quantidade de RPF com crédito para tributo” contata-se que 83,32% do número de fiscalizações realizadas, foram geradoras de crédito no Imposto de Renda Pessoa Jurídica e 96,33% das fiscalizações foram geradoras de crédito de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

Tabela 6 - Procedimento de Fiscalização - Encerrado - Participação do Crédito por Tributo - 2016

Tributo	Quantidade de RPF Fiscalizados	Quantidade de RPF com Crédito para o Tributo	Valor de Crédito Apurado	% Participação no Valor total de Crédito
IRPJ - IMPOSTO DE RENDA PESSOAS JURÍDICAS	2331	1865	52.704.195.672,00	44,8
CSLL - CONTRIBUIÇÃO SOBRE LUCRO DAS PJ	1972	1855	21.705.726.607,00	18,45

Fonte: Receita Federal do Brasil.

No ano de 2016, após análise horizontal realizada entre os dados dispostos em “Quantidade de RPF fiscalizados” e “Quantidade de RPF com crédito para tributo” contata-se que 80% do número de fiscalizações realizadas, foram geradoras de crédito no Imposto de Renda Pessoa Jurídica e 94,07% das fiscalizações foram geradoras de crédito de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

A tabela 7 foi obtida após análise horizontal representando o percentual de aumento ou diminuição das autuações realizadas. Nessa primeira análise, foram observadas apenas dados da coluna “Quantidade de RPF fiscalizados”, portanto, não leva em consideração a apuração de crédito ou não dessas análises, como mostra a seguir:

Tabela 7 - Percentual de autuações realizadas em relação ao ano anterior

	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016
IRPJ	+13,93%	-19,83%	-40,59%	+5,05%

CSLL	+9,82%	-17,17%	-39,48%	+5,19%
-------------	--------	---------	---------	--------

Fonte: Própria dos autores.

Nota-se que do ano de 2014 para 2015, ano de obrigatoriedade do ECF, foi o período que apresentou maior percentual de decréscimo no número das fiscalizações realizadas. Nesse ano houve uma diminuição de cerca de -40,59% no número de fiscalizações realizadas sobre o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e diminuição de 39,48% no número defiscalizações realizadas sobre a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Já na última análise realizada nessa pesquisa, foram coletados dados da tabela “Procedimentos de Fiscalização-Encerrado” disponibilizado pela Receita Federal do Brasil. A verificação consiste em uma análise horizontal, a qual foram observadas apenas a coluna de “Quantidade de RPF com crédito para tributo”, portanto nessa próxima tabela estão referidos os resultados encontrados:

Tabela 8 - Percentual de autuações realizadas e geradoras de crédito em relação ao ano anterior

	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016
IRPJ	+9,64%	-16,61%	-39,61%	+0,8%
CSLL	+9,29%	-16,65%	-39,42	+0,7%

Fonte: Própria dos autores.

Mais uma vez, o ano com maior impacto nas fiscalizações geradoras de crédito fiscal foi 2015, ano de obrigatoriedade do ECF. Houve um decréscimo de 39,61% nas fiscalizações realizadas geradoras de crédito de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e um decréscimo de 39,42% na apuração de fiscalização geradora de crédito para Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Como o ECF insere apenas os tributos federais: Imposto de Renda Pessoas Jurídicas e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das pessoas Jurídicas, apenas estes dois dados foram analisados. Observa-se a representatividade desses dois tributos nos créditos tributários apurados pela fiscalização da Receita Federal do Brasil. Ambos estão em todos os anos entre o primeiro, segundo e terceiro lugar em relação ao volume total apurado com os ajustes. A participação do IRPJ e CSLL frente ao valor total de crédito tributário sempre foi muito representativo diante dos números gerais de arrecadação. A participação desses tributos foram 47,97%, 55,42%, 45,17%, 51,30% e 63,25% respectivamente nos anos de 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016.

Nota-se que a partir do ano de 2015 o número de Escriturações recebidas e analisadas contendo erro ou fraude que resultou em crédito para os tributos caiu drasticamente. Tal fato se deve a melhor apuração dos tributos agora realizada de forma digital, ajustando de forma simétrica as informações e conseqüentemente diminuindo a evasão fiscal principalmente dos grandes contribuintes, refletindo uma eficácia na arrecadação tributária brasileira.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O SPED ECF sendo um dos módulos do SPED busca a unificação das informações contábeis em uma única plataforma sistêmica, objetivando facilitar a prestação de contas e o equilíbrio, ou seja, uma melhor competitividade entre as empresas. O SPED é um sistema de prestação de contas, escritores como Azevedo e Mariano, e analistas como Clovis Peres, já citados neste trabalho, asseguram a eficiência e praticidade desta plataforma.

A partir de 2007, quando foi criado, o SPED se tornou o sistema de escrituração digital, integrando Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal, o contribuinte não precisa mais transmitir suas informações a todos órgãos fiscalizadores em papel, mas sim de forma online para um único banco de dados do fisco, o que já é uma vantagem, visto que o Governo Federal poderá acessar esses dados e obter as informações desejadas. Vale ressaltar que os contribuintes também foram beneficiados com o SPED, pois ele facilita a prestação de contas e a transmissão para o fisco, além de evitar erros durante a transmissão, ele também traz uma maior equidade fiscal, já que beneficia os bons contribuintes e penaliza os que praticam evasão fiscal.

Logo, é possível fazer uma conclusão a priori dos benefícios do SPED ECF, tanto para o contribuinte quanto para o Fisco. E, para uma melhor análise, este trabalho buscou responder qual seria o impacto do SPED-ECF sobre a arrecadação tributária brasileira.

O objetivo central foi analisar o impacto nas arrecadações e autuações do governo federal a partir da obrigatoriedade da Escrituração Contábil-Fiscal, a fim de contribuir com o meio acadêmico, o presente trabalho buscou apresentar dados e informações quantitativas acerca da arrecadação baseado no resultado de uma análise temporal entre os anos de 2012 a 2016. Utilizando de métodos de amostragem intencional dita por Cooper e Schindler, tomando como série temporal os anos buscou eliminar falhas na amostra como limites geográficos regionais e o segmento das companhias, já que os dados refletiam as informações em todo Brasil e sem a classificação por ramo de atividade ou porte das companhias.

O objetivo principal deste trabalho foi atingido, a partir da análise desta série temporal, foi possível concluir que a obrigatoriedade do SPED ECF no ano de 2014 afetou positivamente a arrecadação. Constatou que mesmo antes da implantação do SPED ECF, já havia aumentado o número de créditos tributários, devido a melhor seleção de contribuintes com possibilidade de sonegação. Além disso foi possível constatar que no ano da obrigatoriedade do SPED ECF a Receita Federal recebeu 1.218.088 escriturações o que representou um aumento de 7,96% em relação ao ano anterior, o segundo ano cresceu 1,01%.

Após análise horizontal realizada entre os dados dispostos em “Quantidade de RPF fiscalizados” e “Quantidade de RPF com crédito para tributo” no ano de 2012 81,90% do número de fiscalizações realizadas, foram geradoras de crédito no Imposto de Renda Pessoa Jurídica e 96,08% das fiscalizações, foram geradoras de crédito de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido. Em 2013 constata-se que 78,81% do número de fiscalizações realizadas, foram geradoras de crédito no Imposto de Renda Pessoa Jurídica e 95,62% das fiscalizações, foram geradoras de crédito de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

Em 2014, ano da obrigatoriedade do SPED ECF, constata-se que 81,98% do número de fiscalizações realizadas, foram geradoras de crédito no Imposto de Renda Pessoa Jurídica e 96,23% das fiscalizações, foram geradoras de crédito de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

Nos anos após a implantação do SPED ECF, em 2015 verificou que 83,32% do número de fiscalizações realizadas geraram crédito no Imposto de Renda Pessoa Jurídica e 96,33% das fiscalizações geraram crédito de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido. E, em 2016, 80% e 94,07% das fiscalizações realizadas, geraram crédito no Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, respectivamente.

Com uma diminuição de cerca de -40,59% no número de fiscalizações realizadas sobre o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e diminuição de 39,48% no número de fiscalizações realizadas sobre a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, e que o percentual

de fiscalizações que geraram créditos para tributo se manteve praticamente inalterado, com algumas pequenas variações entre os anos de 2012 a 2016, é possível concluir que o SPED ECF tornou mais eficaz em fiscalizar e punir os contribuintes praticantes de evasão fiscal.

Diante do exposto, é possível concluir que o impacto do SPED-ECF sobre a arrecadação tributária brasileira foi positivo, houve um aumento nas escriturações recebidas, uma melhor seleção de contribuintes com possibilidade de sonegação, as escriturações contendo erro ou fraude diminuiu drasticamente e maior eficiência em fiscalizar e punir os contribuintes que não estão em dia com o Fisco.

6. REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Osmar Reis; MARIANO, Paulo Antonio. **SPED – Sistema Público de Escrituração Digital**. 8ª edição. Editora IOB, 2016.

BLANCO, E. & SILVA, B. (1993). **Tecnologia Educativa em Portugal: conceito. Origens, evolução, áreas de intervenção e investigação**. Disponível em: <<http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/521>>. Acesso em: 25 abril, 2019.

BRASIL. Decreto no 6.022, de 22 de janeiro de 2007. **Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – Sped**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>. Acesso em: 24 abril, 2019.

CERTISIGN, **Certificado digital**. Disponível em: <<https://www.certisign.com.br/certificadodigital>>. Acesso em: 25 abril, 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **(a) Sped: Oito anos de avanços e desafios**. Disponível em: <<https://cfc.org.br/noticias/sped-oito-anos-de-avancos-e-desafios/>>. Acesso em: 25 abril, 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Anais dos Trabalhos Científicos e Técnicos do Congresso Brasileiro de Contabilidade**. Disponível em: <<http://20cbc.cfc.org.br/anais/>>. Acesso em: 25 abril, 2019.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7a. Ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

FARIA, A. C. et al. **SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED**. Fipecafi, 2010.

GUERRA, Fellipe. **Descomplicando O SPED: Aspectos operacionais do Sistema Público de Escrituração digital**. Disponível em: <<https://issuu.com/clientesativos/docs/af-ebook-livro-sped-fellipe-guerra->>. Acesso em: 29 maio, 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **(a) Sistema Público de Escrituração Digital - SPED**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/>>. Acesso em: 18 abril, 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução normativa nº 1422, de 19 de dezembro de 2013**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=48711>>. Acesso em: 18 abril, 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Plano Anual de Fiscalização – Resultados 2017 e Planos para 2018**. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018_02_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao_c.pdf>. Acesso em: 18 abril, 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Resultados da fiscalização**. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao>>. Acesso em: 18 abril, 2019.

SIQUEIRA, M.L. **A economia da sonegação teorias e evidências empíricas**. Revista economia contemporânea, 2005.