

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, IMOBILIÁRIAS  
E ADMINISTRAÇÃO  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**DEBORAH CRISTINA MATOS DE SOUZA**

**ANÁLISE PÓS SPED EFD-CONTRIBUIÇÕES:** Um estudo  
sobre as autuações realizadas pela Receita Federal no Brasil

São Luís – MA

2020

**DEBORAH CRISTINA MATOS DE SOUZA**

**ANÁLISE PÓS SPED EFD-CONTRIBUIÇÕES:** Um estudo  
sobre as autuações realizadas pela Receita Federal no Brasil

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Maranhão como requisito final para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profª. Dra. Maria Eugenia Rodrigues Araujo

São Luís – MA

2020

Matos de Souza, Deborah Cristina.

ANÁLISE PÓS SPED EFD-CONTRIBUIÇÕES : Um estudo sobre as autuações realizadas pela Receita Federal no Brasil / Deborah Cristina Matos de Souza. - 2020.

71 f.

Orientador(a): Maria Eugênia Rodrigues Araújo.

Monografia (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Maranhão, São Luís, 2020.

1. Autuação. 2. Escrituração das contribuições PIS/PASEP e COFINS. 3. Órgão fiscalizador. 4. Sistema tributário. 5. SPED Fiscal na contabilidade tributária. I. Rodrigues Araújo, Maria Eugênia. II. Título.

**DEBORAH CRISTINA MATOS DE SOUZA**

**ANÁLISE PÓS SPED EFD-CONTRIBUIÇÕES:** Um estudo sobre as autuações realizadas  
pela Receita Federal no Brasil

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao  
curso de Ciências Contábeis da Universidade  
Federal do Maranhão como requisito final para  
obtenção do grau de Bacharel em Ciências  
Contábeis.

Aprovado em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

Profa. Dra. Maria Eugenia Rodrigues Araujo (Orientadora)

---

1° Avaliador

Universidade Federal do Maranhão

---

2° Avaliador

Universidade Federal do Maranhão

## AGRADECIMENTOS

Dedico inicialmente, meu agradecimento à Deus o Criador de todas as coisas e a fonte de todo o conhecimento, por ter me proporcionado vivenciar essa jornada de cinco anos e ter me concedido forças para persistir e vencer as dificuldades ao longo da fase acadêmica, meu coração se enche de alegria ao concluir este ciclo.

Minha eterna gratidão aos meus pais, Faraildes Matos e Auriolino Martins. Mãe sua força me inspirou a buscar sempre o melhor de mim, obrigada pelo cuidado e por acreditar no meu potencial. Pai, faltam-me palavras para agradecer-te por ter me ensinado desde pequena que o estudo sempre será a melhor escolha, ensinar-me das maneiras mais dinâmicas, por ter estado ao meu lado em todas as minhas conquistas e ter vibrado comigo quando convocada pela Universidade, por ser um exemplo e ensinar-me a cada dia o valor da ética profissional. Vocês são minha base e decido a vocês esta conquista.

Agradeço imensamente aos meus irmãos, Patrycya Dannyele e Felipe Matos por participarem das minhas vitórias, prolongo minha gratidão ao meu querido tio Denilson Matos por ter me apoiado na busca pelo conhecimento e sempre ter torcido pela conquista de todos os seus sobrinhos disponibilizando todos recursos de estudo possíveis. Ademais agradeço à toda a minha família por me amar e torcer pelo meu sucesso.

Agradeço profundamente à minha amada orientadora, Profa. Dra. Maria Eugenia Rodrigues Araujo. Grata sou pela sua vida, você foi um diferencial na minha trajetória e muito obrigada pelas orientações, conversas e pela atenção dedicada a mim. Este trabalho também é fruto dos seus ensinamentos.

Ao meu atual supervisor de estágio Augusto Cunha Paixão e à companheira de trabalho Fernanda Maria Cabral da Nóbrega por todo ensinamento e paciência, à Deyvid Viana pelas trocas diárias, vocês são exemplos da existência do serviço público de qualidade. Também agradeço ao meu antigo supervisor e grande amigo Waldener Brasil De Menezes Júnior por todo ensinamento, conselho e confiança depositada a mim.

Agradeço aos meus amigos de curso, Hellen Cristini, Carlos Antônio, Jessica Leocadio, Matheus Rayland, Antônio Paulo, Mayara Cristina e Franklyn Lima. Cada um de vocês agregaram na minha vida acadêmica e pessoal, muito obrigada por estarem ao meu lado ao longo desses anos. Por fim, agradeço as minhas amigas-irmãs Karla Raissa, Lays Reis e Erika Corrêa pelo afeto e minha comunidade religiosa pelas orações, todos que contribuíram direta e indiretamente nessa caminhada Deus os abençoe, dedico a vocês minha eterna e sincera gratidão.

## EPÍGRAFE

“O que sabemos é uma gota, o que ignoramos é um oceano”.

Isaac Newton

## RESUMO

Esta monografia é desenvolvida no contexto da contabilidade tributária que ao longo dos anos tem aprimorado sua maneira de gerar e repassar as informações por meio da tecnologia, que por sua vez, facilitou nas atividades desempenhadas pelos órgãos fiscalizadores. O estudo tem como objetivo identificar o comportamento apresentado pela RFB nas autuações realizadas pós SPED Fiscal com base nas informações registradas na EFD-Contribuições, através dos relatórios anuais da fiscalização, dos resultados por tributos e dos relatórios anuais de atividades. O SPED Fiscal é um instrumento utilizado pela Receita Federal para o cruzamento das informações fiscais dos contribuintes que são geradas por meio da EFD-Contribuições, visto que, tais informações são apresentadas nos relatórios divulgados anualmente. Para tanto, motivou-se aprofundar o tema na problemática: Qual a contribuição das informações PIS/PASEP e COFINS geradas no pós-SPED Fiscal e EFD contribuições refletidas nas autuações realizadas pela RFB? e por isso, a pesquisa se classifica como descritiva, com abordagem qualitativa, pois para tal, empregou-se as técnicas denominadas pesquisa documental e análise de conteúdo que permitiu identificar a quantidade de registros enviados através do SPED. A amostra compreendeu no conjunto de relatórios dos anos 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020. Como resultados chegou à compreensão de que o aumento do volume de envios influenciou no aumento de empresas fiscalizadas e autuadas, contudo, conclui-se: que a ferramenta EFD-Contribuições ao enviar as informações PIS/PASEP e COFINS contribuiu expressivamente para os resultados positivos das fiscalizações mostrando um crescimento contínuo nas autuações realizadas.

**Palavras-chave:** SPED Fiscal. Receita Federal. EFD-Contribuições. Autuações. Fiscalização.

## **ABSTRACT**

This monograph was developed in the context of fiscal accounting that over the years has improved its way of generating and passing on information through technology, which in turn has facilitated the activities performed by inspection agencies. The study aims to identify the behavior presented by RFB in the assessments made after SPED Fiscal based on the information recorded in EFD-TAX, through the annual inspection reports, the results for taxes and the annual activity reports. The Fiscal SPED is an instrument used by the Federal Revenue to cross the tax information of taxpayers that are generated through EFD-Tax, since such information is presented in the reports released annually. Therefore, it was motivated to deepen the theme in the problem: What is the contribution of the PIS / PASEP and COFINS information generated in the post-SPED Fiscal and EFD tax reflected in the assessments made by the RFB? For this reason, the research is classified as descriptive, with a qualitative approach, because for this purpose, the techniques called documentary research and content analysis were used, which allowed to identify the amount of records sent through SPED. The sample comprised in the set of reports for the years 2016, 2017, 2018, 2019 and 2020. As a result, it came to the understanding that the increase in the volume of shipments influenced the increase in inspected and assessed companies, however, it is concluded: that the tool EFD-Tax when sending PIS / PASEP and COFINS information contributed significantly to the positive results of inspections, showing a continuous growth in the assessments made.

**Keywords:** SPED Fiscal. Federal Revenue. EFD-Tax . Assessments. Inspections.

## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1</b> – Conjunto de Instrumentos Normativos .....	27
<b>Figura 2</b> – Sistemática Pré e Pós SPED .....	29
<b>Figura 3</b> – Aspecto Temporal da Integração Tributária .....	29
<b>Figura 4</b> – SPED e Subprojetos .....	33
<b>Figura 5</b> – Modalidades de Contribuição .....	38
<b>Figura 6</b> – Organograma da Receita Federal .....	43

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1</b> – Divisão das Características da Competência Tributária .....	25
<b>Quadro 2</b> – Perfis de Contribuintes Através do SPED Fiscal .....	30
<b>Quadro 3</b> – Programa Validador e Assinador .....	34
<b>Quadro 4</b> – Obrigatoriedade da EFD-Contribuições .....	35
<b>Quadro 5</b> – Blocos Integrantes da EFD-Contribuições .....	36
<b>Quadro 6</b> – CST Referente ao PIS/PASEP e COFINS .....	40
<b>Quadro 7</b> – Período de Guarda dos Documentos Pela RFB .....	44
<b>Quadro 8</b> – Quantidade de RPF Fiscalizados .....	49
<b>Quadro 9</b> – Volume de Escriturações Eletrônicas .....	51
<b>Quadro 10</b> – Valor de Crédito Apurado .....	55

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>Gráfico 1</b> – EFD Contribuições Sobre o Valor da Receita .....	50
<b>Gráfico 2</b> – Grau de Acerto da Fiscalização .....	52
<b>Gráfico 3</b> – Valor Médio das Autuações Por Procedimento .....	54
<b>Gráfico 4</b> – Temporalidade do EFD-Contribuições .....	56

## LISTA DE ABREVIATURAS

AFRF - Auditores-Fiscais da Receita Federal  
BACEN - Banco Central  
CFC - Conselho Federal de Contabilidade  
CLT - Consolidação das leis do trabalho  
COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social  
COTEPE - Comissão Técnica Permanente  
CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis  
CPRB - Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta  
CRC - Conselho Regional de Contabilidade  
CRFB/88 - Constituição da República Federativa do Brasil de 1988  
CST - Código de Situação Tributária  
CTN - Código Tributário Nacional  
CVM - Comissão de Valores Mobiliários  
DEC – Decreto  
ECD - Escrituração Contábil Digital  
ECF - Escrituração Contábil Fiscal  
EFD-CONTRIBUIÇÕES – Escrituração Fiscal Digital da Contribuição  
ENAT – Encontro Nacional de Administradores Tributários  
EPP - Empresas de pequeno porte  
ICMS - Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços  
IPI – Imposto sobre os Produtos Industrializados  
ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza  
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal  
ME - Microempresas  
NFe – Nota Fiscal Eletrônica  
PAC - Programa de Aceleração do Crescimento  
PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público  
PEC - Proposta de Emenda Constitucional  
PIS - Programa Integração Social  
PMATA - Projeto de Modernização da Administração Tributária e Aduaneira  
PVA - Programa validador e assinador  
RAF – Relatório Anual de Fiscalização  
RFB – Receita Federal do Brasil  
RPF – Registro de Procedimento Fiscal  
SPED – Sistema Público de Escrituração Digital  
STN – Sistema Tributário Nacional  
SUSEP - Superintendência de Seguros Privados  
TXT - Simple Text-The

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
<b>2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>15</b>
2.1. A CONTABILIDADE .....	15
<b>3. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E SUA IMPORTÂNCIA CONTÁBIL .....</b>	<b>18</b>
3.1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA .....	23
3.2. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA COM SEUS ENFOQUES FISCAL E LEGAL .....	26
3.3. O SURGIMENTO DO SPED NA CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA .....	28
3.4. PERFIL DE ENQUADRAMENTO DO SPED FISCAL .....	30
3.5. A IMPORTÂNCIA DO SPED FISCAL NA CONTABILIDADE .....	31
3.6. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL CONTRIBUIÇÕES (EFD-CONTRIBUIÇÕES) .....	33
<b>3.6.1. Prestação e Guarda das Informações.....</b>	<b>36</b>
3.7. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PIS/PASEP E COFINS .....	37
3.8. CÓDIGO DE SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA PIS/PASEP E COFINS .....	40
<b>4. RECEITA FEDERAL BRASILEIRA .....</b>	<b>42</b>
4.1. O RECEBIMENTO E GUARDA DAS INFORMAÇÕES PELA RFB .....	44
4.2. AUTUAÇÕES TRIBUTÁRIAS E O LANÇAMENTO DE PROCEDIMENTOS DA FISCALIZAÇÃO.....	45
<b>5. METODOLOGIA.....</b>	<b>46</b>
5.1. PARTICULARIDADES DOS RELATÓRIOS DA RFB.....	48
<b>6. ANÁLISE E RESULTADO DE PESQUISA.....</b>	<b>49</b>
6.1. IDENTIFICAÇÃO DA QUANTIDADE DE REGISTRO DE PROCEDIMENTOS FISCAIS (RPF) POR TRIBUTOS.....	49
6.2. ANÁLISE DO GRAU DE ACERTO DA FISCALIZAÇÃO ANUAL .....	52
6.3. VERIFICAÇÃO DOS VALORES AUTUADOS PELA FISCALIZAÇÃO DA RECEITA.....	53
6.4. EVIDENCIAÇÃO DOS LANÇAMENTOS DE CRÉDITO POR TRIBUTOS .....	55
6.5. RESULTADOS .....	56
6.6. LIMITAÇÕES DA PESQUISA .....	57
<b>7. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>58</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>61</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>68</b>

## 1. INTRODUÇÃO

A Receita Federal do Brasil (RFB), como órgão de fiscalização do governo federal, e como maior agente de arrecadação dos impostos e taxas, torna-se responsável pela maior parte da arrecadação de recursos públicos federais. A sua atuação nos últimos cinco (05) anos tem se valido da tecnologia de sistemas desenvolvidos para inserção do fluxo de informação contábil tributária, elaborado pelas empresas, quando do registro do fato gerador<sup>1</sup> da obrigação tributária, nas quais se destaca nesta monografia o olhar para as contribuições sociais PIS/PASEP e COFINS.

Nesta perspectiva a contabilidade é a responsável pelo repasse de informações precisas aos diversos usuários, em que se destaca o FISCO. Desse modo, a prática contábil fiscal estar amparada na estrutura conceitual, normas práticas e legislação, como também, alicerçada na atualidade em software contábil para o adequado registro dos lançamentos. Enfatiza-se que a contabilidade fiscal, direciona-se aos registros de impostos, taxas e contribuições de melhoria da empresa, como a área de fiscalização demandada pelo governo como parte interessada nesse nível de informações geradas pela contabilidade.

A criação da riqueza gerada na empresa no ano fiscal é objeto de verificação, quanto a formação de valores constituídos: as contribuições e impostos recolhidos aos cofres públicos, verificadas quando da visita de auditoria fiscal na empresa. As auditorias fiscais da Receita Federal ou fisco, estadual e municipal, são realizadas com o propósito de identificar o adequado recolhimento de impostos e contribuições como também a sonegação dos mesmos.

O presente estudo terá a análise das informações inseridas no sítio da Receita Federal. Tais elementos estão contidos nos relatórios anuais de atividades da RFB, nos respectivos anos 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020, registradas a partir da criação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) no âmbito Federal. Conforme o Relatório Anual de Fiscalização (RAF), percebe-se que houve a extinção de quinze (15) declarações que eram enviadas pelos contribuintes a cada órgão individualmente, sendo eles: RFB, Estado, Município, Junta, Comissão de Valores Mobiliários (CVM), BACEN e SUSEP. Esta redução simplificou a sistemática criada pela receita na ferramenta SPED que serve como catalisador<sup>2</sup> contribuindo para com os agentes passivos, que são os sujeitos obrigados ao

---

<sup>1</sup> **Fato-gerador:** é o conjunto de fatos ou estado de fatos descritos em lei, que dão origem à obrigação tributária:  
Fonte: <<https://www.sitesa.com.br/juridico/dicionarios/dicionario.html>>

<sup>2</sup> **Catalisador** é aquilo que pode estimular ou dinamizar alguma coisa.  
Fonte: <<https://www.dicio.com.br/catalisador/>>

pagamento de tributos, quanto na redução do tempo dispendidos por eles, no controle, cálculo e pagamento do tributo<sup>3</sup>. (RAF 2018, p. 18)

Neste contexto, acredita-se que o esforço realizado pelas empresas para tornar suas informações transparentes às auditorias fiscais, e do mesmo modo que auditores fiscais esperam que tais resultados apresentados estejam corretos é que se percebe a necessidade de entender o comportamento da Receita Federal do Brasil (RFB) por meio de sua atuação.

Para tanto se formulou como questão de pesquisa responder: Qual a contribuição das informações PIS/PASEP e COFINS geradas no pós-SPED Fiscal e EFD contribuições refletidas nas autuações realizadas pela RFB?

Dada a indagação, na questão de pesquisa entende-se que os objetivos são fundamentais para nortear o desenvolvimento da monografia, desse modo define-se como objetivo geral identificar o comportamento apresentado pela RFB nas autuações realizadas pós SPED Fiscal com base nas informações registradas na EFD-Contribuições, através dos relatórios anuais da fiscalização, dos resultados por tributos e dos relatórios anuais de atividades. Com o propósito de alcançar o aludido objetivo geral, adotaram-se os seguintes objetivos específicos:

- a. Identificar a quantidade de registro de procedimentos fiscais (RPF) por tributo;
- b. Analisar o grau de acerto da fiscalização anual;
- c. Verificar os valores das autuações pela fiscalização da receita;
- d. Evidenciar os lançamentos de crédito por tributos.

Com isso, o estudo em questão se justifica devido a contabilidade tributária ser primordial para a administração pública e tributária, para o governo quanto na elaboração de planejamento orçamentário e essencial às empresas privadas. O estudo motiva-se pelo valor que as informações geradas na contabilidade têm para a tomada de decisão em planejamento tributário das empresas e em principal nas atividades de fiscalização pelo governo. A relevância demonstrada por este estudo ao tratar do PIS/PASEP e COFINS se esclarece pela extensa proporção que tais contribuições tem na arrecadação da União. No estudo, a autora objetiva identificar qual foi o comportamento apresentado pela Receita diante a realização das autuações após a implantação do SPED Fiscal tendo como foco da pesquisa as informações registradas na EFD-Contribuições.

Dessa forma, este trabalho contribui no sentido de esclarecer aos usuários da informação contábil quanto à importância de prestar informações verídicas e tempestivas com auxílio da

---

<sup>3</sup> **Tributo:** é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Fonte: Art. 3º CTN66

tecnologia, motivada pelo governo em seus sistemas digitais estes entendidos, na prática simplifica o processo de análise das informações pelo órgão competente e a identificação de contribuintes com inadimplência tributária.

Para o entendimento desse trabalho, a seguir se apresentará os pontos essenciais da contabilidade tributária de forma sequenciada. Esta pesquisa será composta por sete (07) capítulos, incluindo esta introdução, na qual se destaca o tema, o problema, os objetivos e a justificativa do estudo. O segundo capítulo diz respeito a abordagem teórica da contabilidade em geral e a tributária, assim como também, a relação de tais informações geradas por elas com a tecnologia.

O terceiro capítulo aborda a respeito do sistema tributário brasileiro, partindo da discussão de sua importância para a área contábil, quanto aos seus princípios e normas que devem respeitar os princípios e normas apresentados pela contabilidade, ambos atuando em conformidade para a boa prática na contabilidade tributária. O mesmo elucida sobre as razões que originaram a necessidade da criação do sistema SPED pelo órgão governamental para atuar na escrituração, repasse e cruzamento das informações fiscais. Esclarecendo sobre as contribuições sociais PIS/PASEP e COFINS, no que corresponde aos conhecimentos sobre suas modalidades de contribuição e particularidades quanto à: base de cálculo, incidência e alíquotas.

O quarto capítulo mostra a estrutura do órgão fiscalizador “Receita Federal”, e exhibe as medidas e prazos adotados na guarda e manutenção das informações recebidas pelos contribuintes, destacando-se os procedimentos e lançamentos fiscais realizados.

O quinto capítulo apresenta a metodologia adotada pela investigante. O sexto capítulo expõe a análise e resultados da pesquisa. O sétimo capítulo traz as considerações finais, e por fim, são apresentadas as referências utilizadas ao longo da pesquisa.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1. A CONTABILIDADE

A ciência contábil estuda e controla o patrimônio, a sua estrutura é estabelecida pelos órgãos regulamentadores e a aplicabilidade é regida por normas, legislação vigente e princípios contábeis, sendo assim, é interessante compreender que os objetivos contábeis visam analisar as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio para transmitir as informações necessárias aos seus usuários auxiliando na tomada de decisão dos administradores, auditores e fiscalizadores. Os autores Iudícibus, Marion e Faria (2017 citado por REIS, 2017) delineiam os princípios de contabilidade como fundamentais para nortear na realização do ofício contábil de modo que garanta a difusão de informações estruturadas para os usuários.

Os objetivos contábeis são elencados em mensurar os bens pertencentes à uma entidade e suas variações, após este procedimento refletir sobre os direitos e interesses existentes na entidade, assim como também aplicar prazos as variações e expor os dados financeiros anteriores como denominador comum, tais informações geradas pelos registros dos lançamentos contábeis são reconhecidas na contabilidade tributária e apresentadas ao órgão fiscalizador, sendo assim considerar o valor da informação permite o desenvolvimento de boas práticas na contabilidade fiscal. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999)

Nessa lógica o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicou, em 2011, a Resolução CFC nº 1.374/11 que trouxe novos conceitos tais como as características qualitativas de melhoria da informação contábil-financeira, revogando a Resolução de 2008 CFC nº 1.121/08.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 00), na deliberação da Estrutura Conceitual, divide-se em características qualitativas fundamentais e características de melhoria, a primeira está descrita no item 2.5 que denota como característica qualitativa fundamental a relevância e a representação fidedigna; a segunda está narrada no item 2.23 que cita as características de melhoria: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade.

A característica qualitativa da informação contábil-financeira surge com a finalidade de melhorar os objetivos contábeis. Segundo o CPC 00 – item 2.4, sobre a característica qualitativa se afirma que:

Se informações financeiras devem ser úteis, elas devem ser relevantes e representar fidedignamente aquilo que pretendem representar. A utilidade das informações financeiras é aumentada se forem comparáveis, verificáveis, tempestivas e compreensíveis.

Assim, o CPC 00 (2011) expõe que o valor da informação é decorrente de diversos fatores a serem considerados, pois a informação contábil para ser válida precisa preencher requisitos básicos, entre eles os dois aspectos a serem comentados são; a fidelidade daquilo que está sendo demonstrado sem a existência de distorções ou omissões com intuito de evitar o não cumprimento das obrigações tributárias e a tempestividade, pois a informação quando não apresentada em tempo hábil deixa de ser relevante por não agregar no cenário existente.

Entende-se que a informação gerada e disponibilizada ao fisco é de total responsabilidade do contribuinte, tanto na sua autenticidade quanto na entrega dentro do prazo instituído. No tocante aos usuários da contabilidade, no qual se insere o fisco, as características qualitativas fundamentais remetem à necessidade de a informação ser simultaneamente relevante e fidedigna como anteriormente apontado, propiciando às pessoas de natureza jurídica ou física uma segurança no processo de geração das informações, sejam eles usuários internos ou externos.

Os usuários internos estão ligados ao meio empresarial, ou seja, negócios de pessoa jurídica de direito privado. Por outro lado, os usuários externos também se utilizam das demonstrações contábeis, dos relatórios anuais, mensais e trimestrais para conhecer a saúde financeira da entidade e partir disso, tomar as decisões, dentre os mais conhecidos se engloba ao grupo de usuários externos os fornecedores, governo e os bancos, vale ressaltar que a função da RFB através da arrecadação é uma fonte de alimentação do orçamento público.

Outro aspecto relacionado ao conteúdo repassado à contabilidade fiscal são os princípios da contabilidade dissolvidos no CPC. A NBC TSP EC<sup>4</sup>, em 2016, revogou a Resolução nº 750/1993, que dispunha sobre os Princípios Fundamentais da Contabilidade, porém não se trata de extinção, apenas aderiram uma nova redação os tratando de modo claro em CPC's específicos, evitando o predomínio de alguns princípios sobre os outros.

Entretanto, os princípios conhecidos pela Resolução citada são: da Entidade que afirma a autonomia do patrimônio e o reconhece como o objeto de estudo contábil; da Continuidade que entende a permanente operacionalização da entidade; da Oportunidade que visa mensurar e apresentar elementos para produção de informações íntegras e tempestivas; do Registro Pelo Valor Original que enfatiza a ideia de padronização da observação dos fatos e redução de problemas do sujeito passivo com a autoridade fazendária por decorrência de erros nos

---

<sup>4</sup> Ao ser publicada no Diário Oficial da União (DOU), a NBC TSP EC revogou as resoluções do CFC que aprovaram as normas aplicáveis ao setor público **NBC T 16.1 a 16.5**, parte da **NBC T 16.6** e, ainda, a Resolução nº 750/1993, que dispõe sobre os Princípios de Contabilidade, e a 1.111/2007, que trata da interpretação dos princípios sob a perspectiva da área pública.

Fonte: <<https://cfc.org.br/noticias/revogacao-da-resolucao-no-7501993-contexto-e-consideracoes/>>.

registros, pois a finalidade deste princípio é definir o registro no valor inicial das transações realizadas em moeda nacional.

O princípio da Competência que designa ao reconhecimento das transações a realização no período que ocorreu o fato gerador, isto ocorre porque na competência contábil é considerado o registro quando ocorre o reconhecimento da receita e da despesa independentemente da efetivação monetária, vale considerar que também há a existência do regime de caixa e misto, todavia, para a contabilidade pública onde atuam os órgãos fiscalizadores se considera o registro por apropriação, ou seja, o da competência.

Por fim, o princípio da prudência onde se estabelece que se deve considerar como forma de precaução o menor valor para componentes do ativo e o maior valor aos componentes do passivo, visto que os aspectos qualitativos dimensionados pela teoria contábil e os princípios refletem na contabilidade tributária em consonância com as informações exigidas pelo sistema tributário brasileiro.

Sendo assim, conforme mencionado o Sistema Tributário Nacional (STN) opera em conformidade à teoria contábil, logo se observa a necessidade da compreensão da mesma e dos postulados<sup>5</sup> contábeis sendo eles: Entidade e Continuidade, também conhecidos como “pilares da contabilidade”, pois eles são indispensáveis à contabilidade tributária. No próximo tópico será abordado sobre a importância do sistema tributário nacional para a contabilidade.

---

<sup>5</sup> **Postulados:** São comumente chamados de "Pilares da Contabilidade", por serem a base de toda a teoria contábil. Fonte: Jonatan de Sousa Zanluca.

### 3. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E SUA IMPORTÂNCIA CONTÁBIL

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) é a sétima constituição brasileira desde a proclamação da independência ocorrida em 1822, podendo ser considerada a oitava, levando-se em consideração a Reforma Constitucional de 1969.

Ao longo do seu texto, encontra-se os direitos fundamentais além de normas e leis que direcionam o país, sendo que sua estrutura é segmentada em três, a saber: preâmbulo, parte dogmática e ato das disposições transitórias. Na CRFB/88 em seu Capítulo VI, encontram-se disposições sobre o sistema tributário que está submetido a um conjunto de princípios constitucionais, mais precisamente nos artigos 145 a 156.

O Sistema Tributário Nacional representa um conjunto de regras com natureza jurídica que direcionam as atividades impostas pelos órgãos públicos, o STN é considerado um dos mais difíceis do mundo pela complexidade de sua estrutura devido ao grande número de tributos presentes no ordenamento, assim como também o modelo de apuração, cobrança e da carga tributária que implicam em uma burocracia excessiva, porém o mesmo busca a harmonização das relações com a sociedade atendendo aos princípios em que se respalda, honrando o pacto federativo existente além de ajudar no cumprimento do objetivo da informação contábil.

Assim como a contabilidade tem seus princípios o STN apresenta também ensinamentos que são considerados normas, sendo assim se esclarece que os princípios são considerados normas jurídicas que, em conjunto com as regras, promovem a simetria do ordenamento jurídico.

A função dos Princípios do Sistema Tributário está voltada à limitação do poder de tributar previstos no art. 150, evitando que ocorram cobranças abusivas aos contribuintes. Através da CRFB/88, foram inseridos os princípios apesar de já previsto no Código Tributário Nacional (CTN/1966) e designado aos entes federativos a criação dos tributos.

Ávila (2019, p. 17-18) retrata os princípios e regras da seguinte maneira:

O que caracteriza os princípios e os distingue das regras não é a indeterminação (também as regras são afetadas por essa); não é a estrutura lógica (também os princípios podem ser reconstruídos em forma condicional); não é a defectibilidade (também as regras são defectíveis); não é nem mesmo o modo de aplicação (também as regras estão sujeitas à ponderação).

Tudo somado, a única característica realmente distintiva dos princípios em relação às regras é sua posição no ordenamento: seu caráter “fundamental”, sua capacidade de justificar axiologicamente outras normas (que, por sua vez, podem ser regras, mas também princípios, por assim dizer, de estatura inferior).

O pensamento acima do autor compreende que em relação à regra o princípio atua de modo geral conforme sua essência e possui vinculatividade<sup>6</sup> jurídica influenciando no ordenamento. Por outro lado, a regra compõe a estrutura hierarquizada das normas sendo direcionada a situações descritas, por isso se ressalva exceções, sendo assim a soma das particularidades de cada uma são o que as tornam distintas.

Dessa forma, apresentam-se no ordenamento nove (09) princípios gerais do Sistema Tributário e mais dois (02) em casos específicos, são eles: Legalidade, Isonomia, Capacidade Contributiva, Vedação ao Confisco, Irretroatividade, Anterioridade, Uniformidade Geográfica, Liberdade De Tráfego e Transparência Fiscal. Para casos específicos; o Princípio da Não-Cumulatividade e Seletividade.

O princípio da legalidade instituído na CRFB/88, surgiu para limitar e regulamentar a formação de tributos pela administração pública, assim como também estipular a vigência inicial da cobrança do mesmo. Sendo assim, reza o art. 150, inciso I, “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] I – Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]”. Ademais, o art. 5, inciso I, reforça a ideia deste princípio ao afirmar que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Outro princípio estabelecido é o da isonomia tributária que através da CRFB/88 explana em seu art. 150, inciso II sobre o tratamento aos contribuintes, cuja ideia principal é impedir que os poderes realizem tratamento jurídico diferenciado às empresas que estejam enquadradas em igualdade no cenário tributário. Esta ação inconstitucional pode ocorrer por diversas razões destacadas no texto da Carta Magna, porém ao se reportar à figura do órgão fiscal tem-se a compreensão da realização do tratamento conforme critério pré-estabelecido, tendo-se como regra geral a análise dos contribuintes e sua classificação conforme a capacidade contributiva.

Portanto, o princípio da isonomia também conhecido como da igualdade tributária tem por finalidade declarar que mediante à lei todos são iguais, o art. 5, dispõe sobre tal ideal: “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza[...]”. Dessa maneira, entende-se que a consequência deverá ser uniforme independentemente da figura mencionada nos termos da previsão legal. Cabe ressaltar que o objetivo da criação deste princípio é minimizar injustiças e/ou favoritismos aos contribuintes que se enquadrem em situações de natureza equivalente. Por outro lado, situações de caráter distintos são concedidos o tratamento diferenciado.

---

<sup>6</sup> **Vinculativo:** Capaz de vincular, de criar uma relação de dependência entre uma coisa e outra; vinculador, vinculatório: emenda de efeito vinculativo à lei.

Fonte: < <https://www.dicio.com.br/vinculativo/> >

A isonomia em matéria tributária desencadeia um sacrifício individual pelos contribuintes em prol de um bem comum à sociedade, sendo assim a distribuição da carga tributária obedece ao Princípio da Capacidade Contributiva que teve este termo em sua origem aproximada à ideia de riqueza ou patrimônio.

A CRFB/88, em seu art. 145 § 1, trata especificamente sobre a capacidade contributiva do tributo que sucederá à medida que ocorre o seu fato gerador, o entendimento do item reporta à existência de uma equidade horizontal aos contribuintes que possuem igual capacidade de honrar suas obrigações tributárias e equidade vertical que retrata àqueles que possuem desigual capacidade de pagamento, ou seja, este princípio requer balancear a obrigação conforme o poder aquisitivo do contribuinte, de tal maneira advém-se a criação dos critérios da progressividade e proporcionalidade, assim como também, a capacidade contributiva absoluta que incorre na adequação da cobrança à condição da pessoa jurídica mudando de acordo com sua capacidade econômica ou contributiva objetiva que remete à padrões tributários estabelecidos na lei maior.

A compreensão do exposto infere que a carga tributária deverá ser proporcional aos haveres e/ou ao patrimônio acumulado do contribuinte. Nesse seguimento, o art.150, inciso IV do texto constitucional trata sobre o princípio da vedação ao confisco que impede o Estado de apossar-se indevidamente das propriedades dos contribuintes, valendo-se do argumento de cobrar tributo.

Reza o art. 150, CRFB/88 “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV – utilizar tributo com efeito de confisco”.

De acordo com Amaro (2011), este princípio objetiva resguardar o poder econômico da pessoa física e jurídica tendo por finalidade impedir que o Estado goze ilegalmente da riqueza privada, da mesma maneira o princípio da vedação do confisco suplementa o princípio da capacidade contributiva.

A norma jurídica brasileira, em regra, formula suas leis com efeito imediato à data de publicação para situações futuras, esta assertiva se encontra no art. 6, do Decreto-Lei Nº 4.657, todavia em casos excepcionais a lei pode se reportar a acontecimentos do pretérito com efeito jurídico, conforme CRFB/88 no Art. 5, inciso XL.

Porém, em matéria tributária o princípio da irretroatividade estabelece que não existirá efeito retroativo na cobrança dos tributos que teve seu fato gerador antes da instituição e/ou aumento essa afirmação está prevista no art. 150, inciso III, alínea “a” da CRFB, entende-se

que não caberá ao poder público a cobrança de tributos de forma retroativa, ou seja, àqueles incorridos antes da vigência da lei que institui ou aumenta o mesmo, a cobrança do tributo somente será efetuada em fatos geradores futuros.

O princípio da anterioridade está associado ao princípio da não surpresa tributária que impossibilita aos poderes novas cobranças imediatas ao contribuinte, sendo assim, este princípio tem como finalidade propiciar um determinado tempo de transição e adequação a nova legislação, evitar que os contribuintes sejam surpreendidos e permitir que possam se programar para o novo cenário. Estas ações são fundamentais para conter a evasão fiscal também conhecida como sonegação fiscal.

É imperioso trazer à baila o art. 150, inciso III, alíneas b e c, da CRFB/88, in verbis:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III – Cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

Como exposto acima a noventena que foi integrada ao texto por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, incorporando a alínea “c” ao inciso III do art. 150. A noventena ratifica a ideia de evitar surpreender o contribuinte na cobrança de um tributo instituído ou aumentado, esta medida aborda que deverá ser respeitado um período de noventa dias para a cobrança do tributo a contar da data de alteração do mesmo.

Para o autor Amaro (2011), só será legalmente permitido cobrar o tributo quando a publicação de criação ou majoração do mesmo ocorrer no máximo até 31 de dezembro antecedendo o exercício financeiro, considera-se como exercício financeiro datado de 1º de janeiro à 31 de dezembro.

O princípio da uniformidade geográfica também está previsto no texto constitucional art. 151, inciso I, este tem em sua particularidade o respeito ao princípio da isonomia e o cumprimento do pacto federativo. A CRFB no art. 151, inciso I discorre sobre o impedimento da União em constituir tributo de qualquer natureza que possua variação na sua forma em todo território pátrio, ou apresente favoritismo quanto aos entes federativos. Este princípio adere à admissão da concessão aos incentivos fiscais, isto serve como instrumento para possibilitar a igualdade entre as pessoas sejam elas físicas ou jurídicas e não uma exceção ao princípio da isonomia.

Conforme o pensamento de Rui Barbosa (1999), a respeito dessa temática, pode-se afirmar que a igualdade se estabelece quando se reconhece que há a desigualdade e a partir disto, cria-se um tratamento de forma proporcional a esta desigualdade para que assim se conceda a verdadeira igualdade.

O Princípio da liberdade de tráfego está disposto no art. 150. V, da Carta Política de 1988 que veda à União, ao Estado, ao Distrito Federal e aos Municípios aplicarem ações de controle no deslocamento de pessoas ou bens através de tributo, exceto em casos descritos na lei. Este princípio apesar de pouco comentado possui relevância significativa ao sistema tributário brasileiro, através deste fundamento é possível impedir que os entes federados estabeleçam restrição por meio dos tributos interestaduais e intermunicipais ao tráfego de bens e pessoas, preservando o direito constitucional de ir e vir, não obstante é considerado que poderá ocorrer incidência do ICMS nas transações correspondentes à circulação de mercadorias assim como também as prestações de serviços de transportes.

Através da CRFB/88, foi-se instituído o princípio da transparência fiscal que só teve efeito no ordenamento jurídico a partir de 2014, seu objetivo é de estabelecer a clareza e transparência na relação comercial. O art. 150 § 5, ressalta que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

Imposta pela lei este princípio desencadeia uma obrigação tributária dos contribuintes de esclarecer todo seu processo comercial ao fisco e os valores dos encargos a serem pagos seja, por exemplo, através de notas fiscais. O princípio da transparência permite ao governo e à sociedade conferir a origem da arrecadação dos tributos e a sua destinação possibilitando ao processo tributário o viés para cobrança de melhorias aos poderes da administração pública. O autor Leandro Paulsen elucida a obrigação tributária pelos sujeitos da relação da seguinte maneira:

A relação tributária é uma relação obrigacional cujo conteúdo é uma prestação pecuniária. Num dos polos, está o devedor; no outro, o credor. Obrigação e crédito pressupõem um o outro. A obrigação, quando surge, já se estabelece em favor do sujeito ativo. À obrigação, pois, do ponto de vista da fenomenologia da relação jurídica, corresponde o crédito e vice-versa. Mas o CTN, por ficção, diz do surgimento da obrigação com a ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1º) e da constituição do crédito através do lançamento (art. 142). Isso porque se refere ao crédito formalizado, certo e líquido, oponível ao sujeito passivo. (2012, p. 1821)

Considerando o pensamento do autor e o disposto no CTN/66 sobre a divisão da obrigação entre principal e acessória, compreende-se que o não cumprimento de uma obrigação acessória pode ocasionar o nascimento de uma obrigação principal. Nessa continuidade, a CRFB/88 apresenta o Princípio da não-cumulatividade como limitador do poder de tributar,

previsto no Art. 153, § 3. II, onde se denota como competência exclusiva da União a criação do imposto sobre os produtos industrializados e a determinação do regime de incidência não-cumulativa sobre ele.

Nessa sequência, complementa no art. 155 § 2. I, a incumbência dos Estados e Distrito Federal à criação de impostos que incidam sobre as operações correspondentes à comunicação, circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de traslado entre dois ou mais municípios e estados, os impostos criados também serão determinados pelo regime não-cumulativo, cabendo a existência de compensação.

Diante disso, o princípio da não-cumulatividade salvaguarda o direito ao crédito físico, tem-se como crédito físico segundo Moreira (2012, p.79), a seguinte definição “ (b) crédito físico, que somente reconhece o crédito das matérias-primas e dos intitulados *bens intermediários* (insumos que se consomem no processo produtivo, mesmo não se agregando fisicamente ao produto final)”.

Por fim, a Constituição Federal apresenta o Princípio da seletividade que visa promover a justiça fiscal, este dito se expressa nos art. 153. § 3. I e art. 155. § 2. III:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

A singularidade deste princípio está na essencialidade do bem à sociedade e contribuintes, ou seja, quando o bem é caracterizado de essencialidade maior este possuirá sua alíquota menor e esta situação se inverte, caso o bem seja de menor essencialidade sua alíquota será maior, isso ocorre como meio de inibir a regressividade do sistema tributário priorizando o bem coletivo. Desse modo, a CRFB/88 atribuiu à federação o poder de tributar incidente sobre a pessoa física e jurídica limitado pelas competências tributárias abordadas a seguir

### 3.1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

O STN tem como finalidade instituir e arrecadar os tributos, conforme a competência dos entes das unidades da Federação, isto é, da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. É considerado a repartição das competências em seis (06) espécies, sendo elas: privativa, comum, cumulativa, especial, residual e extraordinária. A lei nº 5.172 em seu art. 2. dispõe que:

Art. 2. O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.”

Sendo assim, a Carta Magna é o pilar para o Estado de Direito. Em seu texto trata, sobre os poderes dos entes federativos assim como suas limitações e determina o regime de governo brasileiro.

Outro conteúdo contido na Carta Política de 1988 são as características das competências tributárias divididas em cinco: indelegabilidade, facultabilidade, inaducabilidade, irrenunciabilidade e inalterabilidade; direcionadas à União, Estados, Distrito Federal e Municípios na qual só poderá ser alterada por Emenda Constitucional. Salienta-se que cabe a competência tributária a concessão da criação dos tributos pelos poderes.

De acordo com Eduardo Sabbag (2012), a competência tributária baseada na lei e outorgada aos entes políticos tem a capacidade exclusiva de instituir e cobrar tributo também conhecido como exações tributárias, essa atribuição constitucional está redigida nos artigos 153 a 156. Sobre as competências presentes no sistema tributário brasileiro o autor Hugo de Brito Machado desenvolve a respeito de tal pensamento:

Vigora em nosso sistema tributário o regime das competências privativas. Tanto para os impostos como para os demais tributos. [...] A atribuição de competência para instituir impostos constitui uma forma de limitação ao poder de tributar, na medida em que, ao determinar quais são os impostos que podem ser criados pela União, pelos Estados e Distrito Federal e pelos Municípios, a Constituição delimita o campo fático que pode servir de suporte a esses impostos. [...] (2011, p. 295)

A doutrina da separação das competências instituído pela Constituição Federal é vista por alguns como medida de preservação à autonomia financeira dos entes da federação permitindo a cada um criar e cobrar de forma independente os tributos já previstos em lei.

Para outros, a separação das competências é um mecanismo para impossibilitar a duplicidade de cobrança da mesma origem patrimonial, essa medida resgata a essência do princípio da capacidade contributiva. Dessa maneira, abordaremos no quadro 1 a seguir de forma individual sobre cada competência tributária para que seja construída uma ideia geral acerca dessa repartição constitucional.

**Quadro 1 – Divisão das características da competência tributária**

<b>Características</b>	<b>Normas</b>	<b>Conteúdo da Norma</b>
Indelegabilidade	CTN/66 art. 7	A competência quando direcionada a um ente federativo não poderá ser transferida nem sequer invadir à de outrem.
Facultabilidade	CRFB/88 art. 145	Ao ente federado é delegado a instituição do tributo cabendo a ele criar ou não, pois se trata de uma ação não obrigatória.
Incaducabilidade	CTN/66 art. 8	O não exercício dessa competência pela entidade federativa apesar do tempo, não o descarta do direito de criar uma obrigação tributária.
Irrenunciabilidade	CTN/66 art. 6	A unidade federada segundo o disposto e entendimento da CRFB/88, em tempo algum poderá transferir a outrem e abdicar de sua competência, apesar de ter a opção de não a exercer.
Inalterabilidade	CRFB/88 art. 60, § 4, inciso I	Essa característica adverte que uma proposta de lei não poderá alterar o disposto na constituição referente as competências tributárias somente por emenda constitucional.

FONTE: Elaborado pelo autor.

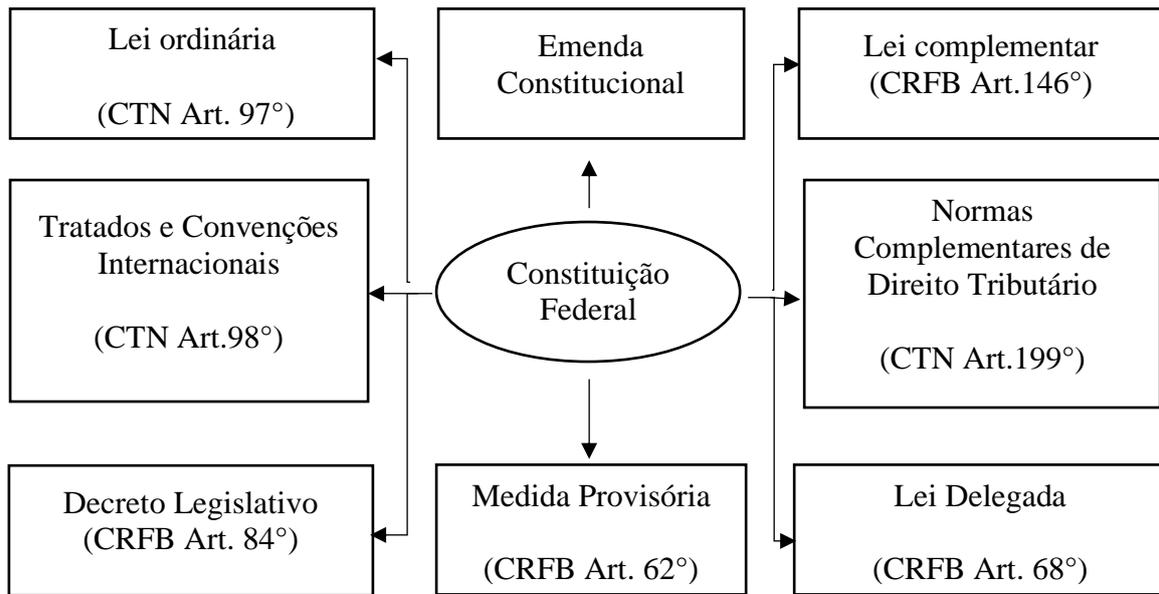
Entende-se que a aplicação da competência tributária de maneira individualizada pelo legislador é baseada em um propósito e resultante da divisão do poder de tributar. Ao reconhecer que essa secessão permite maior autonomia para os entes da federação, de criar e cobrar tributos, a repartição das competências é considerada fundamental. Desse modo, é possível afirmar que a competência tributária é prevista pela constituição e outorga aos entes federados o poder da aplicabilidade, não obstante ao se tratar da contabilidade tributária os enfoques legal e fiscal devem estar em harmonia à essência das doutrinas e teorias contábeis.

Por fim, é importante ressaltar que a seção denominada “Das Limitações do Poder de Tributar”, presente na constituição serve para determinar os limites de tais atividades como instrumento de preservação do sujeito passivo na relação jurídico-tributário com a união, à vista disso o conhecimento sobre as competências tributárias neste trabalho se direciona em conformidade ao CTN, sobretudo em referência às contribuições PIS/PASEP e COFINS de modo igual sua exigibilidade em virtude de tais contribuições obedecerem às competências dos entes federativos quanto à cobrança, o presente estudo se direciona ao olhar dessas contribuições. A partir dessa exposição, será visto no subtópico a seguir a legislação tributária que amplia a discussão acerca dos tributos e sua norma jurídica.

### 3.2. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA COM SEUS ENFOQUES FISCAL E LEGAL

A legislação tributária vigente no Brasil não se restringe a uma lei específica quando se refere a pagamento de tributo, ou seja, ao tratar dessa legislação se abrange também os tratados, conversões internacionais, decretos e normas complementares que versam sobre essa matéria, ou seja, ao dissertar sobre a legislação tributária, nota-se sua dimensão jurídica ao aderir outros dispositivos normativos para definir e regulamentar algumas situações, isso posto, reza o art. 96 do CTN/66, “a expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

O artigo afirma que compete a legislação tributária compor de textos jurídicos que direcionem e regulamentem as ações de responsabilidade da matéria tributária, portanto com o entendimento da CRFB/88 e o exposto no CTN/66 é possível afirmar que compõem a legislação tributária os instrumentos normativos ilustrados na figura 1 a seguir que resume a hierarquia das normas em matéria tributária apresentada neste tópico:

**Figura 1** – Conjunto de Instrumentos Normativos

FONTE: Elaborado pelo autor baseado na CRFB/88 e CTN/66.

A CRFB/88 como demonstrada acima é a base para todos os outros dispositivos normativos, além de ser bastante rígida ao se tratar de matéria tributária. No que tange a este assunto possui em seu texto várias questões tributárias, desde o recolhimento dos tributos até o percentual de aplicação das alíquotas. Para Portella (2018), o detalhismo presente na constituição proporciona uma maior segurança jurídica aos contribuintes, mas dificulta possíveis mutações no sistema tributário brasileiro. No que se refere ao teor da legislação tributária citada anteriormente, o enfoque fiscal segundo o pensamento de (HENDRIKSEN E VAN BREDA; 1999) quanto ao seu principal objetivo apresenta uma desigualdade bastante significativa ao contábil devido sua finalidade não ser direcionada à mensuração quantitativa e qualitativa do patrimônio, todavia a legislação aplicada à contabilidade de acordo com o elucidado na obra contribui constantemente para o desenvolvimento do pensamento e da prática contábil mantendo conformidade à sua essência.

No mesmo sentido, os autores esclarecem que a perspectiva legal também influencia no modo de se fazer a contabilidade tributária quanto aos seus registros, pois o entendimento tem por base a necessidade da origem do dinheiro ser lícita e da existência do documento que comprove o lançamento para que seja considerado o fato gerador que implicará na criação do direito de cobrança pela RFB.

De acordo com o exposto, torna-se indispensável correlacionar o enfoque fiscal da melhor maneira a luz da essência contábil apresentada neste trabalho acadêmico, permitindo as

boas práticas pelos profissionais e pela Receita Federal nessa área da contabilidade com a inclusão da padronização sistemática e uniformidade dos procedimentos.

A RFB monitora a arrecadação, sendo de responsabilidade dos entes públicos na contratação de serviços dispor da certidão de cumprimento das arrecadações. A Lei Complementar nº101/2000, em seu Art. 11, emite a ideia de que a responsabilidade fiscal na esfera governamental federal possui sua essencialidade no que concerne aos tributos sua: instituição, previsão e arrecadação.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é bastante direcionada a administração pública, desse modo sua aplicabilidade influencia diretamente nas ações dos três poderes: executivo, legislativo e judiciário; e suas três esferas: municipal, estadual e nacional.

Por fim, em matéria tributária cabe ao governo federal, o enfoque legal de toda e qualquer matéria indispensáveis ao ordenamento jurídico brasileiro, em consequência disso ao se estabelecer os princípios contábeis na sua estrutura se observa o uso das leis como fundamento legal. Em matéria tributária coube ao governo federal, baseado na Lei Constituinte art. 37, inciso XXII incluso pela Emenda Constitucional nº42, a criação do Sistema Público de Escrituração Digital como obrigação acessória para execução da legislação fiscal e contábil. Será visto no tópico seguinte a origem legal do sistema que trará a compreensão de como surgiu a necessidade da criação do SPED.

### 3.3. O SURGIMENTO DO SPED NA CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

O Sistema Público de Escrituração Digital tem sua origem no governo de Fernando Henrique Cardoso através da lei nº 9.989/00 e foi pauta de discussão no ENAT II em São Paulo por meio do Protocolo 02/2005, mas só foi instituído mediante o Decreto nº 6.022/07 pelo governo de Luiz Inácio Lula Da Silva através da instrução normativa da Receita Federal do Brasil RFB nº 787. No ano de 2003 foi aprovada a Emenda Constitucional nº42 que inseriu o inciso XXII ao art. 37 da CRFB/88, determinando que as Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e Municípios integrassem os seus sistemas de controle tributário, com o objetivo de estabelecer o compartilhamento de informações fiscais, flexibilização e agilidade.

O SPED é considerado uma tecnologia avançada para intermediar a relação do fisco com seus contribuintes, esta ferramenta tem intuito de promover a racionalização das informações e integração nas esferas fiscais, a figura 2 abaixo resumirá o descrito neste subtópico.

**Figura 2 – Sistemática Pré e Pós SPED**

FONTE: CEFIS < <https://blog.cefis.com.br/sped-fiscal/> >

Nessa sequência, em julho de 2004, foi realizado o I Encontro Nacional de Administradores Tributários (ENAT), para atender o dispositivo Constitucional, objetivando buscar alternativas conjuntas de promoção à maior integração administrativa nas três esferas governamentais. Nestas circunstâncias, foi-se aprovado dois Protocolos de Cooperação Técnica, um com o objetivo da criação do cadastro sincronizado e o outro de caráter geral sobre o desenvolver métodos para atender os entes públicos.

Em agosto de 2005, foram assinados os Protocolos de Cooperação n°02 e n°03 no evento do II ENAT com o propósito de desenvolver e implantar o SPED e a NFe. O SPED, no âmbito da Receita Federal, faz parte do Projeto de Modernização da Administração Tributária e Aduaneira (PMATA) que consiste na instituição de novos processos apoiados por sistemas de informação integrados, tecnologia da informação e infraestrutura logística adequados.

Dentre as medidas realizadas pelo Governo Federal em 2007 para o crescimento econômico do país o Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) é um desses instrumentos que tem por intenção viabilizar a celeridade no avanço fazendário. A figura 3 a seguir resume o exposto de forma temporal:

**Figura 3 – Aspecto Temporal da Integração Tributária**

FONTE: Elaborado pelo autor.

Trazendo continuidade a questão SPED, será apresentado no subtópico posterior o perfil do subgrupo dessa ferramenta que transmite as informações fiscais da empresa: O SPED Fiscal.

### 3.4. PERFIL DE ENQUADRAMENTO DO SPED FISCAL

Esta ferramenta propiciou a produção de novos conceitos sobre as obrigações tributárias, ao que se refere a temática contribuintes este sistema faz uma análise sobre cada informação e a partir disso os classificam, dessa maneira é considerado três tipos de perfis que são especificados conforme o grau de detalhamento dos dados inseridos no sistema, o quadro 2 a seguir mostra essa classificação.

**Quadro 2** – Perfis de Contribuintes através do SPED Fiscal

<b>Perfis do SPED Fiscal</b>	
A	Registro com maior nível de detalhes
B	Registro de forma sintética em relação A e menos sintética em relação a C
C	Registro de forma mais sintética

FONTE: Elaborado pelo autor.

A partir da ilustração acima sobre os perfis existentes, compreende-se que enquadram ao perfil “a” todos aqueles contribuintes os quais apresentam informações que possuem um maior detalhamento dos lançamentos e registros do livro diário, ou seja, onde é possível visualizar o passo a passo de toda a transação financeira, por outro lado no perfil “b” se aloca àqueles que fornecem as informações medianas em nível de detalhes e ao perfil “c” estarão àqueles que inserem no sistema as informações resumidas sem a necessidade de demonstrar o processo que resultou tal informação.

Através do exposto é notório a dimensão do SPED na área tributária, a divisão em subprojetos desse sistema facilita no controle do fluxo das informações, o autor Amaral compartilha da seguinte afirmativa sobre esse sistema:

[...] com o novo sistema: os livros e documentos contábeis e fiscais passaram a ser emitidos de forma eletrônica e enviados para a base de dados do SPED, chamada de Repositório Nacional. Supercomputadores passaram a auditar e cruzar os dados em tempo real e as três esferas de arrecadação (municipal, estadual e federal) passaram a compartilhar informações, eliminando a possibilidade de um agente público fraudar dados e/ou compactuar com práticas de sonegação fiscal. (AMARAL, 2017, p. 1)

Com o contexto exposto, a ferramenta inserida transformou gradativamente a maneira de se criar, gerenciar e remeter as informações da área contábil, assim como também refletiu seus efeitos na relação fisco e contribuinte, sendo assim se constata a relevância dessa temática.

### 3.5. A IMPORTÂNCIA DO SPED FISCAL NA CONTABILIDADE

O Sistema tributário brasileiro visto anteriormente, visando a simplificação tributária, respalda os lançamentos contábeis e envios das obrigações acessórias através do SPED que é dividido em diversos módulos, este estudo tem por objeto de investigação o módulo do SPED fiscal, a escolha se baseia em conformidade a matéria tributária abordada, nesta sequência ao tratar das contribuições sociais federais será desenvolvido sobre o novo módulo do SPED: EFD-Contribuições que incorpora o PIS/PASEP, COFINS E CPRB para melhor desenvolvimento da atividade fiscal. Desse modo, a necessidade da implantação de um sistema de informação contábil fiscal surge em decorrência da evolução tecnológica no âmbito governamental e empresarial para refletir na atividade contábil por meio dos dados registrados na contabilidade fiscal com melhor controle e transparência.

A contabilidade na era do conhecimento tem garantido a melhora da qualidade da informação, através da tecnologia que tem contribuído nos processos escriturais exigidos pelo atual contexto econômico e social, ou seja, o processo evolutivo decorrente das novas demandas do mercado, possibilita na flexibilização das informações uma vez que o objetivo da contabilidade é garantir o provimento de informações confiáveis em tempo hábil para servir de suporte na tomada de decisão. Dessarte, a implantação das plataformas de informações na perspectiva tributária tem favorecido em novas maneiras de comunicação sobre a informação contábil.

Os avanços da contabilidade devidos à tecnologia interligam o mundo financeiro, onde faz-se mercados antes restritos expandirem sua economia. Essas atuais tecnologias têm sido essenciais no exercício das funções governamentais.

Segundo Fellipe Guerra (2019), atualmente a sociedade está inserida em um cenário de transitoriedade da economia industrial para uma economia informacional, isto por sua vez significa o rompimento de padrões organizacionais obsoletos, ou seja, ineficazes no contexto atual. Em vista deste cenário no meio contábil, fez-se necessário medidas que possibilitassem maior detalhamento, acesso agilizado e padronizado das informações fornecidas pelos contribuintes ao fisco.

Para o autor Fellipe Guerra (2019, p. 46), o objetivo do SPED se define em:

O principal objetivo do SPED é dar rastreabilidade às operações realizadas pelos contribuintes, permitindo que de um processo de fiscalização seja possível fazer a identificação de ilícitos tributários de maneira mais rápida. Tendo em vista a melhoria do controle dos processos.

Em vista deste cenário a esfera governamental federal que exerce o controle e a fiscalização, tomaram medidas que possibilitassem maior detalhamento, acesso, agilidade e padronização nas informações a serem fornecidas pelos contribuintes ao fisco.

O SPED administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil surgiu como ferramenta de modernização da administração tributária, promovendo à integração conjunta das três esferas de governo para o cruzamento das informações em larga escala e tem como contrapartida a racionalização de custos e da carga de trabalho, gerando maior eficácia da fiscalização, assim como, facilitando o fluxo das informações no cumprimento das obrigações acessórias por parte dos contribuintes.

Vale ressaltar que conforme a literatura de Guerra (2019), o autor percebe que com a implantação do SPED a diminuição da sonegação dos tributos devidos é um dos efeitos resultantes da aplicação desse instrumento e não o seu objetivo principal.

Nesse ponto de vista o autor Fellipe Guerra (2019, p. 30), afirma:

[...], é possível afirmar que o SPED veio para aperfeiçoar técnicas operacionais de registros, mantendo o controle de todas as operações (ou tipo de informações) através do seu monitoramento em relação ao recebimento de informações da empresa. Já os subprojetos, aprimoram as atividades com utilização de tipos, que são conjuntos de informações.

De acordo com o citado, pode-se afirmar que o sistema criado pelo governo federal é uma ferramenta que unifica as informações prestadas para maior controle do órgão fiscalizador, e por meio de seus subprojetos os dados são divididos conforme suas espécies. Convém ressaltar que a implementação de tecnologia possui um custo para as empresas e ao mesmo tempo resulta em agilidade da informação.

Segundo a Resolução CFC nº 1.020, os arquivos repassados aos órgãos fiscais devem ser de competência do contabilista, legalmente habilitado com registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) e as validações dos mesmos devem conter as assinaturas digitais do representante legal pela empresa na Receita e do contabilista. A veracidade dos elementos coletados pelos contribuintes que compõe a informação inserida no sistema é de extrema importância para a atuação dos órgãos fiscalizadores entre eles a Receita Federal e a Secretaria da Fazenda Municipal ou Estadual que tem a função de analisar as movimentações financeiras e cruzar as informações.

O interesse do usuário pela qualidade das informações é tão necessário quanto para os agentes fiscais, pois ao conhecer a precisão de suas informações é possível realizar internamente o diagnóstico financeiro com eficiência inviabilizando parcialmente autuações fiscais e possíveis multas pelo não cumprimento tributário.

O SPED pode ser descrito como um grande sistema que tem o encargo de receber informações das empresas, no qual foi criado um leiaute específico à cada informação fiscal, citado por (FELLIPE GUERRA, 2019). A figura 4 a seguir ilustrará a composição desse instrumento chamado SPED.

**Figura 4 – SPED e Subprojetos**



FONTE: CEFIS < <https://blog.cefis.com.br/sped-fiscal/> >

Conforme mostrado, no sistema é inserido um vasto volume de dados onde se é determinado a maneira que cada um será apresentado de acordo com seu conteúdo.

Segundo o autor Guerra (2019), após a implantação do sistema nas empresas as vistorias pelos auditores se tornaram dispensáveis, todavia, o sistema não anula a possibilidade desse acompanhamento fisicamente a critério do fisco, o entendimento principal é que o acesso através da tecnologia permite agilidade e praticidade com maior controle e potencialização do desempenho da receita na cobrança dos tributos. Em seguida abordaremos sobre o atual projeto implantado na plataforma SPED: EFD-Contribuições, base para a compreensão deste estudo, o qual será apresentado nos itens seguintes.

### 3.6. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL CONTRIBUIÇÕES (EFD-CONTRIBUIÇÕES)

A EFD-Contribuições foi instituída pela RFB nº 1.052 em 5 de julho de 2010 e surgiu como forma de aprimorar os procedimentos e técnicas na apuração das contribuições sendo

posteriormente revogada pela RFB n° 1.252 em 1 de março de 2012 e atualmente alterada pela RFB n° 1.876 em 14 de março de 2019.

Este arquivo digital é definido pelo órgão responsável da administração dos tributos, também conhecido por RFB, como um subprojeto da ferramenta SPED sendo caracterizado como um arquivo digital usado pelas pessoas de direito privado na elaboração de escrituração das contribuições e envio das informações geradas. Nesse segmento, os tributos PIS/PASEP e COFINS possuem uma peculiaridade quanto a sua legislação e as regras de não-cumulatividade.

Fellipe Guerra (2019), reforça o exposto acima ao declarar que “o principal objetivo do fisco na criação da EFD-contribuições está na redução das obrigações acessórias por meio da simplificação dos processos”.

A EFD-contribuições permite à empresa produzir uma base de dados que servirá para a criação de um arquivo digital este procedimento ocorre segundo o leiaute disponibilizado pela administração direta RFB.

Segundo Geuma Nascimento (2013), este arquivo digital é submetido ao Programa validador e assinador (PVA) fornecido no sítio do SPED que permite editar, excluir e adicionar informações das operações que incidem as contribuições do PIS/PASEP e COFINS, no quadro 3 a seguir se visualizará a estrutura do PVA.

**Quadro 3 - Programa Validador e Assinador**

<b>Funcionalidades do PVA</b>	<b>Possibilidades do PVA</b>
Digitação	Importação de arquivo com leiaute fixado
Alteração	Criação de uma nova escrituração
Assinatura Digital da EFD-contribuições	Validação do conteúdo escriturado e indicação de erros e avisos
Transmissão do arquivo	Edição digital de registro criado ou importado
Exclusão de arquivos	Emissão de relatórios da escrituração
Geração de cópia de segurança	Geração do arquivo da EFD-c para assinatura e transmissão ao SPED

Restauração	Assinar o arquivo gerado por certificação digital e comandar transmissão ao SPED
-------------	--

FONTE: Elaborado pelo autor baseado em NASCIMENTO, 2013.

Acima é possível notar o interesse que este sistema obtém na proteção e geração de informações eficazes, livres de erros tanto para as decisões no meio empresarial quanto para o real cumprimento de suas obrigações tributárias, este processo realizado pelo PVA no âmbito fiscal influencia diretamente na transparência dos dados para o fisco resultando na agilidade da identificação de incorreções compreendendo na facilidade das autuações fiscais. Ao que se refere a obrigatoriedade da EFD-contribuições está disposta no Art. 4, RFB nº 1.252/12 conforme quadro 4 abaixo:

**Quadro 4 – Obrigatoriedade da EFD-contribuições**

<b>Início da Vigência</b>	<b>Contribuição</b>	<b>Exigibilidade do Crédito Tributário – Agente passivo</b>
1º de janeiro de 2012	PIS/ PASEP e COFINS	PJ sujeitas à tributação do IR com base no Lucro Real.
1º de março de 2012	Contribuição Previdenciária sobre a Receita	PJ que fazem as atividades relacionadas nos art. 7º e 8º da Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, convertida na Lei nº 12.546, de 2011.
1º de abril de 2012	Contribuição Previdenciária sobre a Receita	PJ que fazem as outras atividades relacionadas nos arts. 7º e 8º, e no Anexo II, todos da Lei nº 12.546, de 2011.
1º de janeiro de 2013	PIS/ PASEP e COFINS	PJ sujeitas à tributação do IR com base no Lucro Presumido ou Arbitrado.
1º de janeiro de 2014	PIS/ PASEP e COFINS	PJ referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e na

		Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983.
--	--	---------------------------------------

FONTE: Elaborado pelo autor baseado na RFB nº 1.252 (2012) e RFB nº 1.387 (2013).

Quanto à periodicidade e prazo de entrega da EFD-contribuições está descrito no art. 7 da RFB nº 1.252/12 que serão transmitidos os dados ao sistema mensalmente até o décimo (10º) dia útil do segundo (2º) mês consecutivo à escrituração, ressaltando-se as situações que houver extinção da empresa, assim como incorporação, fusão e cisão de modo total ou parcial. Dando continuidade ao que diz respeito às informações enviadas aos órgãos fiscalizadores no tópico seguinte versaremos sobre sua: prestação e guarda.

### 3.6.1. Prestação e Guarda das Informações

A usabilidade dos sistemas de informação e redes na área contábil mudou gradativamente junto a sociedade devido ao advento e as inovações da internet. O contribuinte é o responsável pela prestação e guarda das informações que serão encaminhadas ao fisco, assim como todo e qualquer documento que sirva de base na escrituração.

O ato da Comissão Técnica Permanente (COTEPE) estipula especificações de leiaute de envio dos arquivos digitais pelos seus contribuintes para garantir a eficácia no processo de envio. Apresenta-se no guia prático da EFD-contribuições disponível no sítio SPED que o arquivo digital detém formato “txt” cuja sua organização é dividida em blocos que serão visualizados no quadro 5.

**Quadro 5 – Blocos Integrantes da EFD-Contribuições**

<b>Bloco</b>	<b>Descrição</b>
0	Abertura, Identificação e Referências
A	Documentos Fiscais - Serviços (ISS)
C	Documentos Fiscais I – Mercadorias (ICMS/IPI)
D	Documentos Fiscais II – Serviços (ICMS)
F	Demais Documentos e Operações
I	Operações das Instituições Financeiras e Assemelhadas, Seguradoras, Entidades de Previdência Privada e Operadoras de Planos de Assistência à Saúde (*)
M	Apuração da Contribuição e Crédito de PIS/PASEP e da COFINS
P	Apuração da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta

1	Complemento da Escrituração – Controle de Saldos de Créditos e de Retenções, Operações Extemporâneas e Outras Informações
9	Controle e Encerramento do Arquivo Digital

FONTE: Item 2.5.1 do Manual de Orientação do Leiaute da EFD – Contribuições 2019.

As divisões acima nos permitem compreender a sistemática da elaboração do arquivo digital. De acordo com o manual de orientação do leiaute da EFD – Contribuições (2019), o arquivo deverá apresentar as situações de exceção tributária e caberá ao contribuinte armazená-lo com segurança garantindo a integridade da informação contábil.

Conforme Marium Andrade (2015), ao se tratar de segurança da informação sua aplicabilidade está além da informatização da mesma, considerando-se que atualmente este ponto tem ampliado questões a serem debatidas. Vale ressaltar a afirmação do autor na qual declara que para um funcionamento de qualidade o hardware deve conter os dispositivos de entrada e saída, assim como também, os dispositivos de armazenamento secundário e unidade de processamento. No capítulo abaixo detalharemos a respeito das contribuições tributárias PIS/PASEP e COFINS contidas no subprojeto EFD-contribuições.

### 3.7. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PIS/PASEP E COFINS

A CRFB/88 estabelece a obrigação de contribuições sociais às pessoas jurídicas de direito privado exceto as microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), estes encargos estão previstos nos art. 195. I e art. 239.

O programa de integração social (PIS) é um encargo de natureza tributária cobrado às empresas privadas que dispõem da consolidação das leis do trabalho (CLT) vigorado através da Lei Complementar 7/70 n°7, por outro lado, o programa de formação do patrimônio do servidor público (PASEP) também possui as mesmas finalidades do PIS, diferenciando-se na destinação do seu objeto e na sua administração pecuniária.

A unificação dessas contribuições ocorreu através da Lei Complementar n° 26 de 1975, regulamentada pelo Decreto n°78.276 de 1976 que foi revogado pelo Decreto n°4.751 de 2003 também revogado pelo atual Decreto n°9.978 em agosto de 2019, estas duas contribuições unificadas são nominadas por PIS/PASEP essa alteração somente passou a vigorar em 1° de julho de 1976. A contribuição social nesse sentido legislativo é apontada por Ataliba (2000):

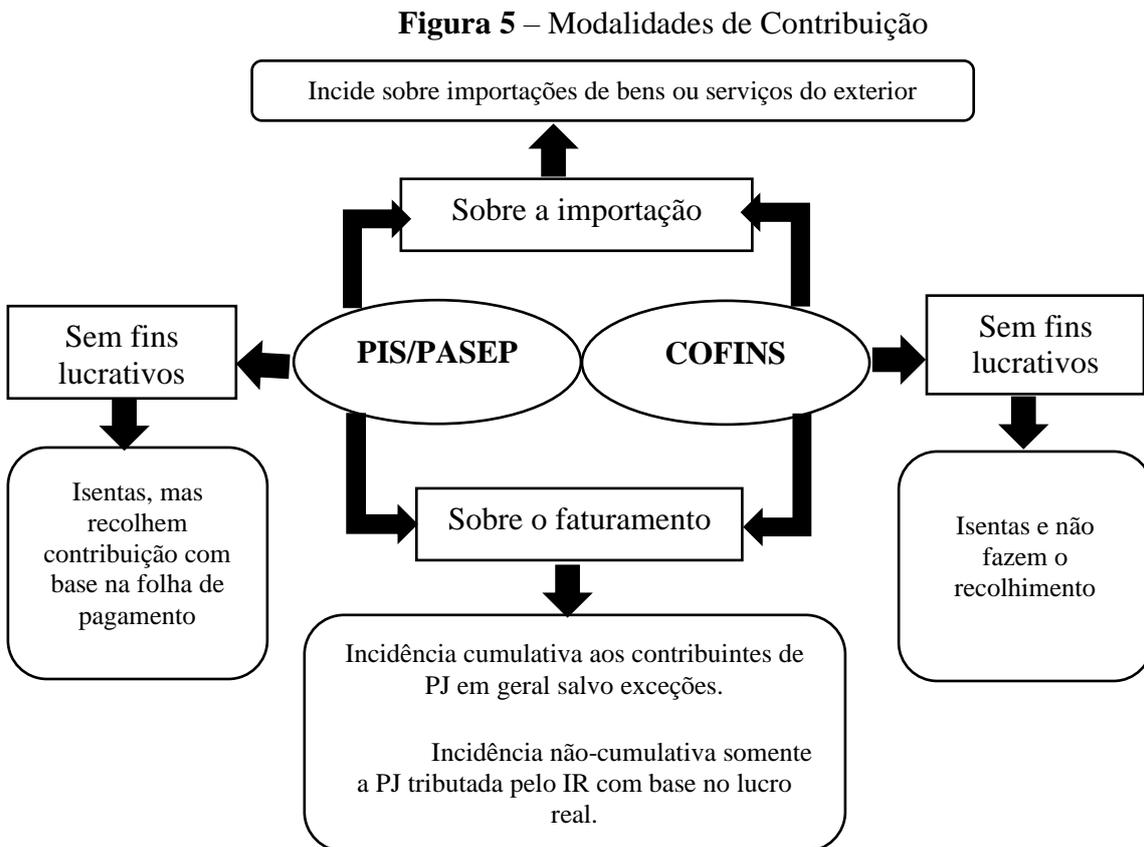
“77.1 A contribuição é um instituto jurídico que se constitui essencialmente pela disciplina da passagem compulsória de dinheiros privados aos cofres públicos, por força de decisão legislativa. Nesse sentido, corresponde ao conceito genérico de tributo – científico ou doutrinário – seja qual for a corrente que se adote, ou a idéia que de tributo se faça, em termos econômicos ou de ciência das finanças”. (ATALIBA, 2000, p.191)

Percebe-se que a compulsoriedade do tributo relatada pelo autor e presente no art. 3, do CTN é o que materializa a esfera tributária, pois as contribuições apresentam relevância à sociedade através da administração do estado, do planejamento tributário e da criação de fundo público.

De acordo com o art. 1, do Decreto nº 9.978/19 o fundo contábil criado para o PIS/PASEP é de natureza financeira, ou seja, é mensurado quantitativamente o valor das operações existentes, este fundo foi anulado em 07 de abril de 2020 através da Medida Provisória nº 946/20. A contribuição do PIS/PASEP tem por objetivo a promoção de integralização dos trabalhadores em meio a sociedade e no ambiente de trabalho.

Através da Lei Complementar nº70 foi criada a obrigação da Contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS) antigo Finsocial, que estabelece no art. 1, o seu objetivo de destinar-se exclusivamente aos direitos referentes à área da saúde, previdência e assistência social.

A COFINS se assemelha ao PIS/PASEP na elaboração da base de cálculo, nos regimes aplicados e nos tipos de contribuintes. A figura 5 resume sobre as formas, também nomeado como modalidade, de contribuição para o PIS/PASEP e COFINS:



FONTE: Elaborado pelo autor.

Portanto, como ilustrado as modalidades de contribuição existentes para o PIS/PASEP são três: sobre o faturamento, sobre as importações e sobre a folha de salários; por outro lado à CONFINS compõem somente duas modalidades: sobre o faturamento e sobre a importação visto que se enquadra como isento à folha de salários sem a necessidade da realização do recolhimento.

A base de cálculo sobre o faturamento está amparada no art. 2 da Lei nº 9.718/98, tendo-se por faturamento a receita bruta deduzido as situações apresentadas no art. 3 § 2º dentre elas as vendas canceladas e os descontos concedidos na operação financeira. A contribuição sobre a importação foi criada através da Lei nº 10.865/04, a base de cálculo para esta modalidade está disposta no art. 7, em se tratando dos contribuintes será àquele responsável pela operação de importação de produto do exterior seja ele pessoa física ou jurídica esse texto se apresenta no art. 5 e art. 6, ressaltando a figura do responsável solidário. O fato gerador de acordo com Ataliba (2000), é o que dar a existência material da ocorrência tributária e o direito de sua cobrança ao contribuinte, o fato gerador da contribuição sobre importação está elencado no art. 3, e a aplicação de alíquotas no art. 8 da referida lei.

O PIS/PASEP sobre a folha de salários, baseia-se no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 estipulada para a apuração do PIS/PASEP sobre a folha de salários a alíquota um por cento (1%) e estabelece o recolhimento do tributo pelas entidades sem fins lucrativos e fundações mantidas ou criadas pelo estado, assim como os isentos dispostos no art. 13A. O fato gerador de acordo com o CTN em seus art. 114 e art. 115 surge através de duas obrigações: principal e acessórias, elas se diferenciam da seguinte maneira; a primeira é obrigatoriamente definida através de lei e a segunda é aplicada a qualquer situação na forma da legislação aplicável.

Sendo assim, compreende-se que o crédito tributário se refere à obrigação tributária principal que o contribuinte deve à Fazenda Pública, essa relação de direito e dever decorre da constituição do crédito que ocorre através de três (03) elementos, sendo eles: a previsão legal, o fato gerador criado pelo sujeito passivo e o lançamento tributário, de outra maneira as obrigações acessórias são informações administrativas auxiliaadoras no cumprimento das obrigações principais<sup>7</sup>, o fisco utiliza-se das obrigações acessórias<sup>8</sup> para verificação do cumprimento tributário pelo contribuinte.

---

<sup>7</sup> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente

<sup>8</sup> § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Fonte: Código Tributário Nacional, 1966.

A seguir abordaremos sobre a Instrução Normativa RFB nº 1.009/10 que orienta os contribuintes na elaboração de informações de suas contribuições sociais e o fisco na cobrança da mesma, chamado: Código de situação tributária PIS/PASEP e CONFINS.

### 3.8. CÓDIGO DE SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA PIS/PASEP E COFINS

O Código de Situação Tributária (CST), criado em 10 de fevereiro de 2010 tem a finalidade de classificar o tributo tabelando-o de acordo com sua origem, através desse procedimento é possível identificar o regime tributário a ser utilizado para determinado ônus. Através do sítio SPED, encontra-se exposto as tabelas 4.3.3 – Tabela Código da Situação Tributária Referente ao PIS/PASEP – CST-PIS e 4.3.4 – Tabela Código da Situação Tributária Referente à COFINS dispostas pela RFB que por serem idênticas representaremos no quadro 6 abaixo de maneira uniforme.

**Quadro 6 - CST Referente ao PIS/PASEP e COFINS**

<b>CÓDIGO</b>	<b>Descrição</b>
01	Operação Tributável com Alíquota Básica
02	Operação Tributável com Alíquota Diferenciada
03	Operação Tributável com Alíquota por Unidade de Medida de Produto
04	Operação Tributável Monofásica - Revenda a Alíquota Zero
05	Operação Tributável por Substituição Tributária
06	Operação Tributável a Alíquota Zero
07	Operação Isenta da Contribuição
08	Operação sem Incidência da Contribuição
09	Operação Com Suspensão Da Contribuição
49	Outras Operações de Saída
50	Operação com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno

51	Operação com Direito a Crédito – Vinculada Exclusivamente a Receita Não Tributada no Mercado Interno
52	Operação com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita de Exportação
53	Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno
54	Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas no Mercado Interno e de Exportação
55	Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Não-Tributadas no Mercado Interno e de Exportação
56	Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno, e de Exportação
60	Crédito Presumido - Operação de Aquisição Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno
61	Crédito Presumido - Operação de Aquisição Vinculada Exclusivamente a Receita Não-Tributada no Mercado Interno
62	Crédito Presumido - Operação de Aquisição Vinculada Exclusivamente a Receita de Exportação
63	Crédito Presumido - Operação de Aquisição Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno
64	Crédito Presumido - Operação de Aquisição Vinculada a Receitas Tributadas no Mercado Interno e de Exportação
65	Crédito Presumido - Operação de Aquisição Vinculada a Receitas Não-Tributadas no Mercado Interno e de Exportação
66	Crédito Presumido - Operação de Aquisição Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno, e de Exportação
67	Crédito Presumido - Outras Operações

70	Operação de Aquisição sem Direito a Crédito
71	Operação de Aquisição com Isenção
72	Operação de Aquisição com Suspensão
73	Operação de Aquisição a Alíquota Zero
74	Operação de Aquisição sem Incidência da Contribuição
75	Operação de Aquisição por Substituição Tributária
98	Outras Operações de Entrada
99	Outras Operações

FONTE: Receita Federal Brasileira através do sítio SPED.

#### 4. RECEITA FEDERAL BRASILEIRA

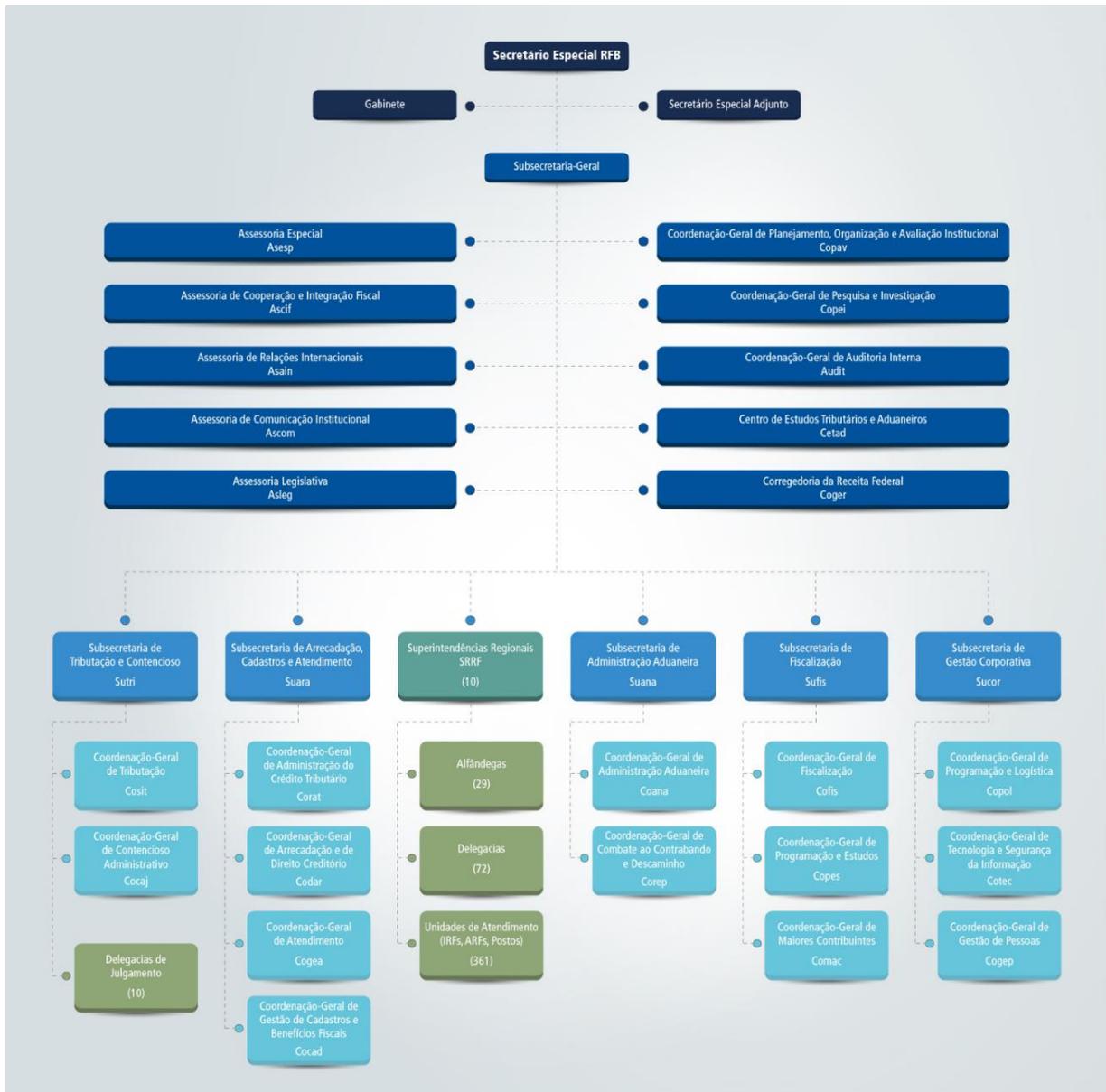
A fiscalização brasileira atua por meio de órgãos responsáveis pela verificação do cumprimento das obrigações tributárias cuja constituição outorga a execução da cobrança, análise e investigação.

A história da tributação no Brasil tem início em 1534, sendo a criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em 1968, um marco que representou um significativo avanço na facilitação do cumprimento das obrigações tributárias, contribuindo para o aumento da arrecadação no final dos anos de 1960. (RECEITA FEDERAL: arquivo nacional. 2014, p. 6)

De acordo com o supracitado sobre a tributação brasileira, é possível afirmar que a contabilidade tributária atual é resultante de adequações realizadas ao longo dos anos primando pela simplificação da relação do sujeito passivo e ativo da obrigação. Têm-se por sujeito ativo a Secretaria da Receita Federal do Brasil, que é parte integrante do conjunto de órgãos fiscalizadores, sendo ela importante no auxílio ao Poder Executivo Federal. Ela tem por incumbência administrar as informações financeiras, cobrar os contribuintes e a arrecadar os tributos federais, de acordo com as alíquotas estabelecidas para cada encargo, diante da responsabilidade deste órgão na área da contabilidade tributária, justifica-se evidenciar a relevância de suas atividades desempenhadas como autuações e procedimentos de fiscalização, também é de responsabilidade da RFB a elaboração de sugestões que impliquem na evolução do sistema tributário e aduaneiro do Brasil. A informação contábil como visto ao longo deste trabalho é indispensável na atividade fiscalizatória, pois é por meio desta que o fisco adquire conhecimentos sobre os contribuintes e sobre suas pendências tributárias.

De acordo com o sítio da Receita Federal a estrutura do órgão é formada por unidades centrais e descentralizadas partilhadas em toda extensão de nacionalidade brasileira. A Portaria ME n°284, publicada em 27 de julho de 2020, revogou a Portaria MF n°430/17, a atual portaria possui em seu texto a descrição da sua finalidade no Art. 1, do Anexo I e a aprovação do atual regimento da RFB demonstrado na figura 6 abaixo:

**Figura 6 – Organograma da Receita Federal**



FONTE: Receita Federal Brasileira através do sítio [www.gov.br](http://www.gov.br)

Como visto no organograma a RFB possui uma assessoria específica para agir no que corresponde a cooperação e integralização fiscal entre as administrações tributárias, nesse seguimento o subtópico seguinte reportará sobre o entendimento que a Receita Federal possui

em relação à guarda das informações e às medidas realizadas após o recebimento destes arquivos pelos contribuintes.

Outro ponto a ser abordado é sobre a competência privativa da administração pública elucidada anteriormente, sobre essa temática o autor Machado (2013), esclarece que cabe somente a autoridade administrativa realizar a constituição do crédito tributário através de lançamento.

#### 4.1. O RECEBIMENTO E GUARDA DAS INFORMAÇÕES PELA RFB

O órgão fiscalizador da Receita se ajustando ao cenário tecnológico da contabilidade tributária no recebimento de informações fiscais eletrônicas pelos contribuintes, desenvolveu o Ato Declaratório Interpretativo, RFB nº 4 em 9 de outubro de 2019 que esclarece o exposto no parágrafo único do art. 195º, do CTN/66, no qual trata da guarda e manutenção do arquivo de uma operação comercial e fiscal, onde o armazenamento dos documentos ocorrerá até a data máxima de cobrança da obrigação por parte do órgão fiscalizador competente, têm-se por prazo do direito exigível pela Fazenda Pública conforme art. 173º, do CTN/66, cinco (05) anos contados do fato gerador do tributo, este processo é intitulado de prescrição dos créditos tributários. Conforme a RFB nº 4 acima, é possível a eliminação de documentos fiscais após o procedimento de scanner, salvo exceção estabelecida, relaciona-se abaixo no quadro 7 os prazos de guarda dos documentos fiscais objeto de estudo deste trabalho, logo em seguida se abordará sobre as autuações realizadas pela RFB.

**Quadro 7 – Período de Guarda dos Documentos pela RFB**

<b>Documento</b>	<b>Prazo de Guarda</b>	<b>Base legal</b>
Escrituração Contábil Digital (ECD)	5 anos	Artigos 174 e 195 do CTN/1966 e; artigo 11 da Lei nº 8.218/1991.
Escrituração Contábil Fiscal (ECF)	5 anos	Artigos 174 e 195 do CTN/1966; artigo 4º do Decreto-Lei nº 486/1969 e; artigo 37 da Lei nº 9.430/1996.
EFD-Contribuições	5 anos	Artigos 174 e 195 do CTN/1966 e; artigo 11 da Lei nº 8.218/1991.
PIS/PASEP	5 anos	Artigos 33 e 45 da Lei nº 8.212/1991 e; Súmula Vinculante STF nº 8.
COFINS	5 anos	Artigos 33 e 45 da Lei nº 8.212/1991 e; Súmula Vinculante STF nº 8.
Sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar	5 anos	Artigo 1º da IN SRF nº 86/2001.

<b>Documento</b>	<b>Prazo de Guarda</b>	<b>Base legal</b>
livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal.		

FONTE: Raphael Nóbrega de Andrade, adaptado pelo autor.

#### 4.2. AUTUAÇÕES TRIBUTÁRIAS E O LANÇAMENTO DE PROCEDIMENTOS DA FISCALIZAÇÃO

A importância da veracidade das informações prestadas via SPED EFD-contribuições pelos contribuintes está diretamente ligada ao trabalho realizado pela Receita, pois de acordo com o comportamento tributário do sujeito passivo na prestação das informações e no cumprimento das obrigações dentro dos prazos estabelecidos, o órgão fiscalizador atribui determinada relação com o sujeito, sendo ela instrucional ou punitiva.

A autuação pela RFB ocorre após a identificação e averiguação pelos auditores fiscais de irregularidade da obrigação tributária. O CTN/66 em seu art. 161, explana a respeito do não pagamento do tributo onde se pode distinguir a natureza jurídica dos tributos e das multas derivadas da não liquidação do crédito. Segundo o citado, o atraso do pagamento pelo contribuinte cria uma nova obrigação perante a fiscalização federal que é os juros de mora correspondente ao tempo em atraso, todavia, como modo de evitar maiores prejuízos ao contribuinte, institui-se a limitação do valor no qual os juros não poderão exceder ao valor da dívida primária, nessa continuidade no art. 142, especifica a competência da federação em cobrar somente o crédito lançado disposto em lei em consonância com o fato-gerador.

Dessa maneira, é possível entender a relevância da informação contábil ao longo da história e a evolução de suas práticas no cenário atual, que criou a necessidade pelo fisco de disponibilizar um instrumento de fluxo das informações tributárias que auxiliasse nas atividades fiscalizatórias.

## 5. METODOLOGIA

A pesquisa tem como objetivo identificar o comportamento apresentado pela RFB nas autuações realizadas pós **SPED Fiscal** com base nas informações registradas na **EFD-contribuições**, integrando o PIS/PASEP e COFINS através dos relatórios anuais da fiscalização, dos resultados por tributos e dos relatórios anuais de atividades da RFB.

Quanto aos fins, esta pesquisa se classifica no que concerne aos objetivos, como descritiva que tem o propósito de descrever as particularidades de uma sociedade ou fenômeno e também instituir relação entre duas ou mais variáveis, este tipo de pesquisa tem por característica de maior relevância a utilização de técnicas padronizadas na coleta de dados e propõe o estudo do nível de atendimento dos órgãos públicos de uma população. (GIL, p. 28, 2008)

Quanto à abordagem, trata-se de uma pesquisa qualitativa que possui procedimentos analíticos nos quais são divididos em três etapas, sendo elas quanto a análise dos dados: redução, exibição e conclusão/verificação, a literatura do autor compartilha do pensamento de Miles e Hunerman. (GIL, p. 175)

De semelhante modo, Stake (2011), caracteriza a pesquisa qualitativa em interpretativa na qual tem como base a prática correlacionada ao contexto e ao desenvolver das capacidades humanas.

Quanto aos meios da técnica de pesquisa, será utilizada a pesquisa documental com análise de conteúdo. A pesquisa documental dispõe de elementos dos quais não obtém tratamento analítico sendo desenvolvida através da exploração de fontes documentais primárias e secundárias. Sendo assim, entende-se que as fontes secundárias são as informações que resultaram de análise, síntese, discussões e juízos dispostos sobre as fontes primárias que são consideradas como originárias, por serem as informações adquiridas categoricamente do real sem interferência do juízo de valor. Este estudo terá a fonte secundária em sua composição, pois baseia-se em documentos que já passaram por um processo de análise, tais como: relatórios e tabelas estatísticas. (GIL, p.51)

Quanto ao procedimento de pesquisa é aplicada, na visão de GIL (2008), essa tem como aspecto principal o interesse na execução, finalidade e resultados práticos dos conhecimentos.

O *lôcus*, da pesquisa foi desenvolvida no ambiente virtual, utilizando equipamento próprio de informática, em ambiente residencial da autora por conta da suspensão de acesso à biblioteca da Universidade Federal do Maranhão, motivada pela pandemia covid-19. O acesso realizado foi no sítio eletrônico (<http://receita.economia.gov.br>), onde obteve-se a coleta de dados

dos relatórios anuais de atividades da receita federal, dos planos anuais de fiscalização e dos resultados da fiscalização de tributos federais evidenciados em tabelas e gráficos. Para obtenção desses documentos, acessou-se o sítio eletrônico da RFB. Após isso, acessou-se a aba denominada “dados abertos e estudos”, no qual é composta por subpáginas de conteúdo tributário, em seguida se acessou a aba “fiscalização” na qual se encontra o plano anual de fiscalização e o resultado por tributo, retornando a aba inicial ao selecionar a aba denominada “publicações” em seguida “relatório anual de atividades”, tem-se o terceiro documento a ser analisado. O *locus* do estudo é o respectivo sítio eletrônico da receita onde se obteve os arquivos devidos.

Para tratamento dos dados, adota-se a análise de conteúdo como técnica de pesquisa qualitativa descrita por Bardin (2011), que faz referência a três etapas da análise: pré-análise, exploração do material e tratamentos dos resultados obtidos interpretados.

A primeira etapa definida pela autora é onde ocorre a sistemática do pensamento norteado pelo referencial teórico, e onde se estabelece parâmetros para auxiliar na interpretação dos dados coletados.

Nessa sequência a segunda fase que é a exploração do material se respalda em inserir procedimentos de codificação do material recolhido considerando informações textuais, enumerados, classificações e informações que adicionam natureza simbólica ou temática. Na pesquisa, explorou-se os dados que apresentaram o grau de acerto da fiscalização anual presentes nos relatórios, sendo eles: textos, quadros e gráficos. Desenvolveu-se também um levantamento dos relatórios de atividades e fiscalização da RFB para identificar os dados comentados e enumerados que tratassem das fiscalizações, autuações, do SPED Fiscal e da EFD-contribuições com resultados do período de 2015 à 2019. Neste sentido, utilizou-se a ferramenta *Excel Microsoft 2019* para elaborar tabelas e gráficos de 2D e 3D agrupadas e empilhadas com filtros, tendo em vista identificar a quantidade de registro de procedimentos fiscais (RPF) por tributo no decorrer do último quinquênio e seus valores diante a receita total arrecadada e da auferida através das autuações.

A terceira etapa explicada por Bardim (1977) é a interpretação, onde busca compreender as questões presentes no material analisado. Nesta etapa verificou-se mediante leitura e interpretação os valores dos créditos tributários lançados através de autuações. As informações foram verificadas a partir da busca pelos relatórios citados presentes no sítio eletrônico da RFB. Na visão de outros autores, a análise de conteúdo é esclarecida em um grupo especializado composto por instrumentos metodológicos que analisam variadas fontes de conteúdo podendo

elas serem: verbais e não verbais; na aplicação dessa análise se requer do investigador disciplina por ser uma técnica refinada. (FREITAS, CUNHA, & MOSCAROLA, 1997)

Quanto à amostra, empregou-se o método da amostragem não-probabilística intencional que conforme Mattar (1996), depende em parte do julgamento pelo pesquisador. Gil (2008), reforça essa assertiva ao expor que a amostragem não-probabilística depende unicamente dos critérios estabelecidos pelo investigador, o autor ainda faz um adendo quanto à criticidade e as vantagens deste método no que se refere a acessibilidade, custo e tempo dispendido na amostra.

A amostra compreende na composição de documentos de matéria tributária publicados, no que corresponde aos últimos cinco (05) anos, entre eles relatórios, planos anuais e resultados por tributos disponíveis no sítio da Receita Federal, uma vez que essa é obrigada a manter transparência para com a sociedade das suas ações fiscais, foram relacionadas à amostragem as três (03) contribuições sociais federais PIS/PASEP e COFINS.

A escolha de seleção dos relatórios nos últimos anos de 2015 à 2019 se justifica porque tendo por base a criação do EFD-Contribuições em 2010 e o prazo da validade de cinco (05) anos da exigibilidade do crédito pelo órgão fiscalizador, a pesquisa se limita ao segundo quinquênio desse subprojeto, além disso se considera essa quantidade significativa a fins de análise.

Como procedimento de análise na pesquisa, as etapas foram estabelecidas em identificar a quantidade de registros de procedimentos fiscais (RPF) por tributo, analisar o grau de acerto da fiscalização anual, verificar os valores autuados pela fiscalização da receita e evidenciar os lançamentos de crédito por tributos, para este propósito foi necessário elaborar tabelas e gráficos para adaptar os dados presentes nos relatórios e quantificá-los para mais adequada visualização das variações da informação temporalmente.

Os relatórios utilizados na pesquisa constam informações que dão suporte na análise e interpretação das informações desejadas. A seguir considera-se relevante abordar as características percebidas nos documentos virtuais verificados para que fosse possível uma análise mais consistente.

## 5.1. PARTICULARIDADES DOS RELATÓRIOS DA RFB

A RFB divulga os relatórios com os resultados do ano anterior para obedecer a constituinte quanto a transparência das informações e por meio dela apresentar a sociedade e as demais pessoas jurídicas de direito público e privado os resultados esperados para o ano vigente. Os relatórios seguem um modelo padronizado quanto a sua escrita e estrutura, a partir disso,

esta característica se tornou facilitadora para a coleta dos dados da pesquisa. Têm-se a percepção da fidedignidade das informações presentes nos relatórios divulgados pela RFB, por se tratar de um dos grandes órgãos fiscalizadores do país, o que possibilita e justifica a escolha de tais documentos para atuar como fonte de dados para a construção deste trabalho acadêmico.

## 6. ANÁLISE E RESULTADO DE PESQUISA

Inicialmente, após coleta e interpretação quando da análise dos documentos virtuais: relatório anual de atividades da receita federal dos anos de 2017 e 2018, plano anual da fiscalização dos anos de 2016 a 2020 com resultados de ano anterior 2015 a 2019 foram percebidas características próprias dos relatórios que justificam a escolha dos mesmos para buscar uma resposta à questão de pesquisa que será tratada após os resultados nos achados da pesquisa. Assim, será apresentado a seguir quanto aos procedimentos adotados.

### 6.1. IDENTIFICAÇÃO DA QUANTIDADE DE REGISTRO DE PROCEDIMENTOS FISCAIS (RPF) POR TRIBUTO

Na primeira etapa de análise foi realizada a identificação da quantidade de registros de procedimentos fiscais (RPF) por tributo, demonstrada no quadro 8 abaixo:

**Quadro 8** - Quantidade De RPF Fiscalizados

TRIBUTOS	2015	2016	2017	2018	2019
PIS	1770	1739	2111	1.622	1.672
PASEP	151	138	212	109	193
COFINS	1781	1747	2128	1.637	1.674

FONTE: Elaborado pelo autor.

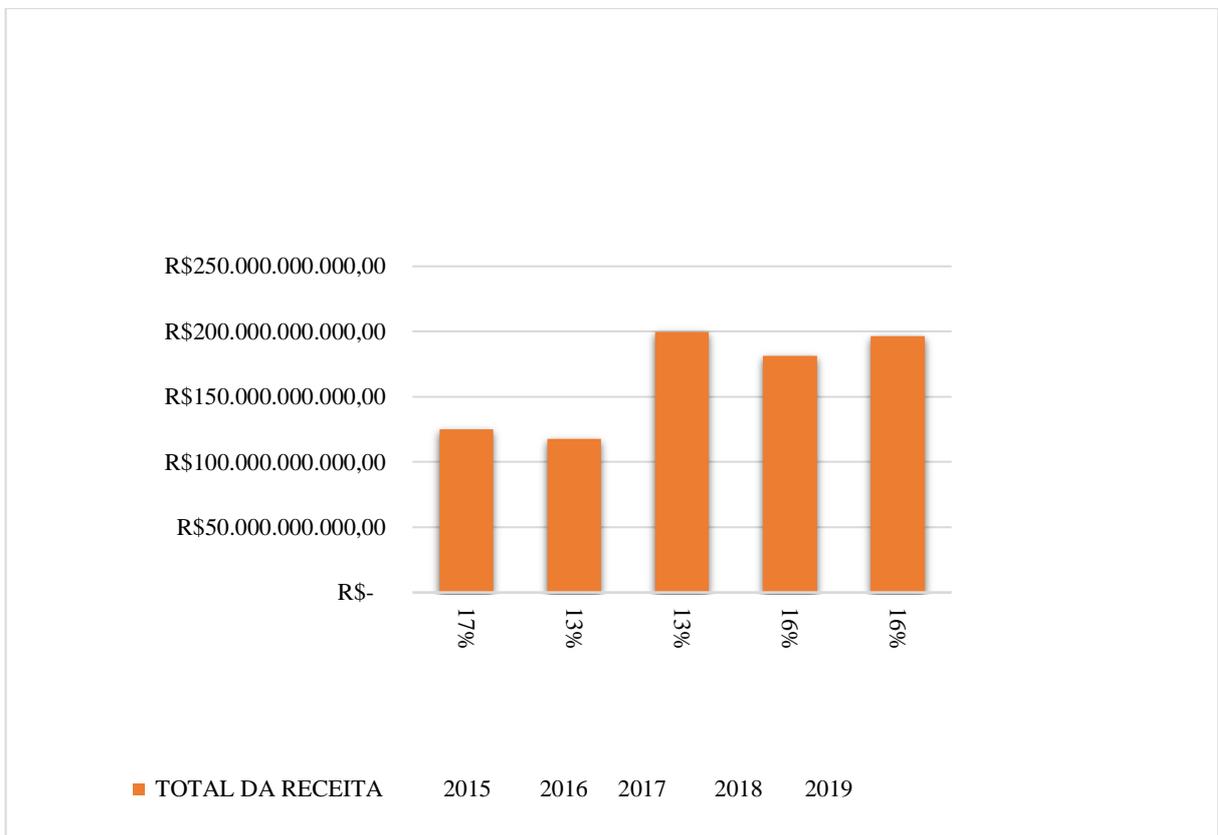
O Registro de Procedimento Fiscal (RPF), é caracterizado pela Portaria COANA n° 4, de 02 de março de 2004, como sendo uma espécie de documento específico e particular do órgão fiscalizador que tem a finalidade de protocolar as atividades fiscais realizadas pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF) perante os contribuintes.

Sendo assim, a observância de que o número das fiscalizações que contemplavam os três tributos acima no ano de 2016 apresentaram uma queda comparado ao ano de 2015, a mesma situação se repete no ano de 2018 comparado à 2017. Outro ponto constatado é que nos anos de 2017 e 2019 ocorreu um aumento da quantidade de RPF fiscalizados quanto aos seus

respectivos anos anteriores, estes entendidos, demonstra que a quantidade de documentos fiscais protocolados pelo órgão variou durante os anos analisados, tais variações sofreram influência da quantidade de envios recebidos pela fiscalização.

Considerado o cenário de RPF a análise realizada teve como direcionamento a busca de dados referentes as receitas totais das fiscalizações, as receitas auferidas pelas autuações realizadas e as receitas advindas pelo EFD-contribuições, assim como também de modo individual, por cada tributo presente nessa escrituração. Foi desenvolvida a análise, e partir disso a elaboração de gráficos e quadros pelo investigador e a adaptação limitada aos anos da pesquisa. O gráfico 1 abaixo apresenta o crédito tributário da soma do PIS/PASEP e COFINS sobre a receita total da RFB.

**Gráfico 1 - EFD Contribuições Sobre o Valor da Receita**



FONTE: Elaborado pelo autor.

Como primeiro procedimento, realizou-se a busca do percentual arrecadado pelo PIS/PASEP e COFINS presentes no resultado da fiscalização por tributos Federais e em seguida a soma dos mesmos apresentadas acima em aproximadamente 17%, 13%, 13%, 16% e 16%.

Em seguida se considerou o valor da receita total dos anos de 2015 à 2019, aplicando sobre eles o percentual encontrado para assim saber o valor monetário adquirido pela RFB no que pertence especificamente ao PIS/PASEP e COFINS, o estudo se limita a esses tributos

federais visto que eles estão entre os mais onerosos para as organizações, pois ambos representam na soma de seus percentuais nos últimos dois anos a repetida margem de 16% da arrecadação pela RFB de acordo com os dados exibidos pelo órgão.

O resultado da receita correspondente aos citados três tributos federais no ano de 2016, mostra um declínio em comparação ao ano de 2015 e uma constância comparada à 2017, apesar da receita total deste ano ter aumentado através de outros tributos, já em 2018 se apresenta uma crescente quanto ao ano anterior e uma invariabilidade no ano seguinte dos tributos PIS/PASEP e COFINS, apesar de ter-se apurado a ocorrência de variação da receita total arrecadada pelo órgão, esses resultados levam em consideração o cenário econômico do país nesses períodos.

Observa-se que durante o último quinquênio, o ano de 2015 foi o que apresentou quantidade maior de receita adquirida através dos tributos PIS/PASEP e COFINS sobre a receita total, o que mostra a eficácia da atuação fiscal do órgão para os cofres públicos, ressalta-se que os valores apresentados consideram apenas procedimentos de fiscalização externa desconsiderando as revisões de declarações, essa situação pode também ser relacionada a quantidade de documentos enviados pela EFD-Contribuições ao órgão demonstrada no quadro 9 a seguir.

**Quadro 9 – Volume de Escriturações Eletrônicas**

	2015	2016	2017	2018	2019
EFD Contribuições	12.420.630	12.284.202	12.388.968	12.523.352	12.408.383
EFD-c %	51%	50%	48%	46%	44%
Total De Escriturações	24.253.057	24.498.019	25.889.922	27.073.704	28.433.530

FONTE: “Receitanet – Estatísticas” em 21/2/20, adaptado pelo autor.

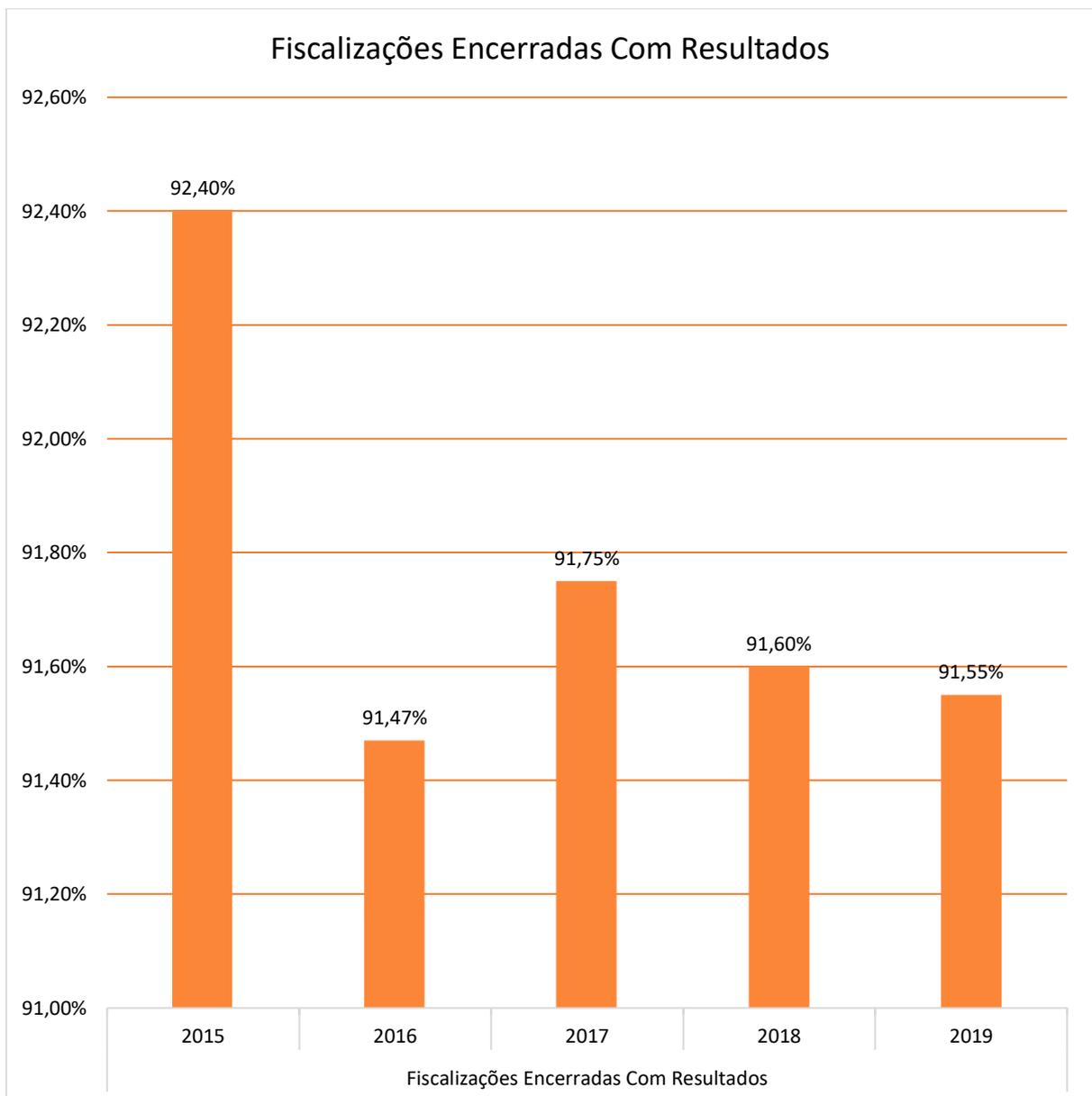
Segundo o quadro 9, é possível observar que, existe uma estabilidade da quantidade de escriturações enviadas através da EFD-contribuições ao fisco entre 2015 à 2019, permanecendo na base de 12.000.000 dos envios com a existência de variações, todavia, quando confrontado ao total das escriturações enviadas pelo SPED a EFD-contribuições demonstra uma diminuição do seu volume que refletiu na arrecadação dos referidos tributos PIS/PASEP e COFINS pela RFB, como demonstrado no gráfico 1 acima.

Considerando o percentual encontrado, a observância que quanto maior a quantidade de envios das escriturações pelo SPED permite ao órgão fiscalizador maior agilidade e transparência na análise dos documentos enviados pelos contribuintes, auxiliando na percepção de irregularidades tributárias pelo órgão que a partir disso classifica seus contribuintes possibilitando realizar instruções e aplicar punições através de atuações fiscais.

## 6.2. ANÁLISE DO GRAU DE ACERTO DA FISCALIZAÇÃO ANUAL

Na segunda etapa, foi efetuada a análise do grau de acerto da fiscalização anual. A RFB tem potencializado sua maneira de receber e analisar as informações de matéria tributária, através do uso de sistemas advindos da evolução tecnológica que permitiu ao órgão fiscalizador realizar o cruzamento das informações em menor tempo hábil, sendo assim, o gráfico 2 exibe tais resultados com percentual de acerto satisfatório o que também demonstra a qualidade das informações prestadas, os acertos estão apresentados com a existência de variações mas, mantendo-se acima de 91% da qualidade de seleção.

**Gráfico 2 – Grau De Acerto Da Fiscalização**



FONTE: Sítio RFB “relatório anual da fiscalização”, adaptado pelo autor.

Além disso, no que corresponde aos anos de 2015 à 2018 é possível verificar que o resultado das fiscalizações possui a mesma variação identificada na quantidade de RPF fiscalizados, ou seja, uma queda em relação à 2015 e variação entre queda e aumento respectivamente nesta ordem na sequência dos anos, obtendo diferença somente no ano de 2019 que apesar de ter apresentado crescimento na quantidade de RPF, quando verificado o resultado da fiscalização apresentou uma decrescente.

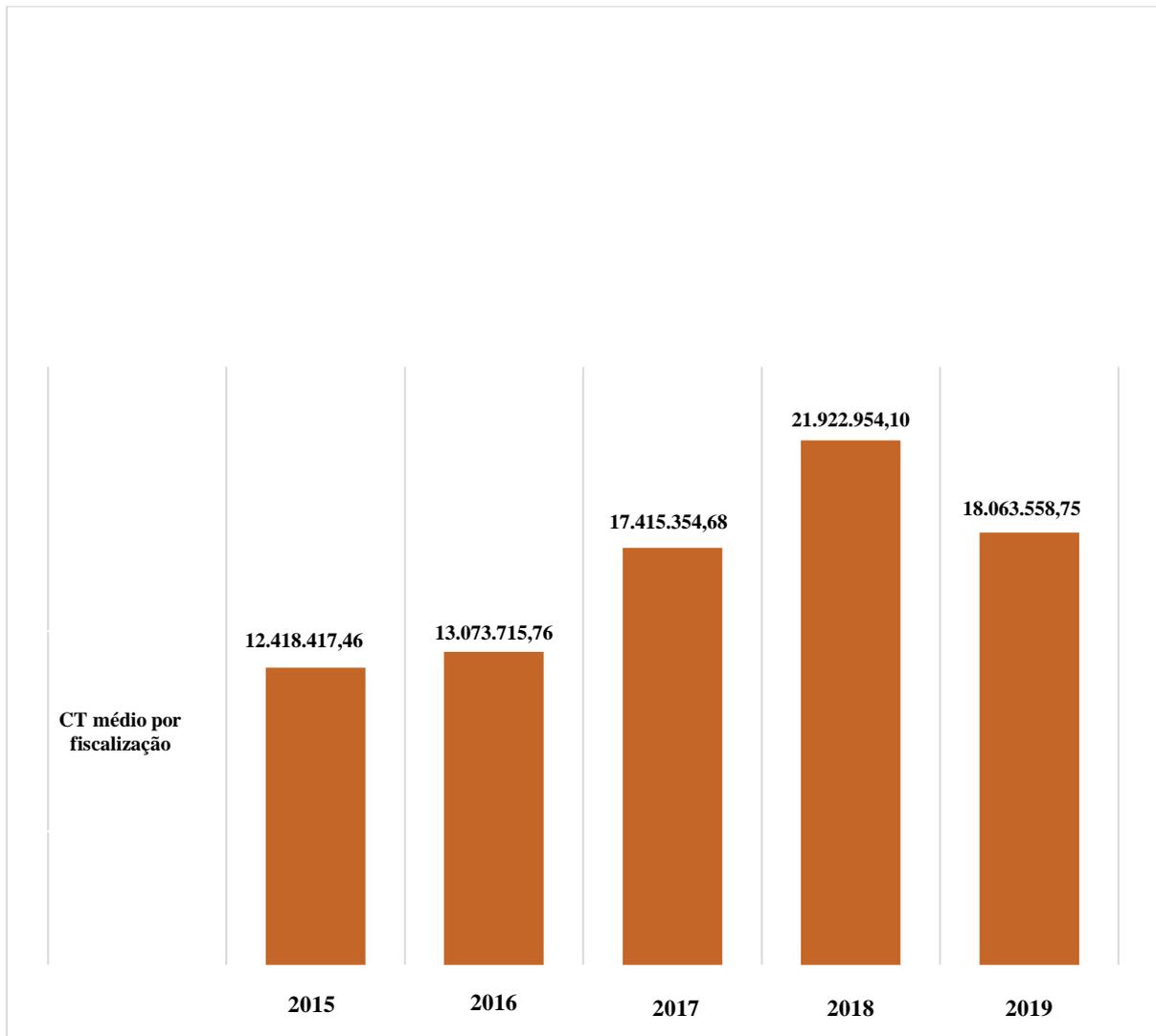
Os resultados apresentados mostram a relação que o sistema de informação tem com o processamento dos dados e a precisão dos mesmos após destinados pelos contribuintes ao fisco, tratando-se do PIS/PASEP e COFINS o sistema SPED pelo seu subprojeto EFD-Contribuições, faz-se notar que em decorrência da precisão dos cruzamentos de dados a RFB tem apresentado um comportamento favorável a proposta inicial do SPED.

Outro ponto constatado é que através desse contexto, pode-se apontar que a Receita passou a identificar de forma rápida e positiva os contribuintes com pendências tributárias por melhor percepção de incompatibilidade nas informações enviadas pelo sistema de escrituração das contribuições tributárias, visto que a quantidade de documentos registrados no sistema influenciou no grau de acerto do órgão fiscalizador.

### 6.3. VERIFICAÇÃO DOS VALORES AUTUADOS PELA FISCALIZAÇÃO DA RECEITA

Na terceira etapa, o investigador verificou os valores dos créditos tributários (CT) lançados das autuações pela fiscalização da Receita Federal entre os anos de 2015 a 2019. Percebe-se que o montante arrecadado aos cofres públicos apresentou um crescimento correspondente ao resultado positivo das fiscalizações, ou seja, a quantidade de empresas fiscalizadas em sua maioria são também autuadas pelo órgão que após o uso da atual ferramenta tecnológica demonstra a eficácia da implantação de sistemas no auxílio da execução tributária e fiscalizatória que através do cruzamento de dados permitiu ao fisco realizar de forma fidedigna a aplicação de penalidade aos contribuintes irregulares.

O gráfico 3, localizado abaixo, ilustra os valores do crédito arrecadado por meio de autuação no decorrer do último quinquênio, cabe ressaltar que os valores apresentados correspondem ao montante sonogado originário da obrigação acessória pelo pagante após existência do fato gerador e não integra o acréscimo decorrente da multa aplicada pelo órgão.

**Gráfico 3 - Valor Médio das Autuações por Procedimento**

FONTE: Sítio RFB “*relatório anual da fiscalização*”, adaptado pelo autor.

Diante do exposto, compreende-se que apesar do ano de 2019 ter apresentado queda comparado ao ano anterior que teve o maior aumento dentre todos os anos da análise, nota-se a conservação do crescimento apresentado nos demais anos visto que o resultado de 2019 não foi inferior ao de 2017. Com isso, apreende-se que no decorrer dos anos o processo continuado de prestação das informações tributárias pelos contribuintes por meio de declaração e escrituração digital reflete de forma gradativa no crédito tributário adquirido.

Além disso, a verificação da integridade das informações por meio do cruzamento das mesmas e a regularidade em um período de tempo menor pelo agente passivo, devido a rapidez na identificação pelo agente ativo, contribui para agilidade do ingresso de recursos aos cofres públicos. Em continuidade a essa verificação o quadro 10 reforça a investigação apresentada.

**Quadro 10 – Valor de Crédito Apurado**

TRIBUTOS	2015	2016	2017	2018	2019
PIS	R\$ 3.531.884.534 ,00	R\$ 2.406.943.919 ,00	R\$ 4.223.586.772 ,77	R\$ 5.137.030.108 ,00	R\$ 5.252.570.357 ,00
PASEP	R\$ 596.854.144,1 0	R\$ 357.426.441,6 0	R\$ 555.371.249,4 6	R\$ 271.293.846,0 0	R\$ 1.150.604.165 ,00
COFINS	R\$ 17.234.208.85 5,00	R\$ 11.952.784.56 3,00	R\$ 20.320.772.63 2,89	R\$ 23.924.163.78 6,00	R\$ 25.779.555.87 2,00

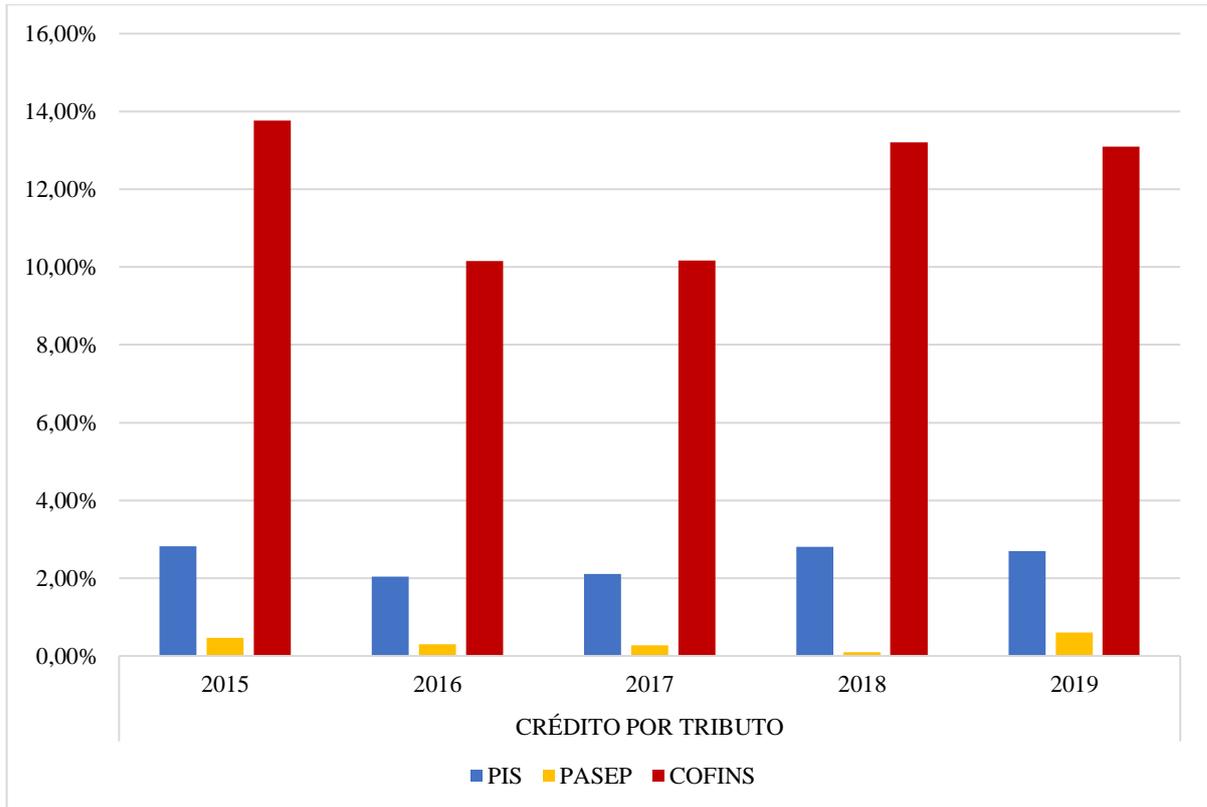
FONTE: Resultados da fiscalização de tributos federais, adaptado pelo autor.

Nota-se no quadro 10 acima, o numerário apurado pela Receita Federal em seus respectivos anos, através dos tributos escriturados e enviados por meio da EFD-contribuições. Dentre os três tributos federais acima a COFINS apresentou maior onerosidade para os contribuintes quando comparada ao PIS/PASEP, por se tratar de um tributo federal cuja obrigação é mensal e possuir alíquota maior que os demais tributos citados, a COFINS fornece maior fonte de receita para o governo dentre as três, além disso vale ressaltar que a incidência dessa contribuição ocorre de duas maneiras sendo elas, cumulativa e não-cumulativa.

Não obstante, o PIS quanto ao valor do crédito apurado, após o ano de 2016 apresentou uma crescente considerável na mesma proporção da COFINS, tendo em vista que o mesmo não ocorreu no valor apurado para o PASEP.

#### 6.4. EVIDENCIAÇÃO DOS LANÇAMENTOS DE CRÉDITO POR TRIBUTOS

Após a representação do valor da receita pela soma dos três tributos federais PIS/PASEP e COFINS, no início deste capítulo (Gráfico 1) e o exposto pelo (Quadro 10) anterior, os tributos enviados ao fisco pelo EFD-Contribuições, serão abordados individualmente a fim de evidenciar o lançamento de crédito pela RFB, reafirmando na prática a competência privativa da União e sua delegação da cobrança e recolhimento de tais tributos pelo órgão fiscal competente. A evidenciação dos lançamentos para a área contábil é o que traz clareza dos registros presentes nas demonstrações contábeis. Sendo assim o gráfico 4 a seguir, permite observar as mesmas variações identificadas anteriormente pela autora, ocorridas entre 2015 a 2019 nos registros que tem por base de cálculo a receita bruta do contribuinte.

**Gráfico 4 - Temporalidade Do EFD-Contribuições**

FONTE: Elaborado pelo autor.

O gráfico acima evidenciou que no ano de 2015 foi registrado maior quantidade de crédito tributário pela RFB quanto ao total da sua receita nos últimos cinco (05) anos, tal cenário tem por influência a quantidade de escriturações dessas contribuições enviadas em seus respectivos anos, o PIS atingiu a margem de 2,82%, o PASEP 0,47% e a COFINS 13,76%; levando-se em consideração a alíquota adotada em cada tributo e sua relevância para a sociedade, quando os dois anos subsequentes apresentaram lançamentos inferiores à 2015. Apesar do valor registrado ter sido menor nos dois anos seguintes, o ano de 2017 apresentou aumento da COFINS de 0,01% e PIS de 0,07% quanto ao ano de 2016, o mesmo cenário é apresentado em 2018 que teve aumento do lançamento do PIS em 0,69% e COFINS 3,03%.

Por outro lado, no ano de 2019 houve uma inversão desse contexto, pois o crédito do PIS e COFINS que estava em constante crescente sofreu redução e o PASEP que tinha seu valores a cada ano lançados a menor, possuiu um aumento de 0,50%.

## 6.5. RESULTADOS

De acordo com a análise das informações realizadas, compreende-se que, considerando a arrecadação apresentada pela RFB durante os anos de 2015 a 2019, o uso da EFD-

Contribuições como instrumento para envio das informações PIS/PASEP e COFINS pelos contribuintes contribuiu significativamente de maneira positiva nas ações fiscalizatórias realizadas pelo o órgão mostrando um crescimento contínuo. O cruzamento dos dados realizado pela Receita Federal através do SPED Fiscal permitiu aprimorar e agilizar o reconhecimento dos contribuintes que se encontram em desacordo com as obrigações tributárias acessórias, além disso, os resultados apresentados no valor arrecadado por meio de autuações têm por consequência o volume total de escriturações repassadas pelo sistema ao fisco, sendo assim, apurou-se que maior parte dessas escriturações enviadas pertencem ao subprojeto EFD-Contribuições. Contudo, é importante destacar que os dados encontrados também sofrem influência do fator externo da economia brasileira ao decorrer dos anos examinados.

Constatou-se, também, nos relatórios que serviram de investigação que o sistema proporcionou informações autênticas para o fisco, visto que a sistemática utilizada coíbe os contribuintes de prestar dados falsos ou adulterados.

#### 6.6. LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Isto posto, verificou-se que só havia disponível o relatório anual de atividades da receita federal correspondente aos anos de 2017 e 2018, por outro lado, os demais documentos estão disponíveis em todo período de tempo estabelecido por este estudo. Outro ponto a ser considerado é que as autuações tem apresentado crescimento não por um fator isolado mais pela soma deles onde se encontra o investimento em tecnologia e a melhoria na qualidade de seleção de contribuintes. Por fim, essa pesquisa se limita aos documentos disponíveis em sítio eletrônico devido ao cenário de calamidade pública pela pandemia Covid-19.

## 7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho abordou sobre as informações recebidas por meio da tecnologia para o órgão fiscalizador que tem responsabilidade administrativa quanto aos tributos federais, demonstrando os efeitos de tais informações sobre a receita e as autuações realizadas.

O presente trabalho cumpriu seus objetivos ao verificar os valores das atuações realizadas tendo em consideração os fatores que influenciaram para a ocorrência de tal aumento da receita em decorrência de empresas autuadas. Para isso, a construção do referencial teórico permitiu relacionar o objetivo da contabilidade e o alcance das informações a seus usuários, com ênfase na relação; empresa e governo.

Foi destacado a importância da contabilidade tributária, e sua inserção no contexto do sistema tributário nacional, a partir de aspectos legais e normas contábeis, como também, os princípios que se entrelaçam para registro e divulgação da informação tributária. Considera-se ainda que a evolução do uso da tecnologia na contabilidade tributária entre os anos de 2015 a 2019, permitiu escriturações com dados precisos e facilitando o fluxo do cruzamento da informação para os entes competentes do governo.

O desdobramento desse trabalho acadêmico favoreceu responder o problema da pesquisa que indaga sobre: Qual a contribuição das informações PIS/PASEP e COFINS geradas no pós-SPED Fiscal e EFD contribuições refletidas nas autuações realizadas pela RFB? tal questionamento é explicado ao expor que durante os anos de 2015 a 2019, notou-se que o uso da EFD-Contribuições possibilitou o aumento do envio das escriturações no que se refere aos tributos federais PIS/PASEP e COFINS, de tal modo o órgão passou a fiscalizar um maior número de empresas que em sua maioria apresentaram pendências tributárias tendo por consequência implicação de autuação.

O trabalho explorou os relatórios de fiscalização e atividades divulgados pelo órgão e a evolução dos resultados ao longo dos anos que se utilizou da ferramenta SPED. A principal contribuição desse estudo é mostrar que o aumento do volume de escriturações enviadas em conjunto com o cruzamento de dados via SPED Fiscal possibilitou no crescimento de autuações realizadas pela receita que resultou em autorregularização por parte dos contribuintes inadimplentes o que também gerou o crescimento da arrecadação aos cofres públicos.

Dessa forma, com o uso do instrumento tecnológico as informações por meio de documento digital, tornaram mais efetiva a presença do fisco nas atividades financeiras realizadas pelos contribuintes, tendo maior controle das informações o que exige mais atenção e transparência na etapa de escrituração dos tributos devidos pelas empresas.

Um dos pontos principais trazidos pelos relatórios é que ao longo do último quinquênio para a Receita Federal, apesar dos resultados apresentarem variações, eles permanecem sendo positivos para o órgão que a cada ano tem estipulado novas metas em seus relatórios de atividades intensificando a simplificação das informações e o compartilhamento de dados entre as unidades do governo.

A metodologia utilizada na pesquisa possibilitou à análise um maior número de detalhes, tendo em vista o cenário de calamidade pública. A classificação da pesquisa possibilitou a criação de opinião com suas devidas limitações pela autora, onde se buscou compreender o comportamento da receita diante das mudanças apresentadas na contabilidade tributária.

Como foi constatado por meio da EFD-Contribuições os tributos PIS/PASEP e COFINS passaram a serem escriturados e enviados de forma mais segura e ágil o que implicou em mais efetividade nas análises efetuadas pelo órgão fiscalizador, onde foi possível visualizar, fiscalizar e autuar empresas que sonegavam impostos através de documentos com informações falsas ou por mais que verdadeiras tendo adulteração por parte do contribuinte.

O estudo trouxe contribuições por permitir que o caráter científico da contabilidade tributária por meio da informação digital fosse visualizado na prática fiscal respeitando as normas legais. Dessa maneira, foi possível compreender que o auxílio de novas ferramentas espelhou positivamente nos resultados apresentados pelos relatórios fiscais, quanto ao número de fiscalizações e arrecadação por meio de autuações realizadas, de modo que as informações prestadas ao fisco pelos contribuintes ressaltem a importância do valor da informação contábil para o governo e a sociedade. Em semelhante modo, a pesquisa agrega aos alunos do curso de ciências contábeis que ingressarão na área diante essas inovações que a contabilidade tributária tem aderido na prática contábil.

As limitações encontradas ao longo da pesquisa, referente a amostra quanto aos relatórios de atividades disponíveis somente dos anos 2017 e 2018 dentre os últimos cinco (05) anos e ao que se refere ao numerário de receita por autuação, visto que ainda existem processos pendentes de julgamento. Outra limitação importante se refere ao cenário atual da pandemia Covid-19 que impossibilitou a busca por outras fontes.

Compreende-se que a pesquisa não se esgota ao apresentado, visto que existem demais abordagens a serem trabalhadas sobre a temática analisada, de modo que, para trabalhos futuros, dada a limitação dessa pesquisa, servirá como direcionador para novas questões que apresentem influência nas atividades fiscalizatórias e arrecadação do governo, sugere-se que essa pesquisa seja ampliada para a visão do contribuinte em geral, ou especificamente empresas estaduais ou

municipais, quanto a percepção da existência de autuações decorrentes de informações repassadas via EFD-Contribuições, a fim de verificar se os resultados foram favoráveis para os dois agentes da relação ou somente ao fisco, além da atualização de pesquisas já existentes considerando que a cada ano se busca o aumento na qualidade da informação.

## REFERÊNCIAS

- AMARAL, Frederico. **Você realmente sabe o que é o SPED?**. E-AUDITORIA, 2017. MG. Disponível em: <<http://www.eauditoria.com.br/publicacoes/artigos/voce-realmente-sabe-o-que-e-o-sped/>>. Acesso em: 22 out. 2020.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- ANDRADE, Mairum. **Fundamentos de sistemas de informação**. 1 ed. Rio de Janeiro: Seses, 2015.
- ANDRADE, Raphael Nóbrega. **Guarda e manutenção de documentos fiscais**. Valor Consulting, atualizado em 28 de abril de 2020. Disponível em: <<https://www.valor.srv.br/matTecs/matTecsIndex.php?idMatTec=819>>. Acesso em: 30 out. 2020.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- ÀVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 19 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.
- BARBOSA, Ruy. **Oração aos Moços**. Adriano da Gama Kury. 5 ed. Rio de Janeiro: Casa de Ruy Barbosa, 1999. Disponível em: <[http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/ruy\\_barbosa/FCRB\\_RuiBarbosa\\_Oracao\\_aos\\_mocos.pdf](http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/ruy_barbosa/FCRB_RuiBarbosa_Oracao_aos_mocos.pdf)>. Acesso em: 28 set. 2020.
- BARDIN, L. L'Analyse de contenu. Editora: Presses Universitaires de France, 1977.  
 \_\_\_\_\_ Análise de conteúdo. SP: Edições 70, 2011.
- BLUME, Bruno André. **Receita Federal: o que faz?**. Politize, 2016. Disponível em: <<https://www.politize.com.br/receita-federal-o-que-faz/>>. Acesso em: 29 out. 2020.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Planalto, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 25 set. 2020.
- BRASIL. **Decreto nº 6.022**, de 22 de janeiro de 2007, institui o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm)>. Acesso em: 02 nov. 2019.
- BRASIL. **Decreto nº 9.978**, de 20 de agosto de 2019, dispõe sobre Fundo PIS-PASEP. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9978.htm#art14](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9978.htm#art14)>. Acesso em: 16 out. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 78.276**, de 17 de agosto de 1976. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1970-1979/D78276impressao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/D78276impressao.htm)>. Acesso em: 16 out. 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 4.657**, de 4 de setembro de 1942. Rio de Janeiro. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del4657.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del4657.htm)>. Acesso em: 28 set. 2020.

BRASIL. Emenda Constitucional N.42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 dez. 2003.

BRASIL. **Lei Complementar nº 26**, de 11 de setembro de 1975. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp26.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp26.htm)>. Acesso em: 16 out. 2020.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>. Acesso em: 25 set. 2020.

BRASIL. **Lei nº 9.718**, de 27 de novembro de 1998, Legislação Tributária Federal. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9718compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718compilada.htm)>. Acesso em: 21 out. 2020.

BRASIL. **Lei nº 10.865**, de 30 de abril de 2004. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/L10.865compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L10.865compilado.htm)>. Acesso em: 25 set. 2020.

BRASIL. **Medida Provisória nº 946**, de 7 de abril de 2020. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/medida-provisoria-946-2020.htm>>. Acesso em: 16 out. 2020.

BRASIL. **Medida Provisória nº 2.158-35**, de 24 de agosto de 2001. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/2158-35.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm)>. Acesso em: 25 set. 2020.

BRASIL. **Receita Federal do Brasil. Manual de Sped Contábil**. Brasília: RFB, 2007. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/spedcontabil/download.htm>>. Acesso em: 01 mai. 2019.

BRASIL. **Receita Federal do Brasil. Manual de Sped Fiscal**. Brasília: RFB, 2007. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/spedfiscal/download.htm>>. Acesso em 01 mai. 2019.

BRIDJE. **Lei de Responsabilidade Fiscal: o que é?**. Politize, publicado em 16 de junho de 2020. Disponível em: <<https://www.politize.com.br/lei-de-responsabilidade-fiscal/>>. Acesso em: 02 out. 2020.

- BRITTO, Demes. **SPED – Sistema Público de Escrituração Digital**. Revista Jus Vigilantibus, 2008. Disponível em: <<http://jusvi.com/artigos/35924>>. Acesso em: 25 mai. 2019.
- CARVALHO, Fabiane. Et al. **Percepção dos profissionais contábeis sobre as características qualitativas de melhoria da informação contábil-financeira**. Disponível em: <<http://dvl.ccn.ufsc.br/10congresso/anais/5CCF/20140504141005.pdf>>. Acesso em: 17 set. 2020.
- CATALISADOR In: CONCEITO. Disponível em: <<https://www.dicio.com.br/catalisador/>>. Acesso em: 21 nov. 2020.
- COELHO, Beatriz. Metzger, 2018. **Referências bibliográficas nas Normas ABNT: guia completo**. Disponível em: <<https://blog.metzger.com/referencia-bibliografica-normas-abnt/>>. Acesso em: 16 nov. 2020.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 00 – Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação do Relatório Contábil-Financeiro**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>>. Acesso em: 17 set. 2020.
- COMO USAR A PESQUISA DESCRITIVA NO SEU TCC?. **Fastformat**, 2019. Disponível em: <<https://blog.fastformat.co/como-fazer-pesquisa-descritiva-no-seu-tcc/>>. Acesso em: 04 nov. 2020.
- CONCEITO DE CONTABILIDADE. **Só Contabilidade**. Virtuoso Tecnologia da Informação, 2007-2020. Disponível em: <<https://www.socontabilidade.com.br/conteudo/conceito.php>>. Acesso em: 16 set. 2020.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC N° 1020 de 18 de fevereiro de 2005**. Disponível em: <[http://portaldecontabilidade.com.br/nbc/nbct2\\_8.htm](http://portaldecontabilidade.com.br/nbc/nbct2_8.htm)>. Acesso em: 23 de jun. 2019.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC N.º 750/93**. Revogada pela 2016/NBCTSPEC - NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL - D.O.U em 04 de outubro de 2016. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res750.htm>>. Acesso em: 17 set. 2020.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Revogação da Resolução nº 750/1993: contexto e considerações**. Disponível em: <<https://cfc.org.br/noticias/revogacao-da-resolucao-no-7501993-contexto-e-consideracoes/>>. Acesso em: 17 set. 2020.
- CEFIS. **Sped Fiscal**. Disponível em: <<https://blog.cefis.com.br/sped-fiscal/>>. Acesso em: 02 nov. 2020.
- ESCOLA, Equipe Brasil. **Receita Federal do Brasil**; Brasil Escola. Disponível em: <<https://brasilecola.uol.com.br/economia/receita-federal.htm>>. Acesso em: 28 out. 2020.

- FATO-GERADOR. In: CONCEITO. Disponível em: <<https://www.sitesa.com.br/juridico/dicionarios/dicionario.html>>. Acesso em: 27 out. 2020.
- FREITAS, H. M.; CUNHA JÚNIOR, M.; MOSCAROLA, J. **Aplicação de Sistema de Software para auxílio na análise de conteúdo**. RAUSP Management Journal, v. 32, n. 3, p. 97-109, 1997.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GIL, Lima Robledo. **Tipos De Pesquisa**. Disponível em: <<https://wp.ufpel.edu.br/ecb/files/2009/09/Tipos-de-Pesquisa.pdf>>. Acesso em: 04 nov. 2020.
- GOMIDES, Paula. **Usuários da Contabilidade que se interessa pelo seu trabalho?**. Contábeis, publicado em 04 de julho de 2017. Disponível em: <<https://www.contabeis.com.br/artigos/4001/usuarios-da-contabilidade-quem-se-interessa-pelo-seu-trabalho/>>. Acesso em: 17 set. 2020.
- GRANADO, Marco Antonio. **Postulados Contábeis**. Sincafe. São Paulo, publicado em 22 de outubro de 2019. Disponível em: <<https://www.sinfacsp.com.br/conteudo/postulados-contabeis>>. Acesso em: 17 set. 2020.
- GUERRA, Fellipe. **Descomplicando o SPED: aspectos operacionais do sistema público de escrituração digital**. 2 ed. Fortaleza: Fortes, 2019.
- GUIA, completo de regras ABNT para fazer um projeto de pesquisa. **Even3 blog**, 2019. Disponível em: <<https://blog.even3.com.br/projeto-de-pesquisa-e-abnt-guia-para-garantir-o-sucesso-da-sua-pesquisa/>>. Acesso em: 25 de jun. 2019.
- GUIA, pratico EFD Contribuicoes Versao 1\_33 – 16\_12\_2019.docx. **EFD Contribuições**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/4262>>. Acesso em: 15 out. 2020.
- HENDRIKSEN, E. S.; BRENDA, M. F. V. **Teoria da Contabilidade**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB nº1387, de 21 de agosto de 2013. **Normas Receita Federal**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=45039#1331198>>. Acesso em: 15 out. 2020.
- INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB nº1876, de 14 de março de 2019. **Normas Receita Federal**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99224>>. Acesso em: 15 out. 2020.
- INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB nº 1782, de 11 de janeiro de 2018. **Normas Receita Federal**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=89433&visao=original>>. Acesso em: 30 out. 2020.
- IUDÍCIBUS, Sérgio. **Teoria da Contabilidade**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JORNAL CONTÁBIL. Site do fenacon, publicado em 11 de abril de 2018. **Obrigações acessórias: o que são e qual a importância?**. Disponível em: <[http://fenacon.org.br/noticias/obrigacoes-acessorias-o-que-sao-e-qual-a-importancia-](http://fenacon.org.br/noticias/obrigacoes-acessorias-o-que-sao-e-qual-a-importancia-3184/#:~:text=Al%C3%A9m%20das%20acess%C3%B3rias%2C%20existem%20as,melhor%20o%20assunto%20neste%20post)

3184/#:~:text=Al%C3%A9m%20das%20acess%C3%B3rias%2C%20existem%20as,melhor%20o%20assunto%20neste%20post>. Acesso em: 27 out. 2020.

LEFISC. **Código De Situação Tributária PIS/PASEP e COFINS**. Disponível em: <<http://www.bonfadini.com.br/arquivos/cofins.pdf>>. Acesso em: 25 set. 2020.

MACHADO, Amália. **Análise de Conteúdo da Bardin em TRÊS ETAPAS SIMPLES**, 3 de maio de 2020. Disponível em: <<https://www.academicapesquisa.com.br/post/an%C3%A1lise-de-conte%C3%BAdo-da-bardin-em-tr%C3%AAs-etapas-simples>>. Acesso em: 04 nov. 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de marketing: metodologia, planejamento**. 3 ed. São Paulo: Atlas. 1996.

MEIRELLES, José Ricardo. **O princípio da capacidade contributiva**. Revista de Informação Legislativa. Brasília a. 34 n. 136, publicado em out./dez de 1997. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/315/oprincipiodacapacidade.pdf?sequence=6&isAllowed=y>>. Acesso em: 25 set. 2020.

MORAES, William. **Classificação da competência tributária: artigo**. Publicado em maio de 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/49386/classificacao-da-competencia-tributaria>>. Acesso em: 27 out. 2020.

MORAIS, Roberto Rodrigues. **Princípios Constitucionais Tributários vigentes no Brasil 9: o princípio da liberdade de tráfego**. JurisWay, publicado em dezembro de 2013. Disponível em: <[https://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id\\_dh=12524](https://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=12524)>. Acesso em: 29 set. 2020.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2 ed. atual. São Paulo: Noeses, 2012.

MOREIRA, André Mendes. **Capacidade contributiva**. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1 ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível

em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/264/edicao-1/capacidade-contributiva>>. Acesso em: 21 out. 2020.

MINARDI, Josiane. **Manual de direito tributário**. 5 ed. Bahia: Juspodivm, 2018.

NASCIMENTO, Geuma. **Sped: Sistema Público de Escrituração Digital Sem Armadilhas**. 1 ed. São Paulo: Trevisan Editora, 2013.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 14 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PORTAL SEFAZ. Disponível em: <<https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/consulta/consulta.jsf>>. Acesso em: 15 jun. 2020.

PORTAL SPED. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/Sped>>. Acesso em: 15 abr. 2020.

PORTAL SPED. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/objetivos.htm>>. Acesso em 17 de jun. 2020.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Sistema Público de Escrituração Digital – SPED**. Disponível em: <[www.portaltributario.com.br/sped](http://www.portaltributario.com.br/sped)>. Acesso em: 20 abr. 2020.

PORTARIA COANA n° 4, de 02 de março de 2004. **Normas Receita Federal**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=20507&visao=anotado>>. Acesso em: 16 nov. 2020.

PORTELLA, André. **Legislação Tributária**. Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis; Superintendência de Educação a Distância, 2018. 143 p. Disponível em: <[https://educapes.capes.gov.br/retrieve/173823/DIR06\\_Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Tribut%C3%A1ria\\_Andr%C3%A9%20Portella.pdf](https://educapes.capes.gov.br/retrieve/173823/DIR06_Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Tribut%C3%A1ria_Andr%C3%A9%20Portella.pdf)>. Acesso em: 01 out. 2020.

PIS/PASEP. **Wikipedia**. Editado em 9 de agosto de 2020. Disponível em: <<https://pt.wikipedia.org/wiki/PIS/PASEP>>. Acesso em: 16 de outubro de 2020.

RECEITA FEDERAL. Gov.br, 2020. **Arquivo Nacional**. Disponível em: <[http://www.arquivonacional.gov.br/images/conteudo/servicos\\_ao\\_governo/Codigos\\_tabelas/APRES-ENTAO-E-ESTRUTURA-TABELA-ATV-FIM-RFB-REDAO-verso-final.pdf0](http://www.arquivonacional.gov.br/images/conteudo/servicos_ao_governo/Codigos_tabelas/APRES-ENTAO-E-ESTRUTURA-TABELA-ATV-FIM-RFB-REDAO-verso-final.pdf0)>. Acesso em: 29 out. 2020.

RECEITA FEDERAL. Gov.br, 2020. **Estrutura da Receita Federal**. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/estrutura-organizacional>>. Acesso em: 28 out. 2020.

RECEITA FEDERAL. Gov. br. **Relatório Anual De Atividades**. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/publicacoes/relatorio-anual-de-atividades>>. Acesso em: 02 abr. 2020.

- RECEITA FEDERAL. Gov. br. **Resultados da Fiscalização**. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao>>. Acesso em: 02 abr. 2020.
- REDE JORNAL CONTÁBIL. **Tudo o que você precisa saber sobre o SPED Fiscal (EFD ICMS IPI)**. Publicado em 11 de março de 2019. Disponível em: <<https://www.jornalcontabil.com.br/tudo-o-que-voce-precisa-saber-sobre-o-sped-fiscal-efd-icms-ipi/>>. Acesso em: 09 out. 2020.
- REIS, L. H. D. S. **Mudanças nos Princípios Contábeis na Evolução da Teoria e Normas de Contabilidade**. 2017. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) – PUC-SP. São Paulo, 2017.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. Disponível em: <<https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/>>. Acesso em: 25 set. 2020.
- SILVA, Sandro. **Teoria da Contabilidade**. Disponível em: <[http://files.ccuninoveturma20112.webnode.com/20000019962b0963a9e/1\\_TEORIA\\_MatApoio\\_Parte\\_1\\_SandroBraz\\_2014.1.pdf](http://files.ccuninoveturma20112.webnode.com/20000019962b0963a9e/1_TEORIA_MatApoio_Parte_1_SandroBraz_2014.1.pdf)>. Acesso em: 02 out. 2020.
- SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL. **Histórico**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/966>>. Acesso em: 02 out. 2020.
- SILVA, Andressa Hennig; FOSSÁ, Maria Ivete Trevisan. **Análise de conteúdo: exemplo de aplicação da técnica para análise de dados qualitativos**. Qualitas Revista Eletrônica, Campina Grande, v. 16, n. 1, p.14. 2015. Disponível em: <<http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/view/2113/1403>>. Acesso em: 04 nov. 2020.
- SPED. **EFD Contribuições**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pasta/show/1616>>. Acesso em: 25 out. 2020.
- STAKE, Robert Edward. **Pesquisa qualitativa: estudando como as coisas funcionam**. Porto Alegre: Penso, 2011.
- VINCULATIVO. In: CONCEITO. Disponível em: <<https://www.dicio.com.br/vinculativo/>>. Acesso em: 27 nov. 2020.
- ZANLUCA, Jonatan de Sousa. **Teoria Da Contabilidade**. Portal de Contabilidade. Disponível em: <[http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/teoria\\_da\\_contabilidade.htm](http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/teoria_da_contabilidade.htm)>. Acesso em: 16 set. 2020.

## ANEXOS

### BASES LEGAIS DA TEMÁTICA ABORDADA

#### **Anexo A - CRFB/88**

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Art. 145 § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III – Cobrar tributos:

a) Em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

### **Anexo B – CTN/66**

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.