

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS**  
**FACULDADE DE ESTUDOS SOCIAIS**  
**PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO “STRICTO SENSU” EM**  
**CONTABILIDADE E CONTROLADORIA – PPGCCO-M**

**O SPED E A RACIONALIZAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES**  
**TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS: PROMESSA OU REALIDADE?**

**Um panorama das exigências tributárias instrumentais no âmbito**  
**do ICMS nos Estados da Região Norte do Brasil a partir da**  
**implantação do Sped Fiscal ICMS/IPI**

**ALAN CESAR MONTEIRO CORRÊA**

MANAUS  
2016

**ALAN CESAR MONTEIRO CORRÊA**

**O SPED E A RACIONALIZAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES  
TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS: PROMESSA OU REALIDADE?**

**Um panorama das exigências tributárias instrumentais no âmbito  
do ICMS nos Estados da Região Norte do Brasil a partir da  
implantação do Sped Fiscal ICMS/IPI**

Dissertação apresentada como requisito  
parcial para obtenção do título de Mestre  
pelo Programa de Mestrado em  
Contabilidade e Controladoria da  
Universidade Federal do Amazonas.

Orientador: Prof. D.Sc. Luiz Augusto de Carvalho Francisco Soares.

MANAUS  
2016

## Ficha Catalográfica

Ficha catalográfica elaborada automaticamente de acordo com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

C824s      Correa, Alan Cesar Monteiro  
O SPED e a racionalização das obrigações tributárias acessórias:  
Promessa ou Realidade : Um panorama das exigências tributárias  
instrumentais no âmbito do ICMS nos Estados da Região Norte do  
Brasil a partir da implantação do Sped Fiscal ICMS/IPI / Alan Cesar  
Monteiro Correa. 2016  
96 f.: il.; 31 cm.

Orientador: Luiz Augusto de Carvalho Francisco Soares  
Dissertação (Mestrado Profissional em Contabilidade e  
Controladoria) - Universidade Federal do Amazonas.

1. ICMS. 2. SPED. 3. Escrituração Fiscal Digital. 4. Região Norte.  
I. Soares, Luiz Augusto de Carvalho Francisco II. Universidade  
Federal do Amazonas III. Título

**ALAN CESAR MONTEIRO CORRÊA**

**O SPED E A RACIONALIZAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES  
TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS: PROMESSA OU REALIDADE?**

**Um panorama das exigências tributárias instrumentais no âmbito  
do ICMS nos Estados da Região Norte do Brasil a partir da  
implantação do Sped Fiscal ICMS/IPI**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre pelo Programa de Mestrado em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal do Amazonas, sob apreciação da seguinte banca examinadora:

Manaus, 10 de março de 2016.

---

Prof. D.Sc. Luiz Augusto de Carvalho Francisco Soares – UFAM

---

Prof. D.Sc. Manoel Martins do Carmo Filho – UFAM

---

Prof. D.Sc. Ricardo Jorge da Cunha Costa Nogueira – UFAM

---

Prof. M.Sc. Adenes Teixeira Alves – UFAM

## **AGRADECIMENTOS**

A minha linda esposa, por seu amor, carinho, apoio e enorme paciência.

A minha mãe, que tem meu eterno amor e gratidão.

Ao meu pai, uma luz eterna em minha vida.

Aos nobres companheiros do CEET/SEFAZ, pela amizade sincera.

Aos colegas das Administrações Tributárias dos Estados da Região Norte, por sua imprescindível contribuição com minha pesquisa.

Aos colegas do Mestrado, que tive a honra da companhia nessa jornada acadêmica.

Ao Professor Luiz Augusto Soares, por seu auxílio e compreensão.

Aos Professores do Mestrado, pelos ensinamentos transmitidos.

E a todos que acreditaram em meu trabalho e que me motivaram para que, com persistência e força de vontade, mais este desafio fosse vencido.

*“Ever tried.  
Ever failed.  
No matter.  
Try again.  
Fail again.  
Fail Better.”*

Samuel Beckett

## RESUMO

O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) é um macroprojeto nacional que tem como um de seus objetivos promover a racionalização e a simplificação das obrigações tributárias acessórias. O Sped Fiscal ICMS/IPI, um dos primeiros subprojetos do SPED a ser implantado, consiste no fornecimento de diversas informações fiscais relacionadas ao ICMS, principal tributo estadual, desde o registro de documentos fiscais relativos às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, até o detalhamento da apuração do imposto (inclusive o relativo ao regime de substituição tributária) e outros dados relacionados ao movimento econômico do contribuinte. Dessa forma, o Sped Fiscal ICMS/IPI apresenta um grande potencial para substituir declarações e guias de informações exigidas pelas Administrações Tributárias dos Estados (e Distrito Federal), reduzindo assim a quantidade de obrigações tributárias acessórias no âmbito do ICMS. O objetivo proposto nessa pesquisa foi o de analisar a eficácia do Sped Fiscal ICMS/IPI quanto à efetiva racionalização das obrigações tributárias acessórias exigidas dos contribuintes do ICMS, tendo como universo de estudo as Administrações Tributárias dos Estados da Região Norte do Brasil. Tratou-se de uma pesquisa exploratória e descritiva, que usou como instrumentos de investigação a pesquisa bibliográfica, a pesquisa documental e o *survey*, sendo classificada também como uma pesquisa qualitativa quanto à abordagem do problema. Os resultados alcançados evidenciaram que a implementação do Sped Fiscal ICMS/IPI não contribuiu até o momento para uma efetiva racionalização dos deveres instrumentais dos contribuintes do ICMS nos Estados da Região Norte.

**Palavras-chave:** ICMS; SPED; Escrituração Fiscal Digital; Região Norte.

## **ABSTRACT**

The Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) is a national macroproject which has as one of its objectives to promote the rationalization and simplification of accessory tax obligations. The Sped Fiscal ICMS/IPI, one of the subprojects of the SPED to be implemented, is the provision of various related information to ICMS, the main state tax, since the registration of tax documents relating to the operations and services practiced by the taxpayer to the detail the calculation of tax (including that relating to the tax substitution system) and other data related to the economic movement of the taxpayer. Thus, the Sped Fiscal ICMS/IPI has great potential to replace statements and information guides required by the Tax Administrations of the States (and the Federal District), thereby reducing the amount of accessory tax obligations. The objective proposed in this research was to analyze the effectiveness of Sped Fiscal ICMS/IPI as the effective rationalization of accessory tax obligations required of the ICMS taxpayers, with the study of the universe Tax Administrations of the States of Northern Brazil. This was an exploratory and descriptive study, which used as research tools bibliographical research, documentary research and survey, also being classified as a qualitative research on the problem approach. The results obtained showed that the implementation of the Sped Fiscal ICMS/IPI not contributed so far for an effective rationalization of the instrumental duties of ICMS taxpayers in the North Region.

Keywords: ICMS; SPED; Digital Tax Bookkeeping; North Region.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Custo de conformidade das companhias abertas no Brasil.....	27
Quadro 2: Competência tributária dos entes políticos.....	32
Quadro 3: Blocos de Informação do Sped Fiscal ICMS/IPI.....	44
Quadro 4: Instrumentos de pesquisa e correlação com os objetivos específicos da pesquisa.....	56
Quadro 5: Exigência da GI/ICMS, da GIA/ST e da Declaração/Guia Mensal para contribuintes obrigados ao Sped Fiscal ICMS/IPI.....	67
Quadro 6: Compatibilidade de dados entre o Sped Fiscal ICMS/IPI e a GI/ICMS, a GIA/ST e a Declaração/Guia Mensal de ICMS.....	68
Quadro 7: Impedimento para dispensa da GI/ICMS, GIA/ST e Declaração/Guia Mensal de ICMS para os contribuintes obrigados ao envio do arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI.....	69
Quadro 8: Pedido de dispensa da GI/ICMS, GIA/ST e Declaração/Guia Mensal de ICMS..	70
Quadro 9: Previsão de dispensa da GI/ICMS, GIA/ST e Declaração/Guia Mensal de ICMS.....	71
Quadro 10: Dispensa de outras obrigações tributárias acessórias.....	72

## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1: Exemplo de hierarquia de Registros do Bloco C.....	47
Figura 2: Estrutura de Campos do Registro 0200 do arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI.....	48

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CF/88	- Constituição Federal de 1988
CIAP	- Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente
CIDE	- Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
Confaz	- Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	- Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/66
EC	- Emenda Constitucional
EFD ICMS/IPI	- Escrituração Fiscal Digital do ICMS e do IPI
ERP	- <i>Enterprise Resource Planning</i>
ICMS	- Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
ICP-Brasil	- Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira
IE	- Imposto de exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados
IGF	- Imposto sobre grandes fortunas
II	- Imposto de importação de produtos estrangeiros
IOF	- Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários
IPTU	- Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
IPVA	- Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
IPI	- Imposto sobre produtos industrializados
IR	- Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza
IRS	- <i>Internal Revenue Service</i>
ISSQN	- Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITBI	- Imposto sobre a transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição
ITCMD	- Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos
ITR	- Imposto sobre propriedade territorial rural
LC 87	- Lei Complementar nº 87/1996
OIE	- Operações interestaduais
PVA	- Programa de Validação e Assinatura da Escrituração Fiscal Digital do ICMS e do IPI
RFB	- Receita Federal do Brasil
Sinief	- Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais
Sintegra	- Sistema Integrado de informações sobre Operações interestaduais com Mercadorias e Serviços
SPED	- Sistema Público de Escrituração Digital
STF	- Supremo Tribunal Federal
UF (UFs)	- Unidade(s) federada(s)
TIC	- Tecnologia de informação e comunicação

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
1.1 Contextualização .....	12
1.2 Questão de pesquisa .....	14
1.3 Objetivos da pesquisa .....	15
1.4 Justificativa.....	16
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....	18
2.1 Eficiência e eficácia na gestão tributária pública .....	18
2.2 Obediência tributária e evasão tributária .....	22
2.3 Custos de Conformidade à Tributação .....	25
2.4 O ICMS e deveres instrumentais .....	30
2.4.1 Aspectos do Sistema Tributário Nacional .....	30
2.4.2 Considerações gerais sobre o ICMS .....	32
2.4.3 GI/ICMS e GIA/ST .....	35
2.5 Sped Fiscal ICMS/IPI.....	38
2.5.1 Aspectos legais e conceituais do SPED.....	38
2.5.2 A escrita fiscal no formato digital .....	41
2.5.3 Conteúdo do arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI.....	44
2.5.4 Fluxo operacional da apresentação do Sped Fiscal ICMS/IPI .....	49
3 METODOLOGIA.....	52
3.1 Descrição da pesquisa.....	52
3.2 Universo de estudo, unidades de observação e unidades de análise .....	54
3.3 Instrumentos da pesquisa.....	55
3.4 Coleta e organização dos dados.....	56
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES.....	60
5 CONCLUSÃO.....	74
REFERÊNCIAS .....	80
APÊNDICE I.....	84
APÊNDICE II.....	90
APÊNDICE III .....	92

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Contextualização

No Brasil, assim como em outros países, adota-se um modelo predominantemente de conformidade tributária voluntária, onde espera-se que os contribuintes compreendam e cumpram as obrigações tributárias exigidas pelo Fisco. No entanto, estudos apontam para existência de uma relação direta entre o risco percebido pelo contribuinte sobre a possibilidade de verificação de sua conformidade voluntária pela Administração Tributária<sup>1</sup> e sua decisão pela prática da evasão tributária.

Nesse sentido, tornou-se imperativo o desenvolvimento de mecanismos de *enforcement* (controle) pelo Fisco que despertassem no contribuinte o risco subjetivo, compelindo-o a buscar o cumprimento adequado de suas obrigações, ao mesmo tempo que permitissem à Administração Tributária alcançar a maior eficiência e eficácia de suas ações, aproximando a arrecadação potencial da arrecadação efetiva, com a consequente redução do *tax gap* (evasão tributária).

Mas, ao mesmo tempo em que o Fisco tem como preocupação desenvolver mecanismos mais eficientes de controle, é crescente também a pressão exercida pelo setor produtivo por uma redução dos custos incorridos no cumprimento das obrigações tributárias (principal e acessórias), os denominados custos de conformidade à tributação. Essa redução não necessariamente diz respeito somente à redução da carga tributária (ainda que sempre

---

<sup>1</sup> A expressão “Administração Tributária” será empregada ao longo do texto como referência aos órgãos da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

desejável e esperada), mas também a decorrente da simplificação, uniformização e racionalização das exigências instrumentais a que estão submetidos os contribuintes (apresentação de declarações, transmissão de arquivos, escrituração de livros fiscais, dentre outras), já que por vezes uma mesma informação deve ser prestada a mais de uma esfera tributante, ou ainda mais de uma vez a mesma Administração Tributária.

O Brasil é marcado pela alta complexidade de seu sistema tributário, o que classifica o país como um ambiente complexo para as empresas que aqui desejam instalar seus negócios, conforme aponta o projeto *Doing Business* do Banco Mundial, cujos relatórios periodicamente divulgados assinalam um alto consumo de horas-trabalho dos setores fiscais das empresas para cumprimento das obrigações tributárias previstas no vasto arcabouço da legislação tributária das três esferas de governo.

O SPED, Sistema Público de Escrituração Digital, apresenta-se, desde o ano de 2008 (ano de implantação da Nota Fiscal Eletrônica), como um instrumento capaz de dotar as Administrações Tributárias de um grande volume de informações acerca das transações dos contribuintes, disponíveis de forma muito mais célere e em um formato (digital) que permite melhor tratamento dos dados a partir do uso de tecnologia de informação e comunicação (TIC), abrindo espaço para o aperfeiçoamento dos controles existentes e o desenvolvimento de novos, sobretudo os *e-enforcement* (controles fiscais eletrônicos).

O Sped Fiscal ICMS/IPI, também conhecido como Escrituração Fiscal Digital do ICMS e do IPI (EFD ICMS/IPI), é um dos subprojetos do SPED, cuja proposta é a de migrar a escrituração de livros e documentos fiscais, exigidos no âmbito do ICMS (e do IPI), para um formato exclusivamente digital.

Uma das promessas do Sped Fiscal ICMS/IPI, assim como dos demais subprojetos que compõem o SPED, é a de simplificar o cumprimento das obrigações tributárias acessórias

pelos contribuintes, racionalizando o processo de declaração das informações fiscais exigidas pelas autoridades tributárias.

A pesquisa se propôs a verificar se de fato o Sped Fiscal ICMS/IPI propiciou em algum nível a racionalização das exigências fiscais a que estão submetidos os contribuintes do ICMS, identificando obrigações tributárias acessórias no âmbito desse imposto cujas informações prestadas guardam correspondência com aquelas contidas no arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI, o que permitiria, seguindo os preceitos do SPED, a eliminação da necessidade de sua exigência.

## 1.2 Questão de pesquisa

A gama de obrigações tributárias acessórias a que estão submetidos os contribuintes no Brasil é uma das razões que levaram nosso país às últimas posições no levantamento realizado pelo Banco Mundial (projeto *Doing Business 2015*) quando são analisadas as condições e as regulamentações referentes ao pagamento de impostos e demais tributos.

Ao ser instituído no ano de 2007<sup>2</sup>, um dos objetivos atribuídos ao SPED foi o de que permitiria a racionalização e a uniformização das obrigações tributárias acessórias para os contribuintes, com a premissa de que também corresponderia a uma redução de custos para as empresas.

---

<sup>2</sup> O SPED foi formalmente instituído pelo Decreto nº 6.022/2007.

Nesse sentido, o Sped Fiscal ICMS/IPI, subprojeto do SPED implantado a partir do ano de 2009 e que tem por objeto a prestação de informações relacionadas ao ICMS (e IPI), se apresentou como a possibilidade de que as obrigações tributárias acessórias relativas ao principal tributo estadual pudessem sofrer uma redução em sua quantidade<sup>3</sup> e uma padronização na forma de o contribuinte prestar as informações demandadas pelo Fisco estadual.

Nesse contexto, a pesquisa proposta pretendeu responder à seguinte questão: de que forma o Sped Fiscal ICMS/IPI contribuiu para a racionalização e a simplificação das obrigações tributárias acessórias no âmbito do ICMS?

### **1.3 Objetivos da pesquisa**

O objetivo geral (OG) da pesquisa consistiu-se em analisar a eficácia do Sped Fiscal ICMS/IPI quanto à efetiva racionalização das obrigações tributárias acessórias exigidas dos contribuintes do ICMS.

Os objetivos específicos (OE) propostos foram os seguintes:

- OE-1: descrever o Sped Fiscal ICMS/IPI e o conjunto de informações fiscais prestadas pelos contribuintes do ICMS em seu arquivo digital;

---

<sup>3</sup> Cada uma das vinte e sete unidades federadas com competência tributária para legislar sobre o ICMS pode instituir quantas forem as obrigações tributárias acessórias que achar necessárias ao melhor controle da arrecadação do tributo.

- OE-2: comparar as informações prestadas pelos contribuintes às Administrações Tributárias no cumprimento das obrigações tributárias acessórias do ICMS (GI/ICMS e GIA/ST) com aquelas que devem ser apresentadas no arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI;
- OE-3: avaliar a possibilidade de dispensa das obrigações tributárias acessórias do ICMS (GI/ICMS e GIA/ST) a partir da exigência do Sped Fiscal ICMS/IPI;
- OE-4: levantar a atual posição da dispensa de obrigações tributárias acessórias do ICMS (GI/ICMS, GIA/ST e Declaração/Guia Mensal de Informação e Apuração do ICMS) pelas Administrações Tributárias dos Estados da Região Norte do país.

#### **1.4 Justificativa**

Chegando-se ao sétimo ano após o início da implantação do Sped Fiscal ICMS/IPI, não foram encontrados dados sobre o seu impacto no que diz respeito à racionalização das obrigações tributárias acessórias no âmbito do ICMS.

Alguns estudos analisaram se a adoção da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e, o pioneiro dos subprojetos do SPED a ser implantado) representou uma redução de custos para as empresas quando comparado ao uso tradicional dos documentos fiscais em papel (FREITAS, 2010), se os investimentos públicos na implantação e manutenção do SPED resultaram na diminuição dos custos de conformidade à tributação dos contribuintes (LIMA, 2013) e se foram detectadas melhorias operacionais nas empresas a partir das novas exigências fiscais em decorrência do SPED (GERON et al., 2011).

Assim, o estudo se propôs a contribuir para um melhor conhecimento acerca do Sped Fiscal ICMS/IPI e da possibilidade que representa do ponto de vista da racionalização de obrigações tributárias acessórias relativas ao ICMS, bem como investigar o comportamento das Administrações Tributárias dos Estados da Região Norte do Brasil em direção (ou não) a essa racionalização, conforme objetivos delineados pelo SPED.

A pesquisa foi limitada aos órgãos de Administração Tributária dos Estados da Região Norte do Brasil, mas os resultados apresentados podem contribuir para o aperfeiçoamento das práticas também em Fiscos de outras unidades federadas (UFs), visando alcançar o maior nível possível de racionalização de obrigações tributárias acessórias a partir do uso das informações apresentadas no Sped Fiscal ICMS/IPI.

Vislumbra-se ainda importante contribuição do presente estudo para a sociedade em geral, financiadora dos investimentos públicos aplicados na implantação dos projetos do SPED, dentre eles o Sped Fiscal ICMS/IPI, e que por meio dos resultados apresentados poderá atestar se os sacrifícios havidos estão retornando na forma de redução das exigências tributárias instrumentais, conforme propagandeado pelos Poderes Tributantes, desonerando, pelo menos em parte, os custos de conformidade à tributação suportados pelos setores produtivos da economia nacional.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 Eficiência e eficácia na gestão tributária pública**

A Emenda Constitucional (EC) nº 19/1998 modificou a redação do art. 37 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), introduzindo a eficiência como um dos princípios que devem ser observados em todas as esferas da Administração Pública brasileira. Para Santos (2009, p. 2), essa medida, no bojo da Reforma Administrativa de 1998, juntamente com outras regras definidas na própria CF/88 relativas às competências dos entes federativos, com a normatização do processo de compras públicas visando maior economicidade e controle na aquisição de bens, materiais e serviços pelo setor público (Lei nº 8.666/1993, a Lei de Licitações) e com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), tiveram por objetivo normatizar e conduzir as finanças governamentais ao equilíbrio fiscal.

Essa busca pelo equilíbrio nas contas públicas, na visão de Bergamini Junior (2001, p. 219), tem levado as autoridades econômicas brasileiras a adotar medidas visando à melhoria do desempenho dos governos com enfoque no aumento da arrecadação tributária.

Campello (2003, p. 53), entretanto, ressalta que a definição de eficiência na gestão tributária pública não pode levar em consideração apenas o valor do potencial arrecadatório. Por potencial arrecadatório entenda-se a arrecadação máxima que a Administração Tributária obterá se todos os contribuintes cumprissem integralmente suas obrigações tributárias, uma situação em que inexistente evasão tributária (PASSOS, 2010, p. 24). O nível de eficiência na gestão tributária pública deve ser aquele em que se atinge o valor da exploração necessária da

base tributária. Esse valor corresponderia ao valor dos recursos necessários para que a administração pública cumpra suas funções (educação, saúde, segurança, ...), deduzido do valor das transferências recebidas pelo ente federativo (CAMPELO, 2003, p. 53).

Passos (2010, p. 24) trabalha com o conceito de eficácia da Administração Tributária, cuja melhor forma de avaliação segundo o autor seria pela comparação entre a arrecadação efetiva e o potencial arrecadatário. A diferença entre os pagamentos efetivos dos contribuintes e a obrigação tributária legalmente instituída é internacionalmente conhecida como *tax gap* ou *gap* tributário (FRANZONI, 1998, p. 2). Dessa forma, na visão de Passos, quanto menor o *gap* tributário, mais eficazes são as atividades da Administração Tributária, que para conhecer a dimensão dessa “brecha” não pode se limitar à análise das informações conhecidas (prestadas pelos contribuintes), sendo necessário ir em busca de informações externas.

Uma das formas de se obter essas informações externas seria por meio das auditorias desenvolvidas pela Administração Tributária, que podem ser classificadas como auditoria interna ou documental, baseada no cruzamento de informações disponíveis nos sistemas de controle da Administração Tributária, e auditoria externa ou de campo, que requer um maior nível de investigação e especialização para detecção de fraudes tributárias, sendo que ambas as formas têm por objetivo gerar a percepção no contribuinte sobre a possibilidade de ser auditado, o denominado risco subjetivo (PASSOS, 2010, p. 25).

Pohlmann e Iudícibus (2006, p. 61) descrevem que a melhor solução possível (*first best*) para que o Estado maximize sua riqueza seria o integral cumprimento da legislação tributária pelo contribuinte sem a necessidade de se incorrer em custos administrativos de monitoramento. Entretanto, os autores argumentam que pela própria necessidade de maximizar seus lucros e pelo ambiente de assimetria informacional (o contribuinte detém

maior informação e conhecimento sobre os fatos tributáveis por ele praticados do que a Administração Tributária), somente se pode assegurar o pleno cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte se houver um adequado monitoramento de suas atividades. Os custos relativos a esse monitoramento reduzem a riqueza do Estado, de forma que se torna necessário desenvolver mecanismos que possibilitem encontrar um nível mínimo de custos que maximize a arrecadação tributária, o que seria a segunda melhor solução (*second best*).

Na esteira da busca por alternativas que minimizem os custos de fiscalização dos contribuintes, Clark et al. (2004, p. 70 e p. 83) realizaram um estudo para testar esquemas de auditoria não randômica, baseados na exploração de sinais observáveis sobre firmas e indivíduos. Segundo os autores, regras de auditoria condicional são delineadas para se obter uma maior taxa de cumprimento das obrigações tributárias (*rate of compliance*) com um menor número de inspeções exigidas na auditoria aleatória. Os resultados do estudo apontaram que a auditoria aleatória (*random auditing*) se mostrou mais eficaz em alcançar maiores níveis de conformidade tributária, mas a um elevado custo das fiscalizações, enquanto os esquemas de auditoria condicional analisados geraram uma menor taxa de fiscalizações necessárias para um atingimento de metas de conformidade tributária.

No Brasil, Dias Filho (2003, *apud* POHLMANN; IUDÍCIBUS, 2006, p. 57-58) desenvolveu em sua tese de doutorado um modelo de gerenciamento de riscos decorrentes da assimetria informacional na relação Fisco-contribuinte, com o objetivo de otimizar as decisões relativas à captação de receitas tributárias. O estudo se centrou na análise do comportamento de contribuintes com débitos tributários parcelados em relação ao cumprimento do prazo pactuado para quitação da dívida, a fim de identificar as variáveis que poderiam explicar as razões que levariam um indivíduo à condição de inadimplente. A partir do levantamento dessas variáveis, o modelo proposto procurou definir condições para que a Administração Tributária, nas decisões sobre a concessão de parcelamentos de débitos

tributários, pudesse estimar o risco de o contribuinte tornar-se inadimplente ou incorrer em atrasos no pagamento.

Na busca por uma maior eficiência e pela otimização de resultados, as Administrações Tributárias vêm ampliando o leque de novas TIC aplicadas em suas atividades. O SPED é hoje o maior exemplo dessa nova forma de atuação, com implicações sobre o desenho organizacional das Administrações Tributárias e as atribuições funcionais de seus servidores, uma vez que permite a ampliação dos controles fiscais por meio da auditoria digital (PASSOS, 2010, p. 25).

Para Passos (2010, p. 25), o uso intensivo de TIC tende a aumentar a eficácia da Administração Tributária na missão de ampliar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias, pois permite o acesso a um volume maior de informações dos contribuintes de forma mais célere. Segundo o autor, partindo do princípio de que a auditoria interna, baseada nos sistemas de controle da Administração Tributária, possibilita uma cobertura maior que a auditoria externa, é possível às Administrações Tributárias a partir do uso de TIC (com aplicação concentrada na auditoria interna) otimizarem seus recursos humanos e financeiros, reduzindo o custo administrativo tributário.

Sayeg (2003, p. 5) destaca que a tarefa da Administração Tributária em detectar práticas de evasão tributária tem sido cada vez mais árdua, uma vez que a complexidade dos sistemas de informação em que se apoia o universo econômico-mercadológico tem criado um *gap* entre o potencial do ente fiscalizador em detectar a sonegação e o potencial do contribuinte em praticá-la, o que impõe como necessidade às Administrações Tributárias uma evolução não apenas do aparato físico-estrutural, mas também da capacitação técnica do poder fiscalizador.

## 2.2 Obediência tributária e evasão tributária

Segundo Siqueira e Ramos (2005, p. 560), a obediência à lei tributária está relacionada a três condutas do contribuinte: (i) declaração da verdadeira base tributária; (ii) cálculo correto da obrigação tributária; (iii) pagamento das quantias devidas. Para os autores, a maior parte dos contribuintes que decide pelo caminho da evasão tributária o faz por meio da não declaração de sua base tributária ou de sua declaração apenas parcial.

Para Passos (2010, p. 50), sob o ponto de vista econômico, a evasão tributária se dá em decorrência da assimetria informacional entre a Administração Tributária e os contribuintes em relação ao conhecimento das variáveis que definem a base tributária. Mesmo entendimento apresentam Siqueira e Ramos (2005, p. 558), ao afirmarem que os contribuintes têm a possibilidade de iludir a tributação em virtude da informação imperfeita que a Administração Tributária possui, uma vez que um ente externo não pode observar o valor real da base tributária de um indivíduo. Ressaltam, no entanto, que a base tributária é verificável por meio de auditorias, mediante um certo custo para a Administração Tributária.

Passos (2010, p. 50-51) afirma que além desse custo adicional em decorrência das inspeções necessárias para verificação da real base tributária, a evasão tributária exerce forte interferência sobre o funcionamento do sistema tributário e da atividade econômica, pois sua ocorrência compromete o desempenho da Administração Tributária em garantir os recursos necessários ao financiamento do Estado, afeta a eficiência econômica do mercado em virtude da concorrência desleal e reduz a equidade e a justiça tributária.

Para Gallo et al. (2007, p.8), a sonegação se apresenta como o maior entrave para a promoção da justiça fiscal, uma vez que sua existência leva o Poder Público a praticar

alíquotas nominais excessivamente altas nos tributos para que se compensem perdas e seja garantido determinado nível de arrecadação, sendo que essas alíquotas elevadas acabam por incentivar mais evasão tributária, criando assim um ciclo vicioso de injustiça fiscal.

O primeiro grande estudo sobre a obediência tributária e as razões que levam o contribuinte à prática da evasão tributária foi apresentado por Allingham e Sandmo (1972, p. 324). Considerando-se um arranjo em que os impostos e as penalidades são proporcionais, a probabilidade de auditoria é constante e somente a subdeclaração da renda tributável se apresenta como forma de sonegação disponível, os autores explicam que, na tentativa de alcançar o retorno tributário ótimo, a decisão do contribuinte em declarar a renda é adotada em um ambiente de incerteza, uma vez que a falha em reportar a renda integral não provoca automaticamente uma reação na forma de penalidade, apresentando-se assim duas estratégias a escolha: (1) o contribuinte pode declarar a sua renda real; (2) o contribuinte pode declarar menos do que seu rendimento real. Se optar pela segunda estratégia, seu retorno vai depender se ele será ou não auditado pelas autoridades tributárias. Se não o for, o retorno é claramente superior que na primeira estratégia.

Para Siqueira e Ramos (2005, p. 560), no modelo elaborado por Allingham e Sandmo a evasão tributária é tratada como um problema de alocação de portfólio, em que o contribuinte decide qual parcela de sua renda será investida nessa atividade de risco visando à maximização de sua utilidade. Se for um indivíduo avesso ao risco, irá declarar a renda integralmente, e do contrário irá subdeclará-la aceitando o risco de ser detectado e penalizado.

O modelo básico de obediência tributária desenvolvido por Allingham e Sandmo vem sendo objeto de extensões (e de algumas críticas) ao longo dos anos e vários outros estudos internacionais, teóricos e empíricos, têm procurado identificar outros fatores relevantes na decisão individual de sonegar.

Siqueira e Ramos (2005, p. 562), em sua revisão da literatura aplicada ao tema, citam que, além da permissão que o indivíduo escolha a renda a declarar, a questão da oferta de trabalho, a escolha ocupacional do indivíduo, esquemas paralelos de elisão fiscal, a contratação de profissionais para elaboração da declaração de rendimentos do contribuinte, a resposta positiva a incentivos oferecidos a quem é auditado e se mostra honesto, são algumas das variáveis adicionais que afetam as decisões de sonegação.

A pluralidade de fatores analisados nos modelos de obediência tributária que podem influenciar a decisão do contribuinte pela prática da evasão tributária representa uma dificuldade para que algum deles receba ampla aceitação pelos pesquisadores, mas segundo Fischer et al. (1992, *apud* POHLMANN; IUDÍCIBUS, 2006, p. 39) uma variável-chave em praticamente todos os modelos é a probabilidade percebida de detecção da sonegação do contribuinte pela autoridade tributária.

Dubin e Wilde (1988) desenvolveram pesquisa com o objetivo de evidenciar a relação entre a conformidade tributária relacionada ao *Federal Income Tax* (o imposto sobre a renda norte-americano) e as auditorias promovidas pelo *Internal Revenue Service* (IRS, a Receita Federal dos Estados Unidos da América). Os resultados apontaram que as auditorias tributárias têm um efeito dissuasor sobre a sonegação, ao mesmo tempo em que o retorno dessas auditorias influencia a decisão de alocação de recursos pela IRS, de forma a direcioná-los nas áreas em que a obediência tributária está pior, com o fito de maximizar o retorno líquido das auditorias (DUBIN; WILDE, 1988, p. 71).

No Brasil, Siqueira (2004) utilizou uma extensão do modelo Allingham e Sandmo para analisar o impacto da adoção de medidas pela Receita Federal do Brasil (RFB) para reduzir o nível de evasão do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF). As conclusões apresentadas em sua tese (p. 97-100) apontaram como variáveis que reduzem a evasão do

IRPF: (i) o aumento nas probabilidades de detecção da infração e nas penalidades; (ii) o aumento da alíquota marginal do imposto; (iii) o aumento da eficiência dos sistemas de detecção internos da RFB (auditorias internas), que podem trazer resultados tão ou mais significativos que a modificação da estrutura de imposição (multas e probabilidades de detecção).

### **2.3 Custos de Conformidade à Tributação**

A décima segunda edição do relatório anual do projeto *Doing Business*, do Banco Mundial (2014), aponta o Brasil na 120ª posição em um universo de 189 economias em que foram comparadas as regulamentações que afetam as empresas que desenvolvem negócios nos países pesquisados.

Dentre as onze áreas de regulamentação de negócios em que foram realizadas as comparações (por exemplo, abertura de empresas, acesso à eletricidade, proteção de investidores), nosso país apresentou o pior desempenho (177ª posição) naquela em que são medidas as condições para pagamento de tributos (*paying taxes*) pelas empresas. Além da elevada carga tributária, que segundo o estudo consome 69% do lucro das empresas aqui instaladas, o tempo gasto no cumprimento das obrigações tributárias exigidas por todas as esferas de governo é de duas mil e seiscentas horas por ano (BANCO MUNDIAL, 2014a, p. 174). A título comparativo, a média global da carga tributária sobre o lucro (*total tax rate*) foi de 40,9%, enquanto a média global do tempo necessário para o cumprimento das obrigações

tributárias (*time to comply*) foi de duzentas e sessenta e quatro horas (BANCO MUNDIAL, 2014c, p. 25).

Além da frequência quase que diária com que as normas tributárias são criadas e alteradas no Brasil (aliada a sua pouca clareza, que dificulta a interpretação de seu conteúdo), outra razão para a grande quantidade de horas despendida pelas empresas para cumprimento das exigências fiscais é o fato de que junto com os valores devidos com os tributos o contribuinte também é obrigado a cumprir uma série de obrigações acessórias, que consistem na manutenção de registros (contábeis e fiscais) e comunicação de informações detalhadas às autoridades tributárias. A complexidade das declarações a serem apresentadas, principalmente em formato eletrônico e com várias estruturas de dados distintas, resultam em inconsistências que se tornam objeto de questionamento pela fiscalização tributária, demandando ainda mais tempo e esforço dos setores fiscais dos contribuintes para sua solução (BANCO MUNDIAL, 2014c, p. 88).

Os custos incorridos para conformar as atividades do contribuinte às normas tributárias, que abrangem pessoas físicas e jurídicas que têm de cumprir as obrigações tributárias principal e acessórias definidas pelo Poder Tributante, são denominados de custos de conformidade à tributação, no exterior conhecidos por *compliance costs of taxation* (BERTOLUCCI, 2001, p. 14).

Para Slemroad (2005, *apud* CAVALCANTE FILHO, 2009, p. 73) os custos de conformidade estão associados a todos os gastos incorridos pelo contribuinte na realização de tarefas relacionadas ao pagamento de tributos, o que inclui a manutenção de registros fiscais, o estudo sobre a legislação tributária, o tempo de preparação e de revisão dos procedimentos para quitação do débito tributário e de apresentação das declarações exigidas pelo Fisco, o custo da contratação de contadores e profissionais tributaristas, a aquisição de equipamentos e

*softwares*. Corresponderiam, assim, a uma medida do custo de oportunidade para cumprimento das normas tributárias.

Em sua pesquisa sobre os custos de conformidade no Brasil, Bertolucci (2001) realizou um levantamento junto a companhias abertas a fim de identificar o custo estimado pelas empresas e sua incidência sobre a receita bruta. Os resultados apresentados estão demonstrados no Quadro 1:

Quadro 1: Custo de Conformidade das companhias abertas no Brasil

<b>Receita bruta (R\$ milhões)</b>	<b>Custos de conformidade sobre a receita bruta</b>	<b>Custos de Conformidade sobre o valor adicionado (PIB)</b>
Até 100	1,66%	5,82%
De 100 a 1.000	0,68%	1,88%
De 1.000 a 5.000	0,48%	1,25%
De 5.000 a 15.000	0,14%	0,24%

Fonte: BERTOLUCCI (2001, p. 156).

A regressividade dos custos de conformidade apontada na pesquisa de Bertolucci é uma tendência mundial, segundo Cavalcante Filho (2009, p. 74), pois resultados semelhantes foram encontrados no Reino Unido, onde o percentual dos custos de conformidade sobre a renda tributável foi sensivelmente maior nas pequenas empresas (3,66%) do que nas médias (0,62%) e nas grandes empresas (0,17%). A incidência de forma regressiva dos custos de conformidade acaba por gerar um desequilíbrio entre as empresas, prejudicando as de menor porte, que são as mais numerosas e grandes geradoras de emprego (CAVALCANTE FILHO, 2009, p. 75).

Segundo o Banco Mundial (2014b, p. 82), economias de todo o mundo têm procurado desenvolver iniciativas que simplifiquem o processo de pagamento de tributos e reduzam os custos de conformidade relacionados. A implantação de novas TIC para a

apresentação e pagamento de impostos e, em seguida, a educação de contribuintes e dos funcionários das autoridades tributárias que delas farão uso não são tarefas fáceis para qualquer governo, mas os sistemas fiscais eletrônicos, se bem aplicados e utilizados pela maioria dos contribuintes, podem trazer benefícios tanto às empresas quanto ao Fisco (BANCO MUNDIAL, 2014c, p. 15).

Para as autoridades tributárias, a adoção de sistemas fiscais eletrônicos como forma de cumprimento das obrigações tributárias exigidas permite um redimensionamento da carga de trabalho e reduz os custos operacionais, como os necessários ao processamento, à manipulação e ao armazenamento de declarações fiscais. Isso permite que os recursos administrativos sejam alocados para outras tarefas, tais como auditoria ou prestação de serviços ao contribuinte. O uso de meio eletrônico também é mais conveniente para os contribuintes, pois reduz o tempo e os custos necessários ao cumprimento das obrigações tributárias e elimina a necessidade de deslocamento às repartições fiscais em busca de atendimento (BANCO MUNDIAL, 2014c, p. 15).

No Brasil, o principal movimento nos últimos anos em relação à adoção de novas TIC visando à modernização da relação Fisco-contribuinte se deu com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Instituído em 2007, o SPED representa uma transformação na sistemática de cumprimento das obrigações tributárias acessórias, por meio da transmissão de informações pelos contribuintes às Administrações Tributárias e aos órgãos fiscalizadores (FREITAS, 2010, p. 51).

No entanto, a percepção dos contribuintes é que a expectativa gerada com o SPED de que haveria uma redução nos custos de conformidade e no tempo necessário para cumprimento das obrigações tributárias ainda não se confirmou. Muitas empresas têm incorrido em custos adicionais para atualizar, customizar e reconfigurar seus sistemas para

atender os parâmetros estabelecidos pelo SPED, bem como se veem na necessidade de adquirir novos equipamentos e aplicar mais recursos em treinamento de seus funcionários para atender as novas exigências (BANCO MUNDIAL, 2014c, p. 89).

Pesquisa conduzida por Lima (2013) por meio de entrevistas com diretores e gerentes de empresas diretamente envolvidos com o projeto SPED demonstrou que os custos de conformidade à tributação sofreram aumento com o início da obrigatoriedade das novas exigências fiscais (p. 69). Um dos pontos negativos destacados pelos entrevistados estava associado ao fato de que muitas das obrigações tributárias acessórias existentes não foram extintas com o advento do SPED, uma disfunção que além de ferir uma das premissas do projeto (racionalização das obrigações tributárias acessórias) acaba por elevar o custo de conformidade dos contribuintes (p. 70).

Silva Filho et al. (2013, p.11) apresentaram resultados semelhantes aos de Lima (2013) em seu estudo, onde identificaram um aumento na quantidade de recursos aplicados (horas de trabalho, sistemas, serviços contábeis) e do número de pessoas responsáveis pelo cumprimento das obrigações tributárias acessórias relacionadas ao SPED.

## 2.4 O ICMS e deveres instrumentais

### 2.4.1 Aspectos do Sistema Tributário Nacional

A estrutura básica do ordenamento jurídico-tributário brasileiro está definida na CF/88, que impôs regras a serem observadas pelos legisladores infraconstitucionais, tratando de questões relativas à competência tributária dos entes políticos, às limitações ao poder de tributar e à repartição das receitas tributárias (CAVALCANTE FILHO, 2009, p. 20).

A CF/88, no art. 145, apresenta três espécies tributárias: o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria. No entanto, conforme aponta Cavalcante Filho (2009, p. 26), a corrente majoritária da doutrina tem acompanhado o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) e incluído no rol das espécies tributárias o empréstimo compulsório (art. 148) e as contribuições especiais (art. 149 e 149-A).

A partir da leitura da obra de Rocha (2007, p. 15-21 e p. 34-40), a seguir são sintetizadas as principais características das cinco espécies tributárias previstas no ordenamento jurídico brasileiro:

- a) **imposto:** tributo que não se vincula a qualquer contraprestação do Estado e que deve ser graduado observando-se o princípio da capacidade contributiva (manifestação da riqueza operada pelo contribuinte);
- b) **taxa:** tributo que tem como fato gerador a utilização, efetiva ou potencial, pelo usuário-contribuinte de um serviço público existente e realizado pelo Estado (taxa de serviço) ou o exercício regular do poder de polícia pelo Estado, relativo

às atividades de fiscalização e vigilância realizadas sobre os particulares visando resguardar o interesse público (taxa de polícia);

- c) **contribuição de melhoria:** tributo exigido de proprietários de imóveis beneficiados pela valorização ocorrida em razão de obra realizada por conta do Estado, observando-se como limite total para cobrança da contribuição de melhoria o valor da despesa executada e como limite individual o valor do acréscimo absorvido pelo imóvel;
- d) **empréstimo compulsório:** exigência pecuniária coativa sobre a coletividade, que visa atender uma despesa extraordinária (decorrente de calamidade pública ou guerra externa) ou um investimento público de caráter urgente, possuindo um caráter provisório, devendo ser restituído pelo Poder Público na forma estabelecida pela lei que o instituiu;
- e) **contribuições especiais:** tributo que possui vinculação de receita (assim como o empréstimo compulsório), cujos recursos arrecadados são destinados ao financiamento de atividades relativas aos direitos sociais, como a previdência, saúde e assistência social (contribuições sociais), da atividade de intervenção da União em determinados setores da economia (CIDE), da sustentação das atividades desenvolvidas por entidades que representam categorias profissionais ou econômicas (contribuições corporativas) e para custeio do serviço de iluminação pública.

Em relação à competência tributária, Amaro (2008, p. 93) afirma consistir na aptidão atribuída aos entes políticos para que criem imposições tributárias, dentro da esfera e dos limites assinalados pelo Constituição. Sabbag (2011, p. 381 e 382) aponta que a competência tributária compreende a competência legislativa plena (capacidade de legislar sobre todos os

aspectos do tributo, tais como fato gerador, base cálculo, alíquota, contribuintes, etc.), sendo indelegável, intransferível e irrenunciável.

A competência tributária dos entes políticos está prevista nos arts. 153 a 156 da CF/88, podendo ser esquematizada conforme demonstrado no Quadro 2:

Quadro 2: Competência tributária dos entes políticos

Espécie tributária		Competência para instituir e legislar
Impostos	II, IE, IR, IPI, IOF, ITR e IGF	União
	ITCMD, ICMS e IPVA	Estados-membros e Distrito Federal
	IPTU, ITBI e ISSQN	Municípios e Distrito Federal
Taxas		União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios
Contribuição de melhoria		União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios
Empréstimos Compulsórios		União
Contribuições especiais	Contribuições sociais	União (Estados-membros, Distrito Federal e Municípios podem instituir contribuição cobrada de seus servidores para custeio de seu regime próprio de previdência)
	CIDE	União
	Contribuições corporativas	União
	Contribuição para custeio do serviço de iluminação pública	Distrito Federal e Municípios

Fonte: CF/88, arts. 153 a 156.

#### 2.4.2 Considerações gerais sobre o ICMS

A CF/88 é bastante caudalosa nas disposições relativas ao ICMS, diante de sua importância financeira para os Estados e Distrito Federal, constituindo-se no imposto com

maior arrecadação do país (ROCHA, 2007, p. 137). Daí então extrair-se do texto constitucional as principais características do mais relevante tributo estadual (e distrital):

- seu fato gerador é a circulação de mercadorias, a prestação de serviço de transporte (intermunicipal e interestadual) e a prestação de serviço de comunicação (art. 155, II);
- é um tributo não-cumulativo, compensando-se o que for devido na operação ou prestação de serviço com o montante do imposto cobrado nas anteriores (art. 155, § 2º, I), exceto nos casos de isenção ou não-incidência, em que não é permitido o aproveitamento de crédito (art. 155, § 2º, II);
- poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (art. 155, § 2º, III).

Acerca da hipótese de incidência do imposto decorrente da circulação de mercadorias, Carraza (2009, p. 54-55) entende que o fato imponible somente ocorre se comprovadamente houver uma operação mercantil, quando o comerciante, industrial ou produtor promove uma operação jurídica que causa a transferência de titularidade da mercadoria.

Não obstante, a Lei Complementar nº 87/1996 (LC 87) ampliou esse conceito de circulação, considerando como ocorrido o fato gerador do ICMS nas saídas de mercadorias do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (art. 12, I), ou seja, sem a ocorrência da operação jurídica correspondente à transferência de titularidade.

Em relação à não cumulatividade, Sabbag (2011, p. 1016) afirma vigorar em relação ao ICMS o sistema de compensação financeira, em que se abate do débito gerado pela saída o crédito correspondente ao imposto cobrado na entrada. É o sistema *Tax on Tax*, diferente do

sistema *Tax on Base*, onde são compensadas as incidências anteriores por meio da comparação entre as bases de cálculo.

Quanto à seletividade do ICMS, trata-se de um princípio orientador, e não impositivo, segundo o qual os Estados e o Distrito Federal podem estabelecer alíquotas diferenciadas para produtos e serviços com base em sua essencialidade (SABBAG, 2011, p. 1018). Nesse sentido, a seletividade do ICMS difere da seletividade no âmbito do IPI, de observação obrigatória pelo ente tributante (CF/88, art. 153, § 3º, I).

Carraza (2009, p. 458), no entanto, entende que a seletividade do ICMS é uma norma coagente, de observância obrigatória pelo legislador, e não uma faculdade. Para ele, quando a CF/88 confere a uma pessoa política um “poder”, está lhe impondo um “dever”.

Para Menescal (2007, p. 180-183), no entanto, há um entendimento pacífico na jurisprudência pátria de que a seletividade do principal tributo estadual se encontra no campo da “liberdade de conformação do legislador”. Todavia, a autora reconhece que a seletividade do ICMS (e de outros tributos) deve ser usada como um instrumento de ordenação política-econômica, como um meio de intervenção do Estado na economia, sendo uma das mais eficientes formas de se efetivar o princípio da capacidade contributiva esculpido na CF/88 (art. 145, § 1º).

Outra importante característica do ICMS, ainda que não exclusiva desse tributo estadual, diz respeito a possibilidade de sua cobrança por meio de substituição tributária, conceituada por Alves (2010, p. 18) como o regime pelo qual se atribui a outro contribuinte a responsabilidade pelo imposto devido em relação às operações ou prestações de serviços.

Para Alves (2010, p. 19) o regime de substituição tributária vem sendo largamente adotado pelos Estados e Distrito Federal em razão de três motivos fundamentais: (i)

dificuldade em fiscalizar contribuintes pertencentes a segmentos extremamente pulverizados; (ii) necessidade de combater a evasão tributária centralizando a fiscalização em contribuintes que concentram a cadeia de produção e/ou distribuição de produtos cuja rede de revenda é muito grande; (iii) agilização da arrecadação e da disponibilização de recursos ao Poder Público.

A LC 87 dedica diversos dispositivos para estabelecer regras gerais relativas ao regime de substituição tributária, dentre as quais a previsão de que cada unidade federada (UF), mediante lei, poderá atribuir a responsabilidade pelo pagamento do imposto relativo às operações e prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, a contribuinte ou depositária a qualquer título (art. 6º, *caput* e § 1º), sendo que no caso das operações interestaduais a adoção do regime dependerá de acordo específico entre os Estado interessados (art. 9º).

#### 2.4.3 GI/ICMS e GIA/ST

Os deveres instrumentais tributários, tratados no Código Tributário Nacional (CTN, Lei nº 5.172/66) como “obrigações tributárias acessórias”, constituem-se de relações jurídicas, de conteúdo não patrimonial, que têm por objeto um fazer, um não-fazer ou um suportar, sempre no interesse do Fisco, criados por lei visando a correta arrecadação dos tributos e a plena e regular fruição dos benefícios tributários (CARRAZA, 2009, p. 614-615).

No interesse da fiscalização tributária, é imposta ao contribuinte a exigência de cumprimento de diversos desses deveres, tais como a exibição de livros e documentos, a prestação de informações relevantes para apuração do nascimento ou adimplemento de um tributo e outras obrigações acessórias (CHAVES, 2010, p. 37).

O ICMS é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal e, como tal, no interesse da fiscalização de sua arrecadação, esses entes detêm a competência para legislar sobre os deveres instrumentais tributários a que estão submetidos seus contribuintes.

Tendo como objetivos a obtenção e permuta de informações de natureza econômica e fiscal entre as Administrações Tributárias e a simplificação do cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, em 1970 foi criado o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais (Sinief) pela União e pelos Estados e Distrito Federal. Desde então, grande parte das obrigações tributárias acessórias relativas ao ICMS passaram a ser instituídas e regulamentadas por meio de normas do Sinief, cuja discussão e aprovação acontece no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), que congrega os representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal. É o caso dos documentos fiscais (nota fiscal, conhecimento de transporte, cupom fiscal, etc.) e dos livros fiscais (registro de entradas, registro de saídas, registro de apuração do ICMS, etc.) que devem ser emitidos e escriturados pelos contribuintes.

Duas dessas obrigações tributárias acessórias instituídas pelo Confaz por meio de normas Sinief foram objeto de análise na pesquisa: a Guia de Informações e Prestações Interestaduais (GI/ICMS), criada pelo Ajuste Sinief nº 01/96 (que alterou o Convênio Sinief SN de 1970) e a Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA/ST), instituída pelo Ajuste Sinief nº 04/93.

A GI/ICMS é destinada a apurar a balança comercial interestadual. Sua periodicidade é anual e as informações apresentadas compreendem as operações e prestações realizadas pelo contribuinte no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada exercício.

Os dados relacionados com entradas e saídas de mercadorias, aquisição e prestação de serviço serão informados por UF, o que permite a apuração do saldo de transações entre os Estados após apresentação das informações pelos contribuintes. A GI/ICMS é apresentada à Administração Tributária do Estado onde se encontra domiciliado o contribuinte, no prazo por ela estabelecido.

A GIA/ST é uma obrigação tributária acessória cuja apresentação é exigida do sujeito passivo por substituição tributária do ICMS, ou seja, o contribuinte responsável por reter o imposto devido por substituição tributária nas operações/prestações que pratica e recolher ao Estado (ou Distrito Federal) a que couber o ICMS-ST.

As informações apresentadas na GIA/ST visam demonstrar o valor do ICMS-ST devido a cada UF com que o contribuinte substituto tributário praticou operações/prestações sujeitas a esse regime tributário. Essas informações compreendem:

- a identificação do contribuinte substituto tributário e da UF favorecida;
- o valor dos produtos sujeitos à substituição tributária e do IPI porventura incidente;
- despesas acessórias (frete, seguro e outras) cobradas ou debitadas do destinatário dos produtos sujeitos à substituição tributária;
- base de cálculo e valor do ICMS relativo à operação própria do contribuinte substituto tributário;
- base de cálculo e valor do ICMS retido por substituição tributária;

- o valor do crédito de ICMS-ST relativo à devolução de produtos sujeitos à substituição tributária;
- o valor de ressarcimentos de ICMS-ST que possam ser apropriados no período de referência;
- crédito de ICMS-ST apurado na GIA/ST do período anterior;
- recolhimentos antecipados de ICMS-ST relativos ao período de referência;
- valor do ICMS-ST devido à UF favorecida;
- valor do repasse ou complemento de ICMS-ST referente a venda combustíveis derivados de petróleo, cujo imposto foi recolhido anteriormente;
- valor do crédito de ICMS-ST a ser apropriado no período seguinte;
- valor do ICMS-ST a ser recolhido à UF favorecida.

## **2.5 Sped Fiscal ICMS/IPI**

### **2.5.1 Aspectos legais e conceituais do SPED**

Campos (2012, p. 52) destaca que o marco legal do SPED ocorreu em 2003, com a publicação da EC nº 42, que, acrescentando o inciso XXII ao art. 37 da CF/88, determinou que as Administrações Tributárias das três esferas de governo deveriam atuar de forma integrada, com o compartilhamento de cadastros de contribuintes e informações fiscais.

No entanto, o autor destaca que a ideia do compartilhamento de informações fiscais entre as Administrações Tributárias data de antes, com o CTN já prevendo o intercâmbio de informações e, numa iniciativa mais recente, com a instituição do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (Sintegra) pelo Convênio ICMS nº 57/1995, que promove<sup>4</sup> a troca de informações sobre operações de venda de mercadorias e prestações de serviços sujeitos ao ICMS ocorridas entre os Estados e o Distrito Federal (CAMPOS, 2012, p. 51-52).

O SPED foi instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, sendo conceituado pelo próprio como um “instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos eletrônicos que integram a escrituração contábil e fiscal [...], mediante fluxo único, computadorizado, de informações”. Trata-se de um macroprojeto de abrangência nacional que consiste na transformação da sistemática do cumprimento das obrigações tributárias acessórias pelos contribuintes, por meio da transmissão de suas informações às Administrações Tributárias e aos órgãos fiscalizadores mediante o uso certificação digital para fins de assinatura dos documentos e declarações eletrônicas (FREITAS, 2010, p. 51).

No Portal Nacional do SPED<sup>5</sup> estão descritos como principais objetivos do projeto:

- promover a integração dos Fiscos, mediante padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais;
- racionalizar e uniformizar as obrigações tributárias acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores;

---

<sup>4</sup> o Sintegra continua operacional, ainda que em via de ser descontinuado.

<sup>5</sup> Acesso pelo sítio eletrônico <http://sped.rfb.gov.br>.

- tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica.

Freitas (2010, p. 52) e Campos (2012, p. 53) destacam que o objetivo de se buscar a racionalização e uniformização das obrigações tributárias acessórias tem também o condão de reduzir o custo de conformidade tributária do contribuinte brasileiro.

O SPED é constituído de diversos subprojetos, alguns sob a administração exclusiva da União (RFB), outros em que a administração é compartilhada também com Estados e/ou Municípios. Três desses subprojetos foram pioneiros na implantação:

- Nota Fiscal Eletrônica (NF-e): documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar, para fins fiscais, uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação de serviços, ocorrida entre as partes, com recepção, pelo Fisco, do documento eletrônico, antes da ocorrência do fato gerador; sua validade jurídica é garantida pela assinatura digital do remetente e da Autorização de Uso fornecida pela Administração Tributária do domicílio do contribuinte; o arquivo da NF-e utiliza o formato XML (*eXtensible Markup Language*); na NF-e são detalhados, qualitativa e quantitativamente, todos os itens de produto ou serviço relacionados à operação ou serviço (CAMPOS, 2012, p. 56);
- Escrituração Contábil Digital (ECD): também conhecida como Sped Contábil, consiste na substituição dos livros da escrituração mercantil (livro Diário e seus auxiliares, livro Razão e seus auxiliares, e livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos), pelos seus equivalentes digitais; a partir do seu sistema de contabilidade a empresa deve gerar um arquivo digital no formato estabelecido pela RFB; esse arquivo

será submetido ao Programa Validador e Assinador da ECD, onde seu conteúdo será validado, será aposta a assinatura digital nos livros contábeis (pelo responsável na empresa e pelo contabilista) e será gerado e assinado o requerimento para autenticação dos livros, dirigido à Junta Comercial de jurisdição do contribuinte; após a escrituração e o requerimento terem sido assinados digitalmente, será realizada a transmissão para o ambiente SPED (FREITAS, 2010, p. 55);

- Escrituração Fiscal Digital ICMS/IPI (EFD ICMS/IPI): também conhecida como Sped Fiscal ICMS/IPI, será abordada nas próximas subseções.

### 2.5.2 A escrita fiscal no formato digital

O Sped Fiscal ICMS/IPI foi instituído por meio do Convênio ICMS nº 143/2006 e pode ser considerado como a mais recente fase de um processo de evolução da escrituração fiscal, obrigação tributária acessória que consiste na manutenção de registros em livros fiscais dos documentos fiscais relativos às operações e prestações do contribuinte e de outras informações relacionadas à apuração de impostos. Anteriormente ao Sped Fiscal ICMS/IPI podem ser destacadas as seguintes fases da escrituração fiscal:

- escrita manual ou mecanizada, cujo marco legal é o Convênio Sinief S/Nº de 1970, onde a apresentação dos registros das operações e prestações do contribuinte e da apuração de impostos se dava exclusivamente em livros

físicos, encadernados, assinados e autenticados na competente repartição fiscal;

- Sintegra, instituído pelo Convênio ICMS nº 57/1995, que regulamentou a emissão de documentos fiscais e a escrituração de livros fiscais com o uso de processamento eletrônico de dados, determinando ao contribuinte a transmissão eletrônica de registros digitais relativos às suas operações e prestações, à apuração de impostos e a outras informações de interesse do Fisco, mantendo-se, no entanto, a exigência da manutenção de livros fiscais físicos com as mesmas informações.

O Sped Fiscal ICMS/IPI é um arquivo digital, de apresentação compulsória<sup>6</sup> pelos contribuintes do ICMS e do IPI, constituído por um conjunto de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo declarante, de documentos fiscais emitidos e recebidos pelos contribuintes e de outras informações de interesse do Fisco das unidades federadas e da RFB, cujo objetivo é a substituição dos livros fiscais relacionados ao ICMS e ao IPI e outras declarações periódicas, de forma a possibilitar que o cumprimento das obrigações tributárias acessórias com os Fiscos federal (IPI) e estadual (ICMS) seja possível por meio da entrega de um único arquivo (FREITAS, 2010, p. 58-59).

Atualmente são duas as principais normas que regulamentam a exigência do Sped Fiscal ICMS/IPI em nível nacional, devendo as mesmas serem observadas por Estados e Distrito Federal na regulamentação da exigência dessa obrigação tributária acessória para seus contribuintes:

---

<sup>6</sup> A exigência do Sped Fiscal ICMS/IPI iniciou em 2009, sendo facultado aos Estados e Distrito Federal, entre os anos de 2009 e 2013, definirem quais contribuintes domiciliados em seus territórios seriam obrigados à apresentação do arquivo digital, dispensando-se os demais; a partir de 2014, o Protocolo ICMS nº 3/2011 determinou que todos os contribuintes do ICMS e do IPI são obrigados a apresentar o arquivo do Sped Fiscal, exceto as microempresas e empresas de pequeno porte optantes do Simples Nacional e o microempreendedor individual.

- Ajuste Sinief nº 2/2009 (sucedeu ao Convênio ICMS nº 143/2006), que instituiu a exigência de apresentação do arquivo digital a partir do ano de 2009, definiu a abrangência dos livros fiscais escriturados no novo formato digital, disciplinou regras para envio e retificação do arquivo e estabeleceu a dispensa de livros físicos para os contribuintes obrigados à apresentação do Sped Fiscal ICMS/IPI;
- Ato Cotepe/ICMS nº 9/2008, que definiu as especificações técnicas para geração do arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI.

O contribuinte deve manter uma escrita fiscal digital para cada um de seus estabelecimentos e o arquivo digital conterá as informações do período de apuração dos impostos, devendo ser enviado à respectiva Administração Tributária de domicílio do declarante no prazo estabelecido na legislação e mantido pelo prazo decadencial (FREITAS, 2010, p. 59).

Ao enviar o arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI, o contribuinte estará apresentando à Administração Tributária onde se encontra domiciliado os seguintes livros fiscais: Livro Registro de Entradas; Livro Registro de Saídas; Livro Registro de Apuração do ICMS; Livro Registro de Apuração do IPI; Livro Registro de Inventário; Documento de Controle de Crédito do ICMS de Ativo Permanente. A partir do exercício de 2017 passa a fazer parte do rol de abrangência do Sped Fiscal ICMS/IPI o Livro Registro de Controle da Produção e Estoques. O Ajuste Sinief nº 2/2009 dispensou expressamente os contribuintes obrigados ao envio do arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI de cumprirem as formalidades relativas à manutenção de livros físicos relativos à escrita fiscal (aqueles abrangidos pela EFD ICMS/IPI).

### 2.5.3 Conteúdo do arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI

Conforme Ato Cotepe/ICMS nº 9/2008, o arquivo digital do ICMS/IPI está estruturado em Blocos de Informações, cada um com um conjunto específico de registros de dados da escrituração fiscal do contribuinte. O Quadro 3 apresenta a organização desses Blocos no arquivo digital:

Quadro 3: Blocos de Informação do Sped Fiscal ICMS/IPI

Bloco 0	Abertura, Identificação e Referências
Bloco C	Documentos Fiscais I – Mercadorias (ICMS/IPI)
Bloco D	Documentos Fiscais I – Serviços (ICMS/IPI)
Bloco E	Apuração do ICMS e do IPI
Bloco G	Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP
Bloco H	Inventário Físico
Bloco K	Controle da Produção e do Estoque
Bloco 1	Outras Informações
Bloco 9	Controle e Encerramento do Arquivo Digital

Fonte: Ato Cotepe/ICMS nº 9/2008.

No Bloco 0 (zero) é apresentada a identificação do contribuinte declarante (Nome ou Razão Social, CNPJ, inscrição estadual, dados de endereço, tipo de atividade, etc.) e do contabilista responsável pelas informações prestadas. Também nesse Bloco de Informações são cadastrados em tabelas os participantes (fornecedores, clientes, filiais, prestadores de serviço) com quem o contribuinte realizou transações no mês de referência da escrituração e os itens (mercadorias, insumos de produção, produtos, bens do ativo permanente ou de uso e consumo) relativos às operações ou prestações praticadas no período. Ainda no Bloco 0 são cadastrados os bens que compõem o ativo permanente do contribuinte e permitem o

aproveitamento do crédito do ICMS sobre suas aquisições, observando-se as regras estabelecidas na legislação.

O Bloco C é destinado escrituração dos documentos fiscais relativos às operações com mercadorias. Esses documentos fiscais são a nota fiscal convencional (em papel), a NF-e, a nota fiscal de consumidor eletrônica (NFC-e), a nota fiscal de venda a consumidor (em papel), cupom fiscal, nota fiscal do produtor rural, nota fiscal avulsa (eletrônica ou convencional), a nota fiscal ou fatura de energia elétrica, água ou gás canalizado. Todos os dados relativos à identificação dos documentos fiscais devem ser informados (modelo do documento fiscal, número, série, data de emissão e de entrada ou saída, identificação do emitente ou do destinatário, etc.), assim como os valores relativos à operação (valor das mercadorias, valor do documento fiscal, base de cálculo do ICMS e valor do imposto incidente, valor do IPI, base de cálculo e valor do ICMS-ST, etc.).

No Bloco D também é apresentada a escrituração de documentos fiscais, mas nesse caso aqueles relativos às prestações de serviços sujeitos à incidência do ICMS (serviço de transporte intermunicipal e interestadual e serviço de comunicação e telecomunicação). No rol de documentos fiscais escriturados no Bloco D estão o conhecimento de transporte de cargas (convencional e eletrônico), a nota fiscal de serviço de transporte, o bilhete de passagem (convencional e emitido por cupom fiscal) e a nota fiscal de serviço de comunicação e telecomunicação.

No Bloco E o contribuinte deve demonstrar a apuração do ICMS operações próprias e do ICMS relativo às operações sujeitas ao regime de substituição tributária e a apuração do IPI (no caso de indústrias ou equiparadas). No caso do ICMS operações próprias, além dos valores relativos aos débitos do imposto relativos aos documentos fiscais de saída e dos créditos do imposto relativos aos documentos fiscais de entrada, o contribuinte deverá

detalhar eventuais ajustes realizados na apuração (outros débitos, outros créditos, estornos, deduções), o saldo credor de período anterior, o valor do ICMS a recolher ou o valor do saldo credor a transportar para o período seguinte. No caso do ICMS-ST, o contribuinte deverá identificar a UF favorecida e declarar o valor do ICMS retido por substituição tributária, eventuais créditos por devoluções ou ressarcimentos, o valor do ICMS-ST a ser recolhido ou o crédito de ICMS-ST a ser transferido para o período seguinte.

O inventário físico deve ser informado no Bloco H, identificando-se cada um dos itens que compõe o estoque do contribuinte na data de seu levantamento (regra geral, em 31 de dezembro de cada exercício), por tipo, quantidade, valor unitário e valor total.

O Bloco G é destinado às informações dos registros de dados do CIAP, onde é demonstrado o cálculo da parcela de crédito de ICMS apropriada no mês relativa aos bens adquiridos (no mês ou em meses anteriores) para compor o ativo permanente do contribuinte. Esse bloco passou a fazer parte do leiaute (estrutura) do arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI a partir do ano de 2011.

O Bloco K é o mais recente na estrutura do arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI, sendo que a partir do exercício de 2017 os contribuintes do seguimento industrial nele prestarão informações relativas ao Registro de Controle da Produção e do Estoque, demonstrando o consumo de insumos no processo fabril e a quantidade de produtos em processo e de produtos acabados fabricados em cada período. Também no Bloco K será apresentada a posição dos estoques de relativos à produção mês a mês (inventário permanente).

O Bloco 1 é destinado à prestação de outras informações de interesse das Administrações Tributárias, como a averbação de exportações no período, o conta corrente de créditos fiscais do contribuinte, a movimentação e/ou os estoques de combustíveis do

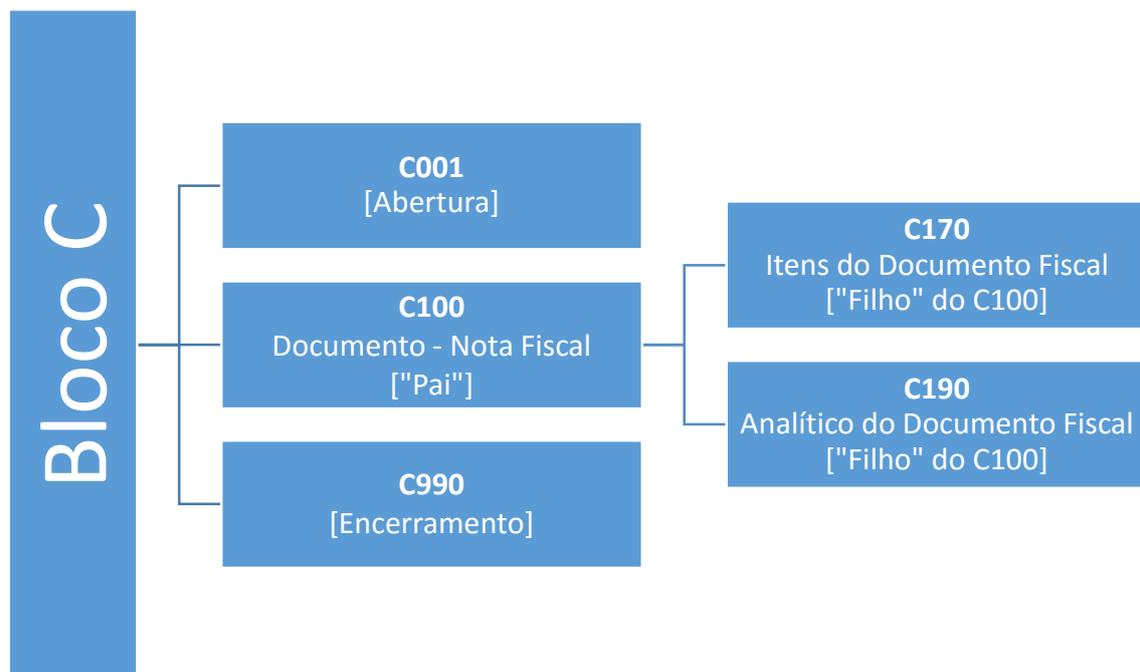
contribuinte do segmento de comércio varejista de combustíveis, as operações de venda com cartões de crédito ou de débito, a demonstração de apurações especiais do ICMS.

O Bloco 9 é um bloco técnico, em que são totalizados (quantidade) os registros de dados do arquivo digital.

Cada um dos Blocos do arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI é constituído de Registros, que obedecem a uma ordem de apresentação e seguem um sistema de hierarquia em que são classificados por tipo: “Registro Principal” (Pai) e “Registro Dependente” (Filho). O Ato Cotepe/ICMS nº 9/2008 apresenta todos os Registros que compõem cada um dos Blocos do arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI, definindo ainda as condições de obrigatoriedade<sup>7</sup> de sua informação.

Na Figura 1 a esquematização gráfica que exemplifica uma hierarquia de Registros no Bloco C:

Figura 1: Exemplo de hierarquia de Registros do Bloco C



Fonte: Ato Cotepe/ICMS nº 9/2008.

<sup>7</sup> Os Registros de Abertura e de Encerramento de todos os Blocos são obrigatórios.

Os Registros são compostos de Campos, onde são informados os dados da escrituração do contribuinte, que também são dispostos sequencialmente, conforme definido no leiaute respectivo pelo Ato Cotepe/ICMS nº 9/2008. Todos os campos previstos para o Registro devem ser apresentados, independentemente de haver ou não informação a ser prestada<sup>8</sup>.

Para uma melhor visualização da estrutura de Campos dos Registros, na Figura 2 é apresentada a composição do Registro 0200 (Cadastro de Itens), conforme previsto no Ato Cotepe/ICMS nº 9/2008:

Figura 2: Estrutura de Campos do Registro 0200 do arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI



Fonte: Ato Cotepe/ICMS nº 9/2008.

<sup>8</sup> Alguns Campos necessariamente devem apresentar conteúdo de dados e são definidos como “Obrigatórios”; outros, apenas apresentam conteúdo se houver informação a ser prestada, sendo definidos como “Ocorrência”, sendo aceita sua apresentação como um Campo “vazio”.

#### 2.5.4 Fluxo operacional da apresentação do Sped Fiscal ICMS/IPI

O processo de preparação e entrega do arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI é realizado no Programa de Validação e Assinatura da Escrituração Fiscal Digital do ICMS e do IPI (PVA), um *software* único (usado por contribuintes de todas as UFs) e gratuito, disponibilizado pelas Administrações Tributárias da União e dos Estados e Distrito Federal.

Antes de ser submetido ao PVA, o arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI deve ser gerado no ambiente do contribuinte<sup>9</sup> em seu sistema ERP (*Enterprise Resource Planning*), seguindo as especificações técnicas definidas no Ato Cotepe/ICMS nº 9/2008.

Uma vez gerado, esse arquivo digital (arquivo texto, formato TXT) é importado no PVA, onde será submetido a um processo de validação do conteúdo a fim de detectar inconsistências, sendo permitido ao contribuinte realizar as correções devidas. Concluída a validação, o arquivo é gerado para entrega às Administrações Tributárias.

Antes da entrega o arquivo deve ser assinado digitalmente pelo contribuinte, por seu representante, ou por um procurador devidamente habilitado junto à RFB (procuração eletrônica), a fim de garantir a autenticidade, a integridade e a validade jurídica das informações prestadas. Essa assinatura digital é certificada por entidade credenciada pela Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil).

Assinado, o arquivo está apto a ser transmitido ao Ambiente Nacional do SPED, o repositório nacional onde são recepcionados todos os arquivos digitais relativos às obrigações tributárias acessórias abrangidas pelo SPED. Com a regular recepção do arquivo no Ambiente

---

<sup>9</sup> É possível ao contribuinte digitar toda sua escrita fiscal diretamente no PVA, no entanto não é alternativa mais recomendada pela dificuldade em se utilizar o programa para essa finalidade, além de representar um retrabalho, vez que via de regra o contribuinte já possui as informações de seu movimento fiscal em seu ERP.

Nacional do SPED, será emitido o respectivo recibo de entrega ao contribuinte, que a partir desse momento terá cumprido a sua obrigação tributária acessória de escriturar e apresentar às Administrações Tributárias<sup>10</sup> os seus livros fiscais (aqueles abrangidos pelo Sped Fiscal ICMS/IPI).

Um ponto a se ressaltar é que uma vez recepcionado o arquivo do contribuinte no Ambiente Nacional do SPED ele será retransmitido à Administração Tributária de domicílio do contribuinte, sendo que as informações relacionadas às operações e prestações praticadas com outras UFs serão compartilhadas com as Administrações Tributárias dos Estados envolvidos nessas transações.

Exemplificando, se um contribuinte do Estado do Amazonas realiza uma operação de venda para o Estado de São Paulo e escritura regularmente o documento fiscal respectivo, ao enviar o arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI, o Estado do Amazonas (UF de domicílio do contribuinte) receberá o arquivo completo da escrita digital, mas o Estado de São Paulo também receberá a informação dessa operação que o teve como destino (assim como se fosse uma operação de compra com origem no Estado de São Paulo).

Esse compartilhamento é realizado automaticamente pelo próprio Ambiente Nacional do SPED, não exigindo um outro envio por parte do contribuinte. As informações compartilhadas referem-se somente às operações interestaduais (OIE), e além dos documentos fiscais relativos às operações/prestações, também são enviadas às Administrações Tributárias distintas da Administração Tributária de domicílio do contribuinte as informações relativas à

---

<sup>10</sup> Ao concluir a transmissão do arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI, as informações prestadas pelo contribuinte, seguindo uma das premissas do SPED, são compartilhadas com as Administrações Tributárias da União (RFB), do Estado onde se encontra domiciliado o contribuinte, e de outros Estados com os quais o contribuinte tenha praticado operações ou prestações interestaduais, inclusive às sujeitas ao regime de substituição tributária do ICMS.

apuração do ICMS-ST, caso o contribuinte tenha praticado no período operações/prestações sujeitas à substituição tributária com outras UFs.

### **3 METODOLOGIA**

Nesta seção será descrito o delineamento da pesquisa, conceituado por Beuren (2012, p. 76) como os planos e as estruturas articulados a fim de obter respostas para os problemas de estudo, um guia para a experimentação, coleta de dados e análise de resultados.

#### **3.1 Descrição da pesquisa**

A pesquisa foi classificada como exploratória e descritiva quanto aos objetivos propostos.

Conforme Beuren (2012, p. 80), a pesquisa exploratória ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada, buscando-se, assim, conhecer com maior profundidade o assunto de forma a torná-lo mais claro ou construir questões importantes acerca do mesmo. A pesquisa descritiva, por seu turno, tem como foco descrever as características de uma determinada população ou fenômeno, ou ainda estabelecer relações entre variáveis estudadas (SILVA, 2010, p. 59).

Dessa forma, a classificação da pesquisa como exploratória decorre do fato de não haver estudos que abordem a eficácia do Sped Fiscal ICMS/IPI enquanto instrumento promotor da racionalização das obrigações tributárias acessórias no âmbito do ICMS pelas Administrações Tributárias Estaduais. É também descritiva por se propor a investigar se o

Sped Fiscal ICMS/IPI reúne as características necessárias à promoção da racionalização das obrigações tributárias acessórias, bem como identificar o atual estágio em que se encontram as Administrações Tributárias estaduais em relação às exigências instrumentais relativas ao ICMS.

Quanto aos procedimentos de investigação a pesquisa se caracteriza por ser bibliográfica, documental e *survey*.

Silva (2010, p. 54) define a pesquisa bibliográfica como aquela que pesquisa e discute um assunto com base em referências teóricas já publicados em documentos (livros, artigos, dissertações, normas legais, etc.). Esse levantamento foi utilizado para se atingir o OE-1 da pesquisa.

A pesquisa documental é baseada em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados, sendo utilizada para organização de informações dispersas e a fim de conferir-lhes nova importância como fonte de consulta (BEUREN, 2012, p. 89). Para atingir o OE-2 e o OE-3 da pesquisa foi adotado esse tipo de procedimento de investigação.

O *survey* ou pesquisa-levantamento consiste na coleta de dados referentes a uma população (podendo ser a partir de uma amostra selecionada), cujo comportamento se pretende conhecer (SILVA, 2010, p. 56). Esse levantamento foi adotado para se atingir o OE-4.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa foi caracterizada como qualitativa.

Segundo Richardson (1999, *apud* BEUREN, 2012, p. 91-92), os estudos qualitativos podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas

variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos, sendo que essa abordagem pode ser uma forma adequada para se conhecer a natureza de um fenômeno social.

A abordagem qualitativa caracteriza a pesquisa pois pretendeu-se investigar o comportamento das Administrações Tributárias da Região Norte do Brasil no tocante à racionalização das obrigações tributárias acessórias no âmbito do ICMS a partir do advento da exigência de apresentação do Sped Fiscal ICMS/IPI.

### **3.2 Universo de estudo, unidades de observação e unidades de análise**

O universo de estudo constitui-se na totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinada pesquisa (BEUREN, 2012, p. 118).

A pesquisa teve como universo de estudo as UFs que compõem a Região Norte do Brasil e que no ano de 2015 possuíam instituída a exigência de apresentação do arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI para seus contribuintes.

Todas as sete UFs da Região Norte (Acre, Amazonas, Amapá, Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins) possuíam as características necessárias para compor o universo de estudo, não sendo utilizada a seleção de amostras.

Os respectivos órgãos de Administração Tributária das UFs da Região Norte foram definidos como as unidades de observação da presente pesquisa, pois é nesses órgãos que se realiza a gestão em âmbito estadual do Sped Fiscal ICMS/IPI.

As unidades de análise foram os servidores públicos pertencentes aos quadros das Administrações Tributárias das UFs da Região Norte identificados como responsáveis pela gestão do Sped Fiscal ICMS/IPI em seu Estado. Essa identificação foi realizada por meio de contato com o Grupo de Trabalho nº 48 (GT-48) do Confaz, que reúne os representantes das UFs que participam do projeto Sped Fiscal ICMS/IPI.

### **3.3 Instrumentos da pesquisa**

Beuren (2012, p. 128) afirma que os instrumentos de pesquisa a serem utilizados dependem dos objetivos que o pesquisador pretende alcançar e da população a ser investigada.

A partir da caracterização contida na obra de Beuren (2012, p. 128-135), foram adotados os seguintes instrumentos na presente pesquisa, apresentando-se também sua correlação com os objetivos propostos:

Quadro 4: Instrumentos de pesquisa e correlação com os objetivos específicos da pesquisa

<b>Instrumento de pesquisa</b>	<b>Caracterização do instrumento (BEUREN, 2012)</b>	<b>Objetivo específico a ser atingido</b>
Pesquisa de fontes primárias	Trabalha com informações que não receberam tratamento analítico	OE-1; OE-2; OE-3
Pesquisa de fontes secundárias	Utiliza contribuições já publicadas sobre o tema estudado	OE-1
<i>Checklist</i>	Roteiro de itens que devem ser verificados	OE-2; OE-3
Entrevista	Formulação de perguntas à população selecionada	OE-4
Questionário	Questões apresentadas por escrito à população a fim de conhecer opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas e situações vivenciadas	OE-4

Fonte: BEUREN (2012) e objetivos específicos do projeto de pesquisa.

### 3.4 Coleta e organização dos dados

As fontes primárias usadas na pesquisa consistiram de atos normativos legais, manuais e outros documentos de orientação editados pelas Administrações Tributárias estaduais e pelo Confaz, relativos ao cumprimento das obrigações tributárias acessórias pelos contribuintes do ICMS que foram objetos de análise no presente estudo (Sped Fiscal ICMS/IPI, GI/ICMS, GIA/ST e Declarações ou Guias de Informação do ICMS). Sua coleta foi realizada mediante busca nos sítios eletrônicos onde estava disponibilizado o acesso ao acervo normativo relacionado e os manuais e documentos de orientação editados pelas Administrações Tributárias e pelo Confaz.

Dissertações, teses, artigos científicos, livros e textos publicados em meios eletrônicos compuseram as fontes secundárias da pesquisa e sua coleta foi realizada em acervos físicos particulares e em sítios eletrônicos na internet de universidades, de periódicos científicos e outras bases de consulta, a partir do acesso direto ou com o uso de ferramentas de busca na internet (Google, Google Acadêmico e portais Scielo e Scopus).

O *checklist* foi usado para “mapear” as obrigações tributárias acessórias GI/ICMS (Apêndice I) e GIA/ST (Apêndice II) a fim de verificar a correspondência de seu conteúdo com as informações apresentadas no arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI. A elaboração do *checklist* teve por base os normativos que disciplinam a exigência das obrigações tributárias acessórias GI/ICMS e GIA/ST e o Ato Cotepe/ICMS nº 9/2008 que definiu o leiaute do arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI.

O tipo de entrevista usado no estudo foi a estruturada. Uma pergunta foi encaminhada por e-mail no mês de março de 2015 para os servidores públicos que compõem as unidades de análise da pesquisa, sendo obtidos 100% de retorno. O propósito da entrevista estruturada foi o de verificar a situação de dispensa ou não das obrigações tributárias acessórias GI/ICMS, GIA/ST e Declaração/Guia Mensal de Informações e Apuração do ICMS por cada Administração Tributária que compõe o universo de estudo.

Na tabulação dos dados coletados na entrevista não são identificadas as respostas por unidade de observação, pois essa foi uma condição previamente informada aos servidores para os quais foi encaminhada a pergunta por e-mail.

Os dados foram agrupados considerando a obrigação tributária acessória (GI/ICMS, GIA/ST e Declaração/Guia Mensal de Informações do ICMS) e as respostas fornecidas pelas Administrações Tributárias (“sim, a obrigação tributária acessória foi dispensada”, ou “não, a

obrigação tributária não foi dispensada”), sendo estas apresentadas por meio de suas frequências absoluta e relativa.

O questionário foi aplicado após o recebimento das respostas à entrevista. O instrumento foi estruturado em quatro blocos de questões (Apêndice III), sendo os três primeiros compostos de perguntas fechadas, quatro para cada obrigação tributária acessória cuja situação de dispensa de exigência com o advento do Sped Fiscal ICMS/IPI se pretendeu investigar (GI/ICMS, GIA/ST e Declaração/Guia Mensal de Informações do ICMS). O último bloco consistiu de duas perguntas também fechadas onde se pretendeu investigar a possibilidade de dispensa de outras obrigações tributárias acessórias no âmbito do ICMS pelas Administrações Tributárias que compuseram a universo de estudo.

O questionário foi elaborado em um arquivo Microsoft Word e encaminhado por e-mail no mês de julho de 2015 aos mesmos servidores que participaram da entrevista. Após o envio do primeiro e-mail, três das sete unidades de observação enviaram o questionário respondido. Um segundo e-mail foi enviado reforçando o pedido para que as quatro restantes contribuíssem com a pesquisa, tendo como retorno mais três questionários enviados respondidos. Um terceiro e-mail foi enviado à única unidade de observação pendente de resposta obtendo-se como retorno o questionário respondido, totalizando assim 100% de participação do universo de estudo.

Na tabulação dos dados coletados com a aplicação do questionário não são identificadas as respostas por unidade de observação, pois essa foi uma condição previamente informada aos servidores das Administrações Tributárias que participaram da pesquisa.

Os dados coletados foram agrupados em quadros considerando a obrigação tributária acessória (GI/ICMS, GIA/ST e Declaração/Guia Mensal de Informações do ICMS) e as

respostas fornecidas pelos servidores das Administrações Tributárias, sendo estas apresentadas por meio de suas frequências absoluta e relativa.

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

A fundamentação teórica da pesquisa apresentada no Capítulo 2 procurou contextualizar o surgimento do SPED e de seus subprojetos, dentre eles o Sped Fiscal ICMS/IPI.

Tal contextualização se mostrou necessária para o entendimento de que a iniciativa das Administrações Tributárias do Brasil (federal, estaduais e distrital) em buscar um novo patamar na relação Fisco-contribuinte, baseada em informações apresentadas em documentos e declarações no formato exclusivamente eletrônico, se insere em um bojo de mudanças promovidas pela Administração Pública (em sentido amplo) na busca por maior eficiência e eficácia, com a otimização de recursos e redução de custos.

No caso da gestão tributária pública, a otimização de resultados é entendida por grande parte dos autores como a busca pela redução do *tax gap*, com a aproximação da arrecadação tributária efetiva da arrecadação tributária potencial, mediante ampliação do espectro da obediência tributária e conseqüente redução da evasão tributária.

O Sped Fiscal ICMS/IPI, subprojeto do SPED, por meio das novas TIC associadas, possibilita às Administrações Tributárias a implantação de novos controles fiscais (*e-enforcement*). O lastro de informações relativas ao ICMS e ao IPI, apresentado em seu arquivo digital (seção 2.5.3 do Capítulo 2), cria um leque de opções para auditorias em massa sobre dados fiscais dos contribuintes.

Exatamente por esse volume de informações prestadas pelos contribuintes é que se reconhece o potencial de substituição das obrigações tributárias acessórias em modelo convencional pelos dados apresentados pelos contribuintes no arquivo digital do Sped Fiscal

ICMS/IPI, com vistas ao alcance da racionalização e simplificação das obrigações tributárias acessórias e redução dos custos de conformidade tributária.

Com a incursão teórica do Capítulo 2 a pesquisa cumpriu o OE-1 proposto.

Para atingir o OE-2 da pesquisa, se fez antes necessário a conceituação das obrigações tributárias acessórias GI/ICMS e GIA/ST (seção 2.4.3 do Capítulo 2), com abordagem dos aspectos legais e do conteúdo informacional dessas declarações.

A GI/ICMS é, em síntese, uma declaração onde são apresentados os valores relativos às operações/prestações interestaduais praticadas pelo contribuinte, sendo que tais valores devem ser identificados por cada UF de origem e de destino. A GIA/ST é uma declaração onde o contribuinte substituto tributário informa os valores relativos às operações sujeitas à incidência do ICMS-ST, sendo que deve ser apresentada para cada UF com que o contribuinte praticou operações sob o regime de substituição tributária.

Os dois *checklists* elaborados para realizar a comparação entre as informações prestadas na GI/ICMS e na GIA/ST com aquelas apresentadas no arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI encontram-se nos Apêndices I e II.

Sobre o comparativo GI/ICMS e Sped Fiscal ICMS/IPI (Apêndice I) os dados coletados revelaram o seguinte:

- as informações relativas à identificação do contribuinte guardam correspondência entre as duas exigências instrumentais, ou seja, todas as informações prestadas na GI/ICMS destinadas a identificar o seu declarante também estão presentes no arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI;
- em relação às entradas de mercadorias e bens ou aquisições de serviços o comparativo demonstrou que é possível extrair do arquivo digital do Sped Fiscal

ICMS/IPI as informações relativas ao valor contábil e à base de cálculo a partir de cada um dos documentos fiscais escriturados pelo contribuinte declarante (nota fiscal, nota fiscal de fornecimento de energia, nota fiscal de serviço de transporte, conhecimento de transporte, nota fiscal de serviço de comunicação), totalizando-os por UF de origem;

- ainda em relação às entradas de mercadorias e aquisições de serviços, observou-se que as informações referentes a “Outras Entradas” (operações isentas ou não tributadas) declaradas na GI/ICMS não apresentam uma correspondência direta (Registro e Campo) no arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI, no entanto essa é uma informação que pode ser “calculada” pela Administração Tributária ao receber os dados da escrituração digital do contribuinte, pois o valor das outras entradas corresponde à diferença entre o valor contábil das operações/prestações e a base de cálculo do ICMS, valores informados nos documentos fiscais escriturados pelo contribuinte;
- os valores relativos ao ICMS cobrado por substituição tributária nas aquisições do contribuinte declarante (nesse caso, na figura do contribuinte substituído) também não apresentam correspondência direta no arquivo do Sped Fiscal, uma vez que o valor do imposto retido pelo fornecedor (o substituto tributário) não é informado na escrituração dos documentos fiscais nos registros obrigatórios (C100, C170 e C190); todavia, é facultado à Administração Tributária de domicílio do declarante determinar que o ICMS retido pelo substituto tributário seja informado no Sped Fiscal ICMS/IPI pelo contribuinte substituído, mediante instituição da obrigatoriedade de outros Registros previstos no leiaute do arquivo digital (p. ex. Registro C197);

- sobre as saídas de mercadorias e/ou prestações de serviços constatou-se uma correspondência quase total entre as informações declaradas na GI/ICMS e aquelas apresentadas no arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI;
- a exceção está na informação relativa às “Outras Saídas” (saídas isentas ou não tributadas) declaradas na GI/ICMS, que assim como no caso das “Outras Entradas” não encontra correspondência direta no Sped Fiscal ICMS/IPI, mas da mesma forma também pode ser “calculada” a partir do valor contábil das Saídas/Prestações deduzido da base de cálculo do ICMS, ambos constantes da escrituração dos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte declarante;
- ainda sobre as saídas de mercadorias e/ou prestações de serviços, as informações relativas ao ICMS-ST retido pelo contribuinte declarante na condição de substituto tributário encontram correspondência entre aquelas prestadas na GI/ICMS e as constantes no arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI.

Sobre o comparativo GIA/ST e Sped Fiscal ICMS/IPI (Apêndice II) os dados coletados revelaram o seguinte:

- as informações relativas à identificação do contribuinte guardam correspondência entre as duas exigências instrumentais, ou seja, todas as informações prestadas na GIA/ST destinadas a identificar o seu declarante também estão presentes no arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI;
- a identificação da UF favorecida, do período de referência da apuração do ICMS-ST, a indicação de se tratar de um período com ou sem operações sujeitas à substituição tributária e se apuração apresentada está substituindo (retificando) outra anteriormente apresentada, a data de vencimento do ICMS-ST apurado,

todas são informações apresentadas na GIA/ST que possuem correspondência no arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI;

- o valor dos produtos sujeitos à substituição tributária, e respectivos valores de IPI, despesas acessórias, base de cálculo e valor do ICMS próprio e base de cálculo do ICMS-ST, informados por seu total na GIA/ST, podem ser extraídos a partir de cada documento fiscal relativo a uma operações sujeita à substituição tributária e escriturado pelo contribuinte no arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI, segregando-se esse informação por UF de destino das operações/prestações;
- as informações relacionadas à apuração do ICMS/ST (valor do imposto retido por ST, créditos pela devolução de mercadorias sujeitas à ST, ressarcimentos de ICMS-ST, saldo credor de ICMS-ST de período anterior, pagamentos antecipados de ICMS-ST, ICMS-ST a recolher à UF favorecida ou crédito de ICMS-ST para o período seguinte) guardam estreita correspondência entre as duas obrigações acessórias;
- em relação ao valor do repasse ou complemento do ICMS-ST referente a combustíveis, campos 19 e 39 da GIA/ST, é necessário que a UF favorecida defina um código de ajuste de apuração do ICMS-ST (item 5.1.1 do Ato Cotepe/ICMS nº 9/2008) a fim de permitir a correta identificação dessa informação no arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI;
- as transferências de mercadorias sujeitas à substituição tributária (campo 38 da GIA/ST) podem ser “calculadas” pela UF favorecida, a partir da identificação desse tipo de operação nos documentos fiscais de saída escriturados pelo contribuinte.

Com os *checklists* apresentados nos Apêndices I e II, confrontando-se o conteúdo informacional da GI/ICMS e GIA/ST com as informações presentes no arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI, a pesquisa atingiu seu OE-2.

A análise comparativa entre as informações apresentadas na GI/ICMS e na GIA/ST com aquelas de mesma natureza presentes no arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI revelou um alto grau de similaridade entre os dados contidos naquelas duas obrigações tributárias acessórias e os apresentados pelo contribuinte em sua escrita fiscal digital.

Observou-se que a quase totalidade das informações que as Administrações Tributárias exigem que o contribuinte apresente na GI/ICMS já são fornecidas mensalmente com a entrega do arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI. Mesmo aquelas informações que não apresentam correspondência direta (caso de “Outras Entradas” e de “Outras Saídas”) podem ser conhecidas a partir de dados contidos no arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI.

Igual situação foi verificada no confronto das informações apresentadas na GIA/ST com o conteúdo do arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI.

Há uma correspondência direta na quase totalidade das informações declaradas na GIA/ST em relação àquelas contidas no arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI, sendo necessárias poucas adaptações que poderiam ser promovidas pelas Administrações Tributárias para que essa similaridade alcance os 100%, como no caso da informação relativa ao valor do repasse ou complemento do ICMS-ST referente a combustíveis, que exige que as UFs estabeleçam códigos de ajuste (item 5.1.1 do Ato Cotepe/ICMS nº 9/2008) a serem utilizados pelos contribuintes a fim de permitir a correta identificação desse dado.

O grau de similaridade evidenciado nos *checklists* apresentados nos Apêndices I (GI/ICMS e Sped Fiscal ICMS/IPI) e II (GIA/ST e Sped Fiscal ICMS/IPI) deixam claro a

redundância de informações a que está submetido o contribuinte obrigado a apresentar o Sped Fiscal ICMS/IPI, enquanto perdurarem as exigências de também apresentar a GI/ICMS e a GIA/ST, com o agravante no caso desta última de se tratar de uma declaração que deve ser apresentada para cada UF com que o contribuinte praticou operação ou prestação sujeita à substituição tributária no período (ou seja, é possível que em um mês o contribuinte seja obrigado a apresentar até vinte e sete GIA/ST), sendo que ao apresentar a sua UF de domicílio o arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI as informações relativas às operações/prestações interestaduais, bem como a apuração do ICMS-ST, são automaticamente compartilhadas com as demais UFs (arquivo das OIE, conforme explicitado na seção 2.5.4 do Capítulo 2), sem a necessidade de outro envio pelo contribuinte declarante.

Dessa forma, os resultados da pesquisa apontam para a possibilidade de dispensa, por parte das Administrações Tributárias, da GI/ICMS e da GIA/ST para os contribuintes que apresentam o arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI, atingindo-se assim o OE-3 proposto.

Verificado que é possível a dispensa da GI/ICMS e da GIA/ST a partir do uso das informações fornecidas pelo contribuinte no arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI, a pesquisa levantou a atual situação em que se encontra a exigência dessas duas obrigações instrumentais pelas Administrações Tributárias da Região Norte do Brasil, assim como a exigência de apresentação da Declaração ou Guia Mensal de Informações do ICMS, instituída pelos Estados para atender sua necessidade de informações específicas relacionadas à apuração do imposto e sobre o movimento econômico de seu contribuinte.

Esse levantamento, que visou atender ao OE-4 da pesquisa, se dividiu em duas etapas, sendo aplicados dois instrumentos, a entrevista e o questionário, conforme detalhado na seção 3.4 do Capítulo 3.

A pergunta formulada na entrevista e as repostas apresentadas pelos entrevistados estão dispostas no Quadro 5:

Quadro 5: Exigência da GI/ICMS, da GIA/ST e da Declaração/Guia Mensal para contribuintes obrigados ao Sped Fiscal ICMS/IPI

A Administração Tributária do Estado mantém a exigência de apresentação da GI/ICMS, da GIA/ST e de sua Declaração/Guia Mensal do ICMS, para os contribuintes obrigados ao envio do arquivo digital da EFD ICMS/IPI?			
	GI/ICMS	GIA/ST	Declaração / Guia Mensal
Sim	7 (100,0%)	7 (100,0%)	7 (100,0%)
Não	0	0	0
<b>TOTAL DE RESPOSTAS</b>	<b>7 (100,0%)</b>	<b>7 (100,0%)</b>	<b>7 (100,0%)</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados apontaram que apesar do alto grau de correspondência entre as informações apresentadas na GI/ICMS e na GIA/ST com aquelas apresentadas no arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI, conforme depreendido pela análise dos *checklists* constantes dos Apêndices I e II, nenhum dos Estados que compõem o universo da pesquisa procedeu à dispensa dessas obrigações tributárias acessórias. De igual maneira, esses Estados mantêm a exigência de apresentação de sua Declaração/Guia Mensal de ICMS.

Esses resultados demonstram que um dos grandes objetivos do SPED, o de racionalizar o cumprimento das obrigações tributárias acessórias, não vem sendo alcançado em relação às exigências instrumentais impostas aos contribuintes do ICMS. Mesmo com o arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI contendo praticamente todas as informações apresentadas na GI/ICMS e na GIA/ST, os Estados da Região Norte continuam com a exigência dessas duas obrigações instrumentais.

Em relação à Declaração/Guia Mensal do ICMS, convém destacar que os Estados se reúnem periodicamente no âmbito do GT-48 do Confaz, a fim de, dentre outras discussões, adequar o conteúdo informacional do arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI a suas especificidades

e necessidade de informações sobre as operações/prestações praticadas por seus contribuintes, razão pela qual a cada ano novos Blocos e/ou Registros são incorporados a estrutura lógica do arquivo digital. Apesar do comparativo entre a Declaração/Guia Mensal e o Sped Fiscal ICMS/IPI não ter feito parte do escopo da presente pesquisa, o Quadro 6 fornece uma ideia do grau de compatibilidade entre as informações apresentadas nas duas obrigações acessórias.

Recebidas as respostas à entrevista e constatado que nenhuma das Administrações Tributárias que compõem o universo da pesquisa procedeu à dispensa da GI/ICMS, da GIA/ST e/ou de sua Declaração/Guia Mensal do ICMS para os contribuintes obrigados ao envio do arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI, a segunda etapa do levantamento que visou atender ao OE-4 consistiu na aplicação do questionário apresentado no Apêndice III.

Quadro 6: Compatibilidade de dados entre o Sped Fiscal ICMS/IPI e a GI/ICMS, a GIA/ST e a Declaração/Guia Mensal de ICMS

Os dados contidos no arquivo digital da EFD ICMS/IPI atendem à necessidade de informação relativa às operações e prestações interestaduais declaradas pelo contribuinte na GI/ICMS, às operações sujeitas à substituição tributária do ICMS praticadas pelos contribuintes substitutos tributários apresentadas na GIA/ST e às operações e prestações e apuração do ICMS e de outras informações apresentadas na Declaração/Guia Mensal pelos contribuintes?			
	GI/ICMS	GIA/ST	Declaração / Guia Mensal
atendem completamente	4 (57,1%)	3 (42,9%)	3 (42,9%)
atendem parcialmente	1 (14,3%)	2 (28,6%)	3 (42,9%)
não atendem	0	0	0
não há estudo de compatibilidade de dados com a EFD ICMS/IPI	2 (28,6%)	2 (28,6%)	1 (14,2%)
<b>TOTAL DE RESPOSTAS</b>	<b>7 (100,0%)</b>	<b>7 (100,0%)</b>	<b>7 (100,0%)</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

O objetivo dessa pergunta foi verificar se as Administrações Tributárias da Região Norte possuíam estudo sobre compatibilidade entre os conteúdos das obrigações tributárias acessórias (GI/ICMS, GIA/ST e Declaração/Guia Mensal) e do arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI.

Os resultados evidenciaram que apesar de ainda não haver ocorrido a dispensa da GI/ICMS, da GIA/ST e da Declaração/Guia Mensal pelas Administrações Tributárias, a maioria das UFs desenvolveu uma análise comparativa entre o conteúdo dessas exigências instrumentais e o arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI, afirmando que os dados contidos na escrita digital do contribuinte atendem completa ou parcialmente sua necessidade de informações. Essa posição das Administrações Tributárias vai ao encontro do que foi apontado na presente pesquisa, conforme apresentado na análise dos *checklists* relativos aos comparativos “GI/ICMS e Sped Fiscal ICMS/IPI” e “GIA/ST e Sped Fiscal ICMS/IPI” (Apêndices I e II).

De se destacar também a atenção dada à comparação entre a Declaração/Guia Mensal do ICMS e o arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI, pois apenas uma Administração Tributária informou não ter realizado estudo de compatibilidade entre essas duas obrigações tributárias acessórias. Em comparação, verifica-se que duas informaram não terem realizado estudo semelhante em relação à GI/ICMS e duas em relação à GIA/ST. Os Quadros 8 e 9, apresentados mais à frente, esclarecem essa priorização dada à Declaração/Guia Mensal.

Quadro 7: Impedimento para dispensa da GI/ICMS, GIA/ST e Declaração/Guia Mensal de ICMS para os contribuintes obrigados ao envio do arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI

Qual o principal motivo que tem impossibilitado a dispensa da GI/ICMS, da GIA/ST e da Declaração/Guia Mensal do ICMS para os contribuintes obrigados à EFD ICMS/IPI?	GI/ICMS	GIA/ST	Declaração / Guia Mensal
dificuldades técnicas para se trabalhar com os dados do arquivo digital da EFD ICMS/IPI	0	0	0
elevado grau de inconsistência das informações prestadas pelos contribuintes no arquivo digital da EFD ICMS/IPI	3 (37,5%)	2 (28,6%)	3 (37,5%)
indisponibilidade de recursos (financeiros, materiais e/ou humanos) necessários para adaptação de sistemas e rotinas	3 (37,5%)	3 (42,9%)	4 (50,0%)
decisão de se manter a obrigatoriedade por prazo indefinido	0	0	0
outro	2 (25,0%)	2 (28,6%)	1 (12,5%)
<b>TOTAL DE RESPOSTAS</b>	<b>8<sup>1</sup> (100,0%)</b>	<b>7 (100,0%)</b>	<b>8<sup>2</sup> (100,0%)</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

<sup>1</sup> um respondente assinalou duas respostas para GI/ICMS

<sup>2</sup> um respondente assinalou duas respostas para Declaração/Guia Mensal

O SPED, assim como as demais iniciativas voltadas ao aprimoramento tecnológico dos controles do Fisco, exigiu do contribuinte o dispêndio de recursos para adaptação de rotinas, de pessoal, de sistemas. Uma das expectativas geradas foi a de que esse sacrifício seria “compensado” com a redução da quantidade de obrigações tributárias acessórias, sobretudo com a eliminação daquelas que representam uma redundância de informações.

Ao se constatar que essa expectativa está sendo frustrada pela falta dos investimentos necessários por parte das Administrações Tributárias para se adaptarem a um cenário do qual são as “patrocinadoras”, há de se fazer uma reflexão sobre a contrapartida do setor público em relação às exigências impostas aos particulares.

O segundo grande motivo apontado como responsável por atrasar o processo de racionalização das exigências tributárias instrumentais pelas Administrações Tributárias diz respeito às inconsistências detectadas nos dados fornecidos pelos contribuintes no arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI.

Importante ressaltar que, conforme exposto na Fundamentação Teórica da pesquisa, esse elevado número de erros é também uma das dificuldades que as empresas encontram para desenvolverem seus negócios no Brasil, apontada pelo Banco Mundial (2014c, p. 88), em virtude de as declarações exigidas em formato eletrônico possuírem regras complexas e de difícil compreensão.

Quadro 8: Pedido de dispensa da GI/ICMS, GIA/ST e Declaração/Guia Mensal de ICMS

Existem solicitações de contribuintes, de entidades representativas de classes e/ou de profissionais que atuam na área tributária para que seja dispensada a GI/ICMS, a GIA/ST e/ou a Declaração/Guia Mensal para os contribuintes obrigados à EFD ICMS/IPI?			
	GI/ICMS	GIA/ST	Declaração / Guia Mensal
sim	2 (28,6%)	1 (14,3%)	5 (71,4%)
não	5 (71,4%)	6 (85,7%)	2 (28,6%)
<b>TOTAL DE RESPOSTAS</b>	<b>7 (100,0%)</b>	<b>7 (100,0%)</b>	<b>7 (100,0%)</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados demonstraram que o principal movimento dos contribuintes em relação à simplificação das obrigações tributárias acessórias no âmbito do ICMS é pela dispensa da Declaração/Guia Mensal de informações do imposto.

Essa “pressão” por parte dos contribuintes e de seus representantes explica, em grande parte, os resultados que a pesquisa apurou quanto ao estudo de compatibilidade entre as obrigações tributárias instrumentais e o Sped Fiscal ICMS/IPI, evidenciado no Quadro 6, onde as respostas apresentadas pelas Administrações Tributárias evidenciaram uma atenção especial à Demonstração/Guia Mensal do ICMS.

Como se trata de uma declaração que via de regra deve ser apresentada a cada mês (a GI/ICMS é apresentada anualmente e a GIA/ST apenas nos casos em que ocorreram operações/prestações sujeitas à substituição tributária), há um grande interesse dos contribuintes que os dados do arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI, também apresentado mensalmente, venham a substituir a Declaração/Guia Mensal, eliminando assim algumas horas-trabalho dos setores fiscais das empresas e evitando a redundância das informações fiscais comuns as duas obrigações tributárias acessórias.

Quadro 9: Previsão de dispensa da GI/ICMS, GIA/ST e Declaração/Guia Mensal de ICMS

A Administração Tributária do Estado planeja dispensar a exigência da GI/ICMS, da GIA/ST e/ou da Declaração/Guia Mensal para os contribuintes obrigados à EFD ICMS/IPI?			
	GI/ICMS	GIA/ST	Declaração / Guia Mensal
sim, a dispensa ocorrerá até o final do ano de 2015	1 (16,7%)	0	0
sim, a dispensa ocorrerá após o ano de 2015	2 (33,3%)	2 (28,6%)	6 (85,7%)
não há previsão para dispensa da obrigação	3 (50,0%)	5 (71,4%)	1 (14,3%)
<b>TOTAL DE RESPOSTAS</b>	<b>6<sup>1</sup> (100,0%)</b>	<b>7 (100,0%)</b>	<b>7 (100,0%)</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

<sup>1</sup> um respondente não apresentou resposta para GI/ICMS.

Os resultados novamente apontaram para uma atenção maior dada pelas Administrações Tributárias à dispensa da Declaração/Guia Mensal do ICMS, com a grande

maioria dos respondentes afirmando que há o propósito de que ela venha ocorrer, ainda que após o exercício de 2015.

No entanto, é preocupante verificar que em relação à GIA/ST a maior parte dos respondentes afirmou que não existe previsão para sua dispensa. Também em relação à GI/ICMS a metade afirmou não haver previsão para sua dispensa, ainda que uma Administração Tributária planeje sua eliminação ainda no ano de 2015.

Essa falta de perspectiva quanto à eliminação da GI/ICMS e da GIA/ST, e mesmo em relação à Demonstração/Guia Mensal para a única Administração Tributária que respondeu não haver previsão para sua dispensa, vai de encontro aos objetivos do SPED, prejudicando o processo de racionalização das obrigações tributárias acessórias, realçando o sentimento de frustração nos contribuintes que almejavam a redução do tempo despendido no preenchimento e envio de declarações e consequente diminuição do custo de conformidade tributária.

Quadro 10: Dispensa de outras obrigações tributárias acessórias

	Sim	Não	TOTAL DE RESPOSTAS
A Administração Tributária do Estado promoveu a dispensa de outras obrigações tributárias acessórias no âmbito do ICMS (diferentes da GI/ICMS, da GIA/ST e da Declaração/Guia Mensal do ICMS) a partir da exigência de apresentação do arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI?	5 (71,4%)	2 (28,6%)	<b>7 (100,0%)</b>
A Administração Tributária do Estado pretende promover a dispensa de outras obrigações tributárias acessórias no âmbito do ICMS (diferentes da GI/ICMS, da GIA/ST e da Declaração/Guia Mensal do ICMS) a partir da exigência de apresentação do arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI?	5 (71,4%)	2 (28,6%)	<b>7 (100,0%)</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Apesar de nenhuma das Administrações Tributárias dos Estados que compõem o universo de estudo ter promovido à dispensa da GI/ICMS, da GIA/ST e de sua Declaração/Guia Mensal do ICMS (Quadro 5), a maioria afirmou que a partir da obrigatoriedade do envio do arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI outras obrigações tributárias

acessórias foram dispensadas e, mais ainda, que existe a previsão de que outras exigências instrumentais deixem de ser cobradas do contribuinte.

Com a exposição e análise dos resultados obtidos com a entrevista e com o questionário a pesquisa atendeu seu OE-4.

Os dados coletados permitiram analisar a eficácia do Sped Fiscal ICMS/IPI quanto à efetiva racionalização das obrigações tributárias acessórias exigidas dos contribuintes do ICMS, o OG da presente pesquisa.

Os resultados evidenciaram um comprometimento da eficácia do Sped Fiscal ICMS/IPI em propiciar a racionalização de exigências tributárias instrumentais no âmbito do principal tributo estadual, pois a GI/ICMS, a GIA/ST e a Declaração/Guia Mensal do ICMS, três das principais declarações obrigações tributárias acessórias relacionadas ao ICMS e que serviram como referência de estudo, permanecem sendo exigidas dos contribuintes, ainda que a pesquisa tenha demonstrado um alto grau de compatibilidade entre as duas primeiras e o arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI (Apêndices I e II) e a iniciativa das Administrações Tributárias em priorizar estudos comparativos com suas Declarações/Guias Mensais (Quadro 6).

## 5 CONCLUSÃO

A pesquisa foi conduzida visando responder à seguinte questão: de que forma o Sped Fiscal ICMS/IPI contribuiu para a racionalização e a simplificação das obrigações tributárias acessórias no âmbito do ICMS?

Tomando como referência três das principais exigências instrumentais relacionadas ao ICMS (a GI/ICMS, a GIA/ST e a Declaração/Guia Mensal), a pesquisa demonstrou que até o momento a exigência de envio do arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI não permitiu a racionalização e a simplificação das obrigações tributárias acessórias no âmbito do principal tributo estadual quando considerado o universo de UFs que compõem a Região Norte do Brasil.

A Fundamentação Teórica do presente estudo demonstrou que o SPED e seus subprojetos (dentre eles o Sped Fiscal ICMS/IPI) se inserem em um conjunto de iniciativas promovidas pelas Administrações Tributárias do país visando à redução do *tax gap*, aproximando a arrecadação efetiva da potencial por meio do aperfeiçoamento dos controles fiscais com a adoção de novas TICs.

A essa maior eficiência na atividade arrecadatória que adviria com a implantação gradual dos subprojetos do SPED se agregou a ideia de que também seria promovida a racionalização das exigências tributárias instrumentais, permitindo uma diminuição na quantidade de horas despendidas pelos contribuintes na elaboração e entrega de declarações e de livros contábeis/fiscais às autoridades tributárias, permitindo assim também uma redução nos custos de conformidade tributária.

O arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI contém todos os dados da escrituração de documentos fiscais, apuração dos impostos (ICMS e IPI) e diversas outras informações relacionadas ao movimento econômico-fiscal do contribuinte, e a partir de sua exigência, iniciada no ano de 2009, naturalmente se despertou a expectativa de uma redução na quantidade de obrigações tributárias acessórias relativas ao principal tributo estadual.

A pesquisa evidenciou um elevado grau de compatibilidade entre as informações apresentadas na GI/ICMS e na GIA/ST com aquelas apresentadas no arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI, o que possibilitaria a dispensa dessas exigências instrumentais para os contribuintes do ICMS.

A análise da compatibilidade entre a Declaração/Guia Mensal de informações do ICMS e o arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI não fez parte do escopo da pesquisa e deve ser considerada como uma de suas limitações. Não obstante, as Administrações Tributárias que compuseram o universo de pesquisa afirmaram em sua maioria que, segundo estudos próprios, os dados contidos no arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI guardam correspondência (total ou parcial) com as informações atualmente prestadas pelo contribuinte na Declaração/Guia Mensal do ICMS, o que possibilitaria a dispensa desta obrigação tributária acessória.

Apesar dos estudos de comparabilidade (promovidos pela pesquisa ou pelas próprias Administrações Tributárias) apontarem para um alto grau de aderência entre os dados apresentados no arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI com as informações constantes nas obrigações tributárias acessórias analisadas, nenhum dos Estados que compuseram o universo da pesquisa efetuou até o momento a dispensa da obrigatoriedade de entrega GI/ICMS, da GIA/ST ou de sua Declaração/Guia Mensal para os contribuintes que enviam o arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI.

A pesquisa revelou a disposição das Administrações Tributárias da Região Norte em promover a dispensa da Declaração/Guia Mensal (após o exercício de 2015), sendo que em relação às outras duas exigências instrumentais (GI/ICMS e GIA/ST) a maioria apontou que sequer há previsão para fim de sua exigência.

Mesmo que essa disposição tenha sido manifestada (e ainda assim basicamente restrita a uma das três obrigações tributárias acessórias analisadas), é inegável que decorridos sete anos desde o início da exigência de envio do arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI os contribuintes e a sociedade como um todo esperavam maiores avanços em termos de racionalização do cenário tributário no país. São muitas horas de trabalho despendidas pelos setores contábil e fiscal das empresas para atenderem à demanda do Fisco por um sem-número de declarações e guias e a dispensa de algumas dessas obrigações tributárias acessórias já poderia representar uma significativa economia nos gastos incorridos pelo contribuinte relativo aos custos de conformidade à tributação.

A indisponibilidade de recursos para adaptação de sistemas e rotinas e o alto grau de inconsistência nos dados informados no arquivo do Sped Fiscal ICMS, principais motivos apontados pelas Administrações Tributárias que não permitiram a dispensa das exigências instrumentais analisadas, são pontos de reflexão. O primeiro por evidenciar que a contrapartida do Poder Público está aquém do que se poderia esperar, considerando o sacrifício de recursos que os contribuintes tiveram de incorrer para se adaptarem às exigências que o Sped Fiscal ICMS/IPI (e demais subprojetos do SPED) trouxe consigo, em termos de alteração ou aquisição de *softwares* para tratamento das informações a serem apresentadas, treinamento de pessoal, e etc. O segundo, por despertar o questionamento sobre a dificuldade com que o contribuinte se depara para cumprir a obrigação de enviar o arquivo digital de sua escrita fiscal, uma vez que são muitos Registros e Campos a serem informados, com muitas

regras de validação das informações, tornando complexa a exequibilidade dessa exigência instrumental.

Dessa forma, retomando a questão da pesquisa e reforçando a conclusão já apresentada, a implantação do Sped Fiscal ICMS/IPI não surtiu os efeitos desejados quanto à racionalização das obrigações tributárias acessórias no âmbito do ICMS. Na verdade, os resultados da pesquisa demonstraram que, por hora, o Sped Fiscal ICMS/IPI se tornou apenas mais uma de tantas outras exigências instrumentais a que o contribuinte está submetido.

Com o fito de tentar provocar uma mudança nesse panorama, recentemente o Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais, um fórum de discussões técnicas ligado ao Confaz, criou um grupo de trabalho de simplificação das obrigações tributárias acessórias, e um dos pontos abordados em suas últimas reuniões foi justamente a substituição de declarações e guias de informação do ICMS pelas informações prestadas pelo contribuinte no Sped Fiscal ICMS/IPI. No mesmo sentido, representantes dos Fiscos das três esferas se reuniram no mês de outubro/2015 no décimo Encontro Nacional de Administradores Tributários e dentre os diversos protocolos de cooperação firmados vale destacar o que pretende simplificar e reduzir as obrigações tributárias acessórias diante das informações disponíveis no SPED.

Parece haver, enfim, um movimento mais concreto por parte da União e dos Estados a fim de tornar realidade a promessa da simplificação e da racionalização das obrigações tributárias acessórias a partir da implantação do SPED. Conforme demonstrado na pesquisa, o Sped Fiscal ICMS/IPI, pela natureza e extensão das informações prestadas pelo contribuinte, apresenta um grande potencial para substituir diversas declarações e guias relacionadas ao controle do ICMS, em especial a três exigências instrumentais analisadas (GI/ICMS, GIA/ST

e Declaração/Guia Mensal). Cabe agora acompanhar o desdobramento dessas ações e se elas vão culminar em uma efetiva melhoria no ambiente tributário do país.

A pesquisa apresentou algumas limitações, além da já mencionada ausência de análise comparativa entre as informações da Declaração/Guia Mensal com os dados apresentados no arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI.

Foi possível alcançar a participação de todas as Administrações Tributárias da Região Norte (o universo delimitado na pesquisa), no entanto não é possível inferir que os resultados apresentados seriam os mesmos em UFs pertencentes a outras regiões do país. Assim, pesquisas futuras poderiam ampliar o espectro espacial do levantamento, a fim de se obter uma visão mais ampla sobre o atual panorama de racionalização das obrigações tributárias acessórias no âmbito do ICMS com o advento do SPED.

As principais dificuldades apontadas pelas Administrações Tributárias para dispensa da GI/ICMS, da GIA/ST e da Declaração/Guia Mensal foram apenas identificadas no estudo. Futuras pesquisas poderiam aprofundar a análise acerca das restrições (financeiras, de material e/ou de pessoal) enfrentadas pelo Fisco para efetivar a racionalização tributária prometida pelo SPED e seus subprojetos, assim como analisar as dificuldades com que se deparam os contribuintes para informar os dados de seu movimento econômico-fiscal no arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI e que têm ocasionado o elevado grau de inconsistências apontado pelas Administrações Tributárias como impeditivo para redução da quantidade de exigências instrumentais no âmbito do ICMS.

A pesquisa se centrou na discussão da racionalização das obrigações tributárias acessórias partindo da seleção de três declarações relacionadas ao ICMS: a GI/ICMS, a GIA/ST e Declaração/Guia Mensal. No entanto, dentre os resultados apurados está a confirmação de que outras exigências instrumentais no âmbito do principal tributo estadual

foram ou serão dispensadas para os contribuintes obrigados a enviar o arquivo do Sped Fiscal ICMS/IPI. Essa é uma outra possibilidade para desenvolvimento de futuros trabalhos, onde poderiam analisar a extensão dos efeitos da implementação do Sped Fiscal em outras obrigações tributárias acessórias relacionadas ao ICMS.

## REFERÊNCIAS

ALLINGHAN, Michael G.; SANDMO, Agnar. *Indome tax evasion: a theoretical analysis*. *Journal of Public Economics*, Amsterdam, v. 1, p. 323-338, 1972.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ALVES, Adenes T. *O impacto do ICMS substituição tributária no fluxo de caixa em curto prazo em uma empresa distribuidora de produtos farmacêuticos*. 2010. 66 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Faculdade de Estudos Sociais da Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2010.

BANCO MUNDIAL. *Doing Business 2015: going beyond efficiency*. Washington, DC: *World Bank Group*, 2014a. Disponível em: <<http://www.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB15-Full-Report.pdf>>. Acesso em: 30 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. *Doing Business 2015: going beyond efficiency (Economy Profile 2015 – Brazil)*. Washington, DC: *World Bank Group*, 2014b. Disponível em: <<http://www.doingbusiness.org/data/exploreconomies/~media/giawb/doing%20business/documents/profiles/country/BRA.pdf?ver=2>>. Acesso em: 30 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. *Paying Taxes 2015: the global picture*. *World Bank Group*, 2014c. Disponível em: <<http://www.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Special-Reports/Paying-Taxes-2015.pdf>>. Acesso em: 30 dez. 2014.

BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. *Inflação, tributação e competitividade*. *Revista do BNDES*, v. 8, n. 15, p. 213-246, jun. 2001. Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/revista/rev1508.pdf](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/revista/rev1508.pdf)>. Acesso em: 20 dez. 2014.

BERTOLUCCI, Aldo V. *Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil*. 2001. 178 f. Dissertação (Mestrado Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

BEUREN, Ilse M. (org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade*. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 20 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). *Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998*. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito

Federal, e dá outras providências. Brasília, 4 jun. 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm)>. Acesso em: 20 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 20 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007*. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital. 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: 20 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. Conselho Nacional de Política Fazendária. *Convênio S/Nº, de 15 de dezembro de 1970*. Cria o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais. Disponível em: <[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/sinief/cvsn\\_70.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/sinief/cvsn_70.htm)>. Acesso em: 20 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. Conselho Nacional de Política Fazendária. *Convênio ICMS nº 57, de 28 de junho de 1995*. Dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e a escrituração de livros fiscais por contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados. Disponível em: <[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/ICMS/1995/CV057\\_95.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/ICMS/1995/CV057_95.htm)>. Acesso em 20 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. Conselho Nacional de Política Fazendária. *Convênio ICMS nº 143, de 15 de dezembro de 2006*. Institui a Escrituração Fiscal Digital – EFD. Disponível em: <[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/2006/CV143\\_06.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/2006/CV143_06.htm)>. Acesso em: 20 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. Conselho Nacional de Política Fazendária. *Ato Cotepe/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008*. Dispõe sobre as especificações técnicas para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital - EFD. Disponível em: <[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos\\_cotepe/2008/ac009\\_08.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos_cotepe/2008/ac009_08.htm)>. Acesso em: 20 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. Conselho Nacional de Política Fazendária. *Ajuste Sinief nº 2, de 3 de abril de 2009*. Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital – EFD. Disponível em: <[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2009/aj\\_002\\_09.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2009/aj_002_09.htm)>. Acesso em: 20 dez. 2014.

CAMPELLO, Carlos A. G. B. *Eficiência municipal: um estudo no Estado de São Paulo*. 2003. 205 f. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

CAMPOS, Saulo J. de B. *Competências necessárias à implementação eficaz do SPED: percepção dos operadores de Contabilidade do RN*. 2012. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2012.

CARRAZA, Roque A. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CAVALCANTE FILHO, José V. *Os custos gerados pelo sistema tributário brasileiro e seus impactos no resultado econômico de um empreendimento de construção civil na cidade de*

*Manaus*. 2009. 91 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Faculdade de Estudos Sociais da Universidade Federal do Amazonas, 2009.

CHAVES, Ellen C. *Obrigações tributárias acessórias: aspectos positivos e negativos de sua instituição*. 2010. 214 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

CLARK, Jeremy; FRIESEN, Lana; MULLER, Andrew. *The good, the bad, and the regulator: na experimental test of two conditional audit schemes*. *Economic Inquiry*, Huntington Beach, v. 42, n. 1, p. 69-83, jan. 2004.

DUBIN, Jeffrey A.; WILDE, Louis L. *An empirical analysis of federal income tax auditing and compliance*. *National Tax Journal*, Evanston, v. 41, p. 61-74, 1988.

FRANZONI, Luigi A. Tax evasion and tax compliance. Working paper. University of Bologna - School of Economics, Management, and Statistics, 1998. Disponível em: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=137430](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=137430)>. Acesso em: 21 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. *Tax Compliance*. *Encyclopedia of Law and Economics*, Boudewijn Bouckaert and Gerrit De Geest, eds., Edward Elgar, 2008. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1271168>>. Acesso em: 21 dez. 2014.

FREITAS, Vinicius P. *Nota Fiscal Eletrônica reduz custos para o contribuinte?*. 2010. 142 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Empresarial) – Escola Brasileira de Administração Pública e Empresarial da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2010.

GALLO, Mauro F.; PEREIRA, Carlos A.; CABELLO, Otpavio G. *Carga tributária efetiva: pesquisa empírica sobre empresas brasileiras de capital aberto e fechado*. In: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 31., 2007, Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

GERON, Cecília M. S.; FINATELLI, João R.; FARIA, Ana C.; ROMEIRO, Maria do C. *SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: percepção dos contribuintes em relação ao impacto de sua adoção*. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 5, n. 2, p. 44-67, mai./ago. 2011.

LIMA, Edson S. de. *Pesquisa sobre redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED no Brasil*. 2013. 107 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2013.

MENESCAL, Ana M. F. *A seletividade como instrumento concretizador da justiça fiscal no âmbito do ICMS*. 2007. 188 f. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Fundação Edson Queiroz da Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2007.

NOGUEIRA, Ruy B. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PASSOS, Gustavo R. P. *SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: um novo paradigma em termos de conformidade tributária*. 2010. 142 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2010.

POHLMANN, Marcelo C.; IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Tributação e política tributária: uma abordagem interdisciplinar*. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

ROCHA, João M. *Direito tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2007.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTOS, Sandra R. T. dos. *O impacto da LRF na arrecadação tributária dos municípios gaúchos: uma análise do período de 1996 a 2005*. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 9., 2009, São Paulo. Anais... São Paulo: FEA-USP, 2009. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos92009/254.pdf>>. Acesso em: 20 dez. 2015.

SAYEG, Roberto N. *Sonegação tributária e complexidade*. RAE-Eletrônica, v. 2, n. 1, jan.-jun. 2003. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/raeel/v2n1/v2n1a09.pdf>>. Acesso em: 21 dez. 2014.

SILVA, Antonio C. R. da. *Metodologia da Pesquisa aplicada à Contabilidade*. 3. ed. São Palo: Editora Atlas, 2010.

SILVA FILHO, Gilberto M. da; RUFINO, Maria A.; GIRÃO, Luiz F. de A. P.; SILVA; Guilherme H. C. da. *Impacto nos custos decorrentes da adoção do SPED: uma análise da percepção dos empresários no município de João Pessoa*. In: Congresso Brasileiro de Custos, 20., 2013, Uberlândia. Anais... Uberlândia, 2013.

SIQUEIRA, Marcelo L.; RAMOS, Francisco S. *A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas*. Rev. econ. contemp., vol.9, n.3, p. 555-581, set.-dez. 2005.

SIQUEIRA, Marcelo L. *Um modelo econômico para análise da evasão fiscal do imposto sobre a renda no Brasil*. 2004. 117 f. Tese (Doutorado em Teoria Econômica) – Departamento de Economia, PIMES, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2004.

## APÊNDICE I

### Checklist 1: Compatibilidade das Informações da GI/ICMS com o Sped Fiscal ICMS/IPI

Informações prestadas na GI-ICMS (conforme art. 81 do Convênio SINIEF S/N de 1970 e Anexo do Ajuste Sinief 01/1996)		Correspondência na EFD				Observações
		Não	Sim	Caso Sim		
Grupo de Informações	Tipo de Informação			Registro	Campo	
Identificação do Contribuinte	Firma ou Razão Social		X	0000	06	
	Inscrição Estadual		X	0000	10	
	CNPJ		X	0000	07	
	Período de Referência		X	0000	04 e 05	identificação da data inicial e da data final das informações
	Endereço		X	0005	04	
	Número		X	0005	05	
	Complemento		X	0005	06	
	Bairro ou Distrito		X	0005	07	
	Município		X	0000	11	código do município pela tabela IBGE
CEP		X	0005	03		
Entradas de Mercadorias e bens ou Aquisições de Serviços	Unidade da Federação de origem			0150	07	No cadastro do fornecedor de mercadorias e bens e do prestador de serviço é identificado o código do município de sua localização (tabela IBGE), sendo que os dois primeiros dígitos identificam a UF
			X	C100	04	o código do fornecedor de mercadorias é aquele cadastrado no registro 0150, a partir do qual se identifica o município e a UF de localização
				C500	04	o código do fornecedor de mercadorias é aquele cadastrado no registro 0150, a partir do qual se identifica o município e a UF de localização

			D100	04	o código do prestador de serviço é aquele cadastrado no registro 0150, a partir do qual se identifica o município e a UF de localização	
			D500	04	o código do prestador de serviço é aquele cadastrado no registro 0150, a partir do qual se identifica o município e a UF de localização	
			C100	02	a informação do indicador "0" identifica a operação como sendo "Entrada"	
			C500	02	a informação do indicador "0" identifica a operação como sendo "Entrada"	
			D100	02	a informação do indicador "0" identifica a operação como sendo "Aquisição de Serviço"	
			D500	02	a informação do indicador "0" identifica a operação como sendo "Aquisição de Serviço"	
	Valor Contábil		X	C100	12	
				C500	13	
				D100	15	
				D500	12	
	Base de Cálculo		X	C100	21	
				C500	19	
D100				19		
D500				18		
Outras entradas	X				Apesar dessa informação não constar em um campo específico de um registro é possível calcular o valor das outras entradas a partir do "Valor Contábil" deduzido da "Base de Cálculo", totalizando-se por	

						UF
	ICMS cobrado por substituição tributária - petróleo e energia	X				O substituído tributário quando adquire mercadorias com ICMS cobrado por substituição tributária não informa o valor do imposto retido na escrituração do respectivo documento fiscal
	ICMS cobrado por substituição tributária - outros produtos	X				O substituído tributário quando adquire mercadorias com ICMS cobrado por substituição tributária não informa o valor do imposto retido na escrituração do respectivo documento fiscal
Saídas de Mercadorias e/ou Prestações de Serviços	Unidade da Federação de destino		X	0150	07	No cadastro do destinatário de mercadorias e bens e do tomador do serviço é identificado o código do município de sua localização (tabela IBGE), sendo que os dois primeiros dígitos identificam a UF
			X	C100	04	o código do destinatário de mercadorias e bens é aquele cadastrado no registro 0150, a partir do qual se identifica o município e a UF de localização

		X	C500	04	o código do destinatário de mercadorias e bens é aquele cadastrado no registro 0150, a partir do qual se identifica o município e a UF de localização	
		X	D100	04	o código do tomador do serviço é aquele cadastrado no registro 0150, a partir do qual se identifica o município e a UF de localização	
		X	D500	04	o código do tomador do serviço é aquele cadastrado no registro 0150, a partir do qual se identifica o município e a UF de localização	
		X	C100	02	a informação do indicador "0" identifica a operação como sendo "Entrada"	
		X	C500	02	a informação do indicador "1" identifica a operação como sendo "Saída"	
		X	D100	02	a informação do indicador "1" identifica a operação como sendo "Prestação de Serviço"	
		X	D500	02	a informação do indicador "1" identifica a operação como sendo "Prestação de Serviço"	
	Valor Contábil - destinatário não contribuinte		X	C100	04	O participante informado não deve possuir inscrição estadual no cadastro do registro 0150
				C100	12	
				C500	04	O participante informado não deve possuir inscrição estadual no cadastro do registro 0150
			C500	13		

			D100	04	O participante informado não deve possuir inscrição estadual no cadastro do registro 0150	
			D100	15		
			D500	04	O participante informado não deve possuir inscrição estadual no cadastro do registro 0150	
			D500	12		
	Valor contábil - destinatário contribuinte		X	C100	04	O participante informado deve possuir inscrição estadual no cadastro do registro 0150
				C100	12	
				C500	04	O participante informado deve possuir inscrição estadual no cadastro do registro 0150
				C500	13	
				D100	04	O participante informado deve possuir inscrição estadual no cadastro do registro 0150
				D100	15	
				D500	04	O participante informado deve possuir inscrição estadual no cadastro do registro 0150
				D500	12	
	Base de cálculo - destinatário não contribuinte		X	C100	04	O participante informado não deve possuir inscrição estadual no cadastro do registro 0150
				C100	21	
C500				04	O participante informado não deve possuir inscrição estadual no cadastro do registro 0150	
C500				19		
D100				04	O participante informado não deve possuir inscrição estadual no cadastro do registro 0150	
D100	19					

			D500	04	O participante informado não deve possuir inscrição estadual no cadastro do registro 0150	
			D500	18		
	base de cálculo - destinatário contribuinte		X	C100	04	O participante informado deve possuir inscrição estadual no cadastro do registro 0150
				C100	21	
				C500	04	O participante informado deve possuir inscrição estadual no cadastro do registro 0150
				C500	19	
				D100	04	O participante informado deve possuir inscrição estadual no cadastro do registro 0150
				D100	19	
				D500	04	O participante informado deve possuir inscrição estadual no cadastro do registro 0150
				D500	18	
	Outras saídas	X			Apesar dessa informação não constar em um campo específico de um registro é possível calcular o valor das outras entradas a partir do "Valor Contábil" deduzido da "Base de Cálculo"	
	ICMS cobrado por substituição tributária		X	C100	24	
				C500	22	

## APÊNDICE II

### Checklist 2: Compatibilidade das Informações da GIA/ST com o Sped Fiscal ICMS/IPI

Informações prestadas na GIA-ST (conforme AJUSTE SINIEF 04/93)	Correspondência na EFD				Observações
	Não	Sim	Caso Sim		
			Registro	Campo	
GIA-ST Sem movimento		X	E210	02	
GIA-ST Retificação		X	0000	03	
Data de Vencimento do ICMS-ST		X	E250	04	
Sigla da UF favorecida		X	E200	02	
Período de Referência		X	E200	03	Data inicial
			E200	04	Data final
Inscrição Estadual na UF Favorecida		X	0015	02	Identificação da UF
			0015	03	Inscrição Estadual
Valor dos Produtos		X	C100	16	
Valor do IPI		X	C100	25	
Despesas Acessórias		X	C100	20	
Base de Cálculo do ICMS Próprio		X	C100	21	
ICMS próprio		X	C100	22	
Base de Cálculo do ICMS-ST		X	C100	23	
ICMS Retido por ST		X	E210	08	
ICMS de Devoluções de Mercadorias		X	E210	04	
ICMS de Ressarcimentos		X	E210	05	
Crédito do Período Anterior		X	E210	03	
Pagamentos Antecipados		X	E210	06	
ICMS-ST Devido		X	E210	11	
Repasse ou complemento de ICMS-ST referente a combustíveis		X	E210	09	Compõe o total de "Ajustes a Débito", sendo detalhado no Registro E220
			E220	04	Necessário que a UF favorecida estabeleça um código de ajuste (item 5.1.1 do Ato Cotepe/ICMS nº 9/2008) a ser informado no Campo 02 do Registro E220, a fim de permitir identificação do valor
Crédito para Período Seguinte		X	E210	14	
Total do ICMS-ST a Recolher		X	E210	13	
Nome da Unidade da Federação Favorecida		X	E200	02	
Nome, Firma ou Razão Social		X	0000	06	
DDD/Telefone		X	0005	08	
Endereço Completo		X	0005	04	
Município/UF		X	0000	11	

CEP		X	0005	03	
Inscrição no CNPJ		X	0000	07	
Nome do Declarante		X	0100	02	
CPF/MF		X	0100	03	
Cargo do Declarante na Empresa		X	0100	04	
DDD/Telefone		X	0100	11	
DDD/Fax		X	0100	12	
e-mail do declarante		X	0100	13	
Local e Data		X	0000	11	sem informação de data, apenas local (município)
Informações Complementares:					
realizou operações destinadas à UF favorecida, de combustíveis derivados de petróleo cujo imposto já tenha sido retido anteriormente?	X				
Transferências efetuadas		X	C190	03	CFOP 6408 ou 6409
				07	A totalização dos valores das transferências deve ser segregado por UF favorecida a partir de sua identificação no Registro C100, Campo 04 (destinatário das mercadorias)
Valor do Repasse do dia 20		X	E220	04	Necessário que a UF favorecida estabeleça um código de ajuste (item 5.1.1 do Ato Cotepe/ICMS nº 9/2008) a ser informado no Campo 02 do Registro E220, a fim de permitir identificação do valor

## APÊNDICE III

### Proposta de questionário para coleta de dados

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS  
FACULDADE DE ESTUDOS SOCIAIS  
COORDENAÇÃO DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO “STRICTO SENSU” EM  
CONTABILIDADE E CONTROLADORIA**

Caro(a) senhor(a),

No momento em que temos o prazer de cumprimentá-lo(a), vimos solicitar sua contribuição em nossa pesquisa, com finalidade estritamente acadêmica, para a conclusão do curso de Mestrado em Contabilidade e Controladoria realizado junto à UFAM.

Nosso objetivo neste estudo consiste em analisar a eficácia do Sped Fiscal ICMS/IPI (EFD ICMS/IPI) quanto à efetiva racionalização das obrigações tributárias acessórias exigidas dos contribuintes do ICMS.

Convidamos-lhe à leitura dessas orientações que apresentamos, salientando a importância que representa sua participação, pois será por meio dela que pretendemos obter a compreensão sobre como se encontra o processo de racionalização das obrigações tributárias acessórias relativas ao ICMS a partir da implantação dos projetos do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), em especial do subprojeto Sped Fiscal ICMS/IPI.

O questionário está estruturado em quatorze perguntas, cujo tempo para que sejam respondidas estimamos em aproximadamente dez minutos. O uso da ferramenta “Formulários Google” objetiva agilizar a coleta de dados, facilitando tanto o acesso ao questionário pelo respondente, quanto à tabulação das respostas pelo pesquisador.

Ressaltamos que as respostas serão dadas em anonimato, não sendo possível aos pesquisadores ou a qualquer outra pessoa identificar o respondente. Os dados coletados serão analisados com aplicação de estatística descritiva. Caso tenha alguma dúvida sobre o questionário pode entrar em contato com os pesquisadores pelos telefones e e-mails indicados.

Desde já agradecemos por sua atenção e cooperação.

Cordialmente,

**Alan Cesar Monteiro Corrêa**  
Mestrando em Contabilidade e Controladoria -  
UFAM  
Tel.: (92) 99126-1920  
E-mail: alan@alancorrea.net.br

**Prof. Dr. Luiz Augusto Soares**  
Coordenador do Mestrado em Contabilidade e  
Controladoria – UFAM  
Tel.: (92) 3305-4530  
E-mail: ccpgcc.ufam@gmail.com

**Bloco I – Guia de Informação das Operações e Prestações Interestaduais (GI/ICMS)**

1) Os dados contidos no arquivo digital da EFD ICMS/IPI atendem à necessidade de informação relativa às operações e prestações interestaduais declaradas pelo contribuinte na GI/ICMS?

atendem completamente

atendem parcialmente

não atendem

não há estudo de compatibilidade de dados entre a EFD ICMS/IPI e a GI/ICMS

2) Qual o principal motivo que tem impossibilitado a dispensa da GI/ICMS para os contribuintes do ICMS obrigados à EFD?

dificuldades técnicas para se trabalhar com os dados do arquivo digital da EFD ICMS/IPI

elevado grau de inconsistência das informações prestadas pelos contribuintes no arquivo digital da EFD ICMS/IPI

indisponibilidade de recursos (financeiros, materiais e/ou humanos) necessários para adaptação de sistemas e/ou rotinas

decisão de se manter a obrigatoriedade da GI/ICMS por prazo indefinido

outro – qual? **CLIQUE AQUI PARA DIGITAR TEXTO.** (opcional)

3) Existem solicitações de contribuintes, de entidades representativas de contribuintes e/ou de profissionais que atuam na área tributária para que a GI/ICMS seja dispensada para os contribuintes obrigados à EFD ICMS/IPI?

sim

não

4) A Administração Tributária do Estado planeja dispensar a exigência da GI/ICMS para os contribuintes obrigados à EFD ICMS/IPI?

sim, a dispensa ocorrerá até o final do ano de 2015

sim, a dispensa ocorrerá após o ano de 2015

não há previsão para dispensa da GI/ICMS

**Bloco II – Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA/ST)**

5) Os dados contidos nos arquivos digitais da EFD ICMS/IPI e das Operações Interestaduais (OIE) atendem à necessidade de informação da Administração Tributária do Estado relativa às operações sujeitas à substituição tributária do ICMS praticadas por seus contribuintes substitutos tributários que hoje apresentam a GIA/ST?

atendem completamente

atendem parcialmente

não atendem

não há estudo de compatibilidade de dados entre a EFD ICMS/IPI e a GIA/ST

6) Qual o principal motivo que tem impossibilitado a dispensa da GIA/ST para os contribuintes do ICMS obrigados à EFD?

dificuldades técnicas para se trabalhar com os dados do arquivo digital da EFD ICMS/IPI

elevado grau de inconsistência das informações prestadas pelos contribuintes no arquivo digital da EFD ICMS/IPI

indisponibilidade de recursos (financeiros, materiais e/ou humanos) necessários para adaptação de sistemas e/ou rotinas

decisão de se manter a obrigatoriedade da GIA/ST por prazo indefinido

outro – qual? [CLIQUE AQUI PARA DIGITAR TEXTO.](#) (opcional)

7) Existem solicitações de contribuintes, de entidades representativas de contribuintes e/ou de profissionais que atuam na área tributária para que a GIA/ST seja dispensada para os contribuintes obrigados à EFD ICMS/IPI?

sim

não

8) A Administração Tributária do Estado planeja dispensar exigência da GIA/ST para os contribuintes obrigados à EFD ICMS/IPI?

sim, a dispensa ocorrerá até o final do ano de 2015

sim, a dispensa ocorrerá após o ano de 2015

não há previsão para dispensa da GIA/ST

**Bloco III – Declaração/Guia Mensal de Informação e Apuração do ICMS**

9) Os dados contidos nos arquivos digitais da EFD ICMS/IPI atendem à necessidade de informação da Administração Tributária do Estado relativa às operações e prestações e apuração do ICMS e de outras informações apresentadas na Declaração/Guia Mensal pelos contribuintes?

atendem completamente

atendem parcialmente

não atendem

não há estudo de compatibilidade de dados entre a EFD ICMS/IPI e a Declaração/Guia Mensal

10) Qual o principal motivo que tem impossibilitado a dispensa da Declaração/Guia Mensal para os contribuintes do ICMS obrigados à EFD?

dificuldades técnicas para se trabalhar com os dados do arquivo digital da EFD ICMS/IPI

elevado grau de inconsistência das informações prestadas pelos contribuintes no arquivo digital da EFD ICMS/IPI

indisponibilidade de recursos (financeiros, materiais e/ou humanos) necessários para adaptação de sistemas e/ou rotinas

decisão de se manter a obrigatoriedade da Declaração/Guia Mensal por prazo indefinido

outro – qual? [CLIQUE AQUI PARA DIGITAR TEXTO.](#) (opcional)

11) Existem solicitações de contribuintes, de entidades representativas de contribuintes e/ou de profissionais que atuam na área tributária para que a Declaração/Guia Mensal seja dispensada para os contribuintes obrigados à EFD ICMS/IPI?

sim

não

12) A Administração Tributária do Estado planeja dispensar exigência da Declaração/Guia Mensal para os contribuintes obrigados à EFD ICMS/IPI?

sim, a dispensa ocorrerá até o final do ano de 2015

sim, a dispensa ocorrerá após o ano de 2015

não há previsão para dispensa da Declaração/Guia Mensal

**Bloco IV – Outras obrigações tributárias acessórias**

13) A Administração Tributária do Estado promoveu a dispensa de outras obrigações tributárias acessórias no âmbito do ICMS (diferentes da GI/ICMS, GIA/ST e da Declaração/Guia Mensal do ICMS) a partir da exigência de apresentação do arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI?

sim

não

14) A Administração Tributária do Estado pretende promover a dispensa de outras obrigações tributárias acessórias no âmbito do ICMS (diferentes da GI/ICMS, GIA/ST e da Declaração/Guia de Informações do ICMS) a partir da exigência de apresentação do arquivo digital do Sped Fiscal ICMS/IPI?

sim

não

Comentários adicionais (*opcional*):

[CLIQUE AQUI PARA DIGITAR TEXTO.](#)