



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIAS,
CONTABILIDADE E SECRETARIADO EXECUTIVO
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

WEYLANE MEDEIROS DUTRA

A EVOLUÇÃO TECNOLÓGICA DA CONTABILIDADE: UM ENFOQUE AO
CRUZAMENTO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS NO BRASIL

ORIENTADOR: PROF. DR. ÉRICO VERAS MARQUES

FORTALEZA

2014

WEYLANE MEDEIROS DUTRA

A EVOLUÇÃO TECNOLÓGICA DA CONTABILIDADE: UM ENFOQUE AO
CRUZAMENTO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS NO BRASIL

Artigo apresentado ao Curso de Ciências Contábeis do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em: 06/06/2014.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Érico Veras Marques (Orientador)

Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Ma. Jackeline Lucas Souza

Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Ma. Jeanne Marguerite Molina Moreira

Universidade Federal do Ceará (UFC)

A EVOLUÇÃO TECNOLÓGICA DA CONTABILIDADE: UM ENFOQUE AO CRUZAMENTO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS NO BRASIL

Weylane Medeiros Dutra

Orientador: Prof. Dr. Érico Veras Marques

RESUMO

Com o objetivo de analisar os tipos de cruzamentos de informações que podem ser realizados pelos entes governamentais com a confrontação das obrigações acessórias, o presente estudo trata da evolução da tecnologia na contabilidade, do governo brasileiro, assim como conceitos relacionados com as obrigações acessórias destinadas às pessoas jurídicas e análise do confronto dessas obrigações. A pesquisa de natureza quali-quantitativa utilizou entrevistas com auditores fiscais e consultores tributários para identificar a sistemática e importância do cruzamento de dados, e realizou um cruzamento empírico em uma empresa para identificar inconsistências nas informações repassadas a partir das obrigações acessórias. O resultado do estudo de caso indica que, com a evolução tecnológica voltada ao governo, os órgãos fiscalizadores estão aperfeiçoando cada vez mais o cruzamento de dados, tornando-o mais eficaz. Os contribuintes ainda estão se adequando a esse novo cenário, necessitando investir mais em mão de obra qualificada e em tecnologia da informação, para que assim estejam aptos ao atual panorama da contabilidade brasileira.

Palavras-chave: Evolução tecnológica da contabilidade. Obrigações acessórias. Cruzamento de informações. Fiscalização eletrônica.

1 INTRODUÇÃO

Ao longo dos anos a contabilidade vem acompanhando a evolução econômica mundial, criando novas técnicas de identificação e mensuração de dados, a partir de inovações tecnológicas. No Brasil, com a era da informação digital, existem os sistemas designados para o envio de informações econômico-fiscais, através das declarações acessórias, aos órgãos fiscalizadores das três esferas de governo.

A elaboração e entrega, dentro dos prazos previstos em lei, das declarações acessórias não é uma tarefa fácil para o contribuinte. Essa entrega deve atender a legislação pertinente, as informações repassadas devem ser de qualidade e verídicas, assim como a correlação feita pelos entes administrativos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios deve ser considerada, ou seja, o cruzamento dessas informações. Com a criação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), o cruzamento de dados está mais eficaz, visando a diminuição de ilícitos tributários e sonegação fiscal, aumentando assim a arrecadação de tributos.

Pertinente à teoria, essa pesquisa se justifica pela pouca literatura nacional disponível acerca do assunto. Com o advento e evolução do SPED, uma análise dos possíveis cruzamentos realizados pelos entes administrativos públicos ficou ainda mais necessária. No que tange à prática, há uma crescente demanda empresarial pela interpretação do cruzamento de informações econômico-fiscais, já que falhas na escrituração digital dos dados geram possíveis fiscalizações e autuações. Assim, é importante entender a sistemática de interceptação dos dados através das obrigações acessórias, buscando identificar soluções preventivas para que sejam prestadas informações fidedignas e de acordo com as exigências legais.

Diante do exposto acima, surge o seguinte problema: Quais os principais tipos de cruzamentos de informações realizados pelo governo brasileiro através das obrigações acessórias?

O objetivo geral deste trabalho é analisar os tipos de cruzamentos de informações que podem ser realizados pelos entes administrativos públicos com a confrontação das obrigações acessórias. Desse modo, para alcançar esse objetivo, com os objetivos específicos o estudo buscará (i) descrever a evolução histórica e tecnológica da contabilidade e sua aplicabilidade no controle tributário público, (ii) discriminar os principais meios de integração e compartilhamento de dados da administração tributária pública e (iii) examinar os principais pontos de cruzamento de informações econômico-fiscais no âmbito federal.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Evolução histórica e tecnológica da contabilidade

Como uma das ciências mais antigas na história das civilizações, a origem da contabilidade se deu com o intuito de quantificar a riqueza, ou seja, o patrimônio. Ao logo dos séculos ela vem acompanhando a evolução da economia, criando novas técnicas de identificação e mensuração dos eventos econômicos e financeiros que causam alterações patrimoniais. (CHACON et al., 2005).

Acerca de seu surgimento, conforme Iudícibus (2010, p.16):

Não é descabido afirmar-se que a noção intuitiva de conta e, portanto, de Contabilidade seja, talvez, tão antiga quanto a origem do *Homo sapiens*. [...] o homem primitivo, ao inventar o número de instrumentos de caça e pesca disponíveis, ao contar seus rebanhos, ao contar suas ânforas de bebidas, já estava praticando uma forma rudimentar de Contabilidade. É possível localizar os primeiros exemplos de contabilização, portanto, seguramente no terceiro milênio antes de Cristo, na civilização da Suméria e da Babilônia, no Egito e na China.

A evolução das técnicas utilizadas para registro e contabilização das riquezas ou trocas realizadas entre indivíduos teve seu avanço diretamente relacionado com o desenvolvimento comercial dos povos. Eram utilizados instrumentos rudimentares para auxiliar a contabilização e elaboração das primeiras demonstrações contábeis.

Santos (2011) afirma que em sítios arqueológicos da Mesopotâmia foram encontrados materiais utilizados por civilizações pré-históricas que caracterizavam um sistema contábil utilizado entre 8.000 e 3.000 a.C., o qual era constituído de pequenas fichas de barro. Nessas fichas eram constatados resultados de controle da agricultura e pecuária e as trocas existentes. Já entre os egípcios e babilônicos, em mais ou menos 3.000 a.C., cuneiformes em cerâmicas relatavam transações das quais se destacavam os pagamentos de salários e impostos. (MARION, 2012).

O desenvolvimento da contabilidade e suas tecnologias ocorreu de acordo com as necessidades e tendências do mundo. No final do século XIX, houve o surgimento dos primeiros conglomerados empresariais que compeliram a tecnologia contábil a adaptar-se para controlar o desempenho e consolidar as atividades de empresas com várias subsidiárias e unidades de negócio. (MARTIN, 2002). Pereira et al. (2005) afirmam que, em decorrência do desenvolvimento industrial nos séculos XVIII, XIX e XX, muitas técnicas e métodos foram criados para atender as necessidades de informações das empresas, o que fez surgir áreas de

especialização contábil como contabilidade de custos, contabilidade gerencial e contabilidade gerencial estratégica.

Entre 1950 e 1975 houve a adoção dos computadores como ferramenta de processamento de dados, assim, acelerou-se o desenvolvimento do conhecimento contábil. Também foi observado o grande desenvolvimento dos sistemas de informação, além da busca pela avaliação da eficácia operacional por meio dos sistemas cibernéticos com o uso dos computadores, assim como dito por Pereira et al. (2005). Este foi o passo mais expressivo para a transformação dos processos contábeis, substituindo a escrituração manual mecanizada para o processamento eletrônico de dados. Pode-se afirmar que este foi o ponto de partida que desencadeou a escrituração contábil e fiscal conforme é apresentada na atualidade.

Para Padovezze (2009), os reflexos do desenvolvimento tecnológico da contabilidade podem ser verificados no aumento de grau de automação. As tarefas que antes eram realizadas através de processos manuais passaram a ser desenvolvidas dentro de softwares específicos. Nesse cenário, os sistemas informatizados de contabilidade surgiram para otimizar o tempo que o profissional contábil delimitava com atividades manuais, reduzindo o tempo que empregava nessas atividades e utilizando-o em atividades analíticas, para auxílio aos processos de tomada de decisões.

A evolução dos sistemas informatizados empresariais resultou nos Sistemas Integrados de Gestão ou ERP (*Enterprise Resources Planning*), que, para Gil, Biancolino e Borges (2010, p.59), “são assim chamados porque têm em sua concepção o objetivo de consolidar todas as informações geradas na organização”. Laudon e Laudon (2011) afirmam que esses sistemas se fundamentam em uma suíte de módulos de software integrados e um banco de dados comum. Esse banco de dados coleta dados dos diferentes departamentos da empresa, como produção, finanças e contabilidade, vendas, marketing, recursos humanos, e torna-os disponíveis para aplicações utilizadas em praticamente todas as atividades internas da organização.

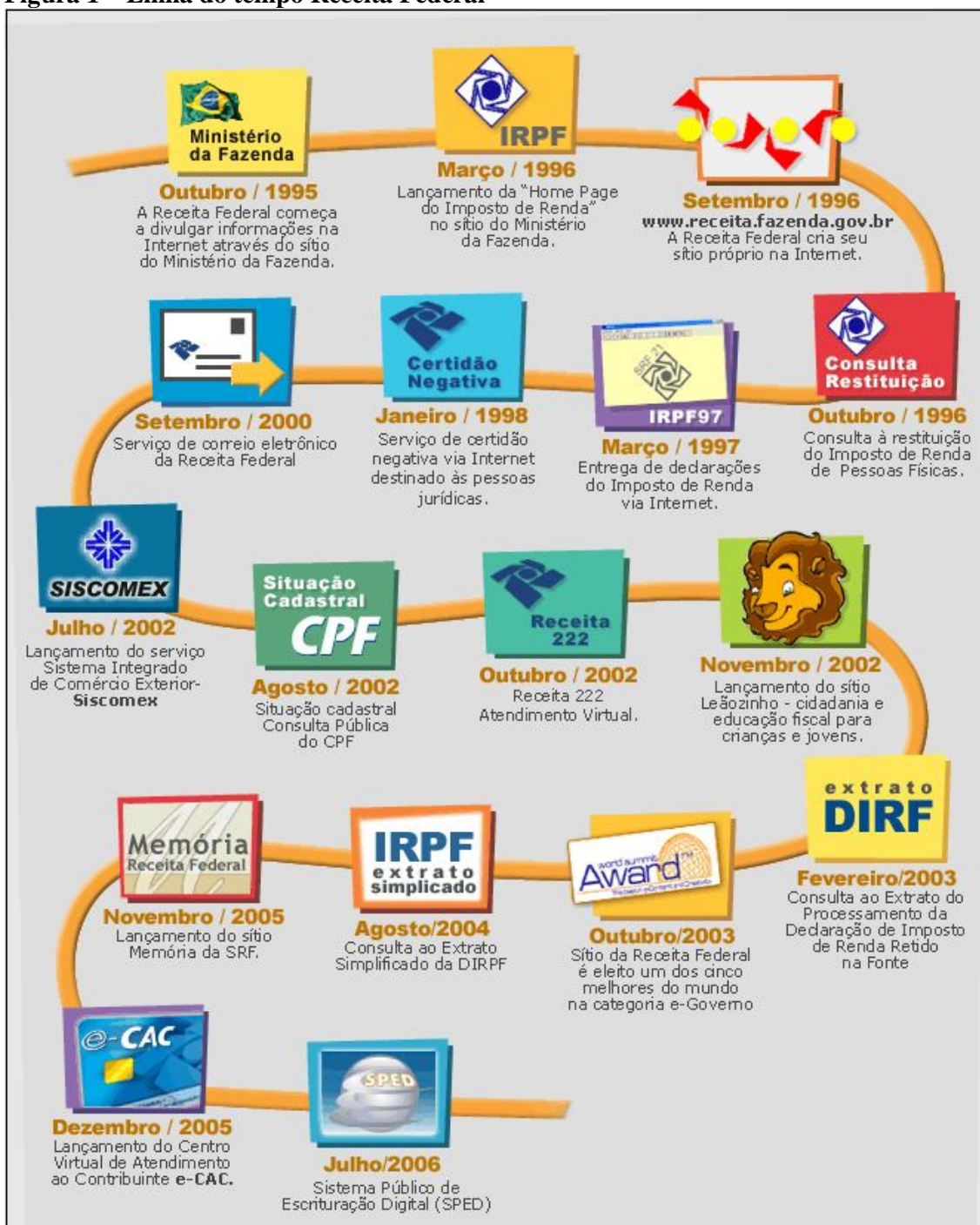
A história tem demonstrado que a mudança mais significativa e impactante na sociedade foi impulsionada pela tecnologia. Toda essa evolução tecnológica teve, também, seu reflexo nos órgãos governamentais. A tecnologia da informação tem auxiliado a reinventar as formas de governo, pode-se verificar isso claramente com o surgimento do e-gov. Rover et al. (2013) afirmam que os serviços *online*, materializados nos portais governamentais (federal, estadual e municipal) transformaram o cenário político e social, facilitando o acesso e a comunicação com o poder público, e criando novas possibilidades de interação, organização e mobilização social.

No Brasil, a partir de 1995, quando a Internet é reformulada e sai do restrito universo acadêmico, nasce uma movimentação do governo brasileiro buscando viabilizar a utilização das tecnologias de informação na prestação de serviços e na apresentação de informações para a sociedade, constituindo e-governo ou e-gov. (GONTIJO, 2002). O principal objetivo do e-gov brasileiro:

É a transformação das relações do governo com os cidadãos, empresas e, também, entre os órgãos do próprio governo, de forma a aprimorar a qualidade dos serviços prestados, promoverem a interação com empresas e indústrias, e fortalecer a participação da sociedade civil por meio do acesso a informação, resultando numa administração mais eficiente. (ROVER et al., 2013, p.109).

Como exemplo do desenvolvimento e da evolução tecnológica do governo brasileiro, no âmbito tributário, tem-se um breve histórico da evolução do sítio da Receita Federal do Brasil (RFB) no período de 1995 a 2006, demonstrado na Figura 1.

Figura 1 – Linha do tempo Receita Federal



Fonte: Receita Federal do Brasil [2007].

Analisando a Figura 1, as ações da RFB mostram a influência tecnológica dentro da evolução da contabilidade no que tange à administração tributária pública. De uma maneira sucinta, ocorreu a inserção da Receita Federal no meio da internet, a consulta de informações *online*, o envio de declarações acessórias pela internet, a retirada de certidões pela internet, a criação de atendimento virtual e a criação do Sistema Público de Escrituração Digital.

Nesse contexto, acerca da evolução tecnológica dos órgãos fiscalizadores no Brasil, Sá (2008, p.127) alega que “O Estado ampliou seus critérios de informatização e cruzamento de dados de natureza tributária e, à proporção que a burocracia aumentava, também os serviços de execução na área da contabilidade se tornaram mais requeridos pelo mundo empresarial”.

Os sistemas do governo brasileiro pertinentes à área tributária foram evoluindo, buscando acompanhar o desenvolvimento tecnológico contábil. A Emenda Constitucional (EC) nº 42, de 19 de dezembro de 2003, introduziu o Inciso XXII ao art. 37 da Constituição Federal (CF), que determina às administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a atuarem de forma integrada, com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, constituindo-se num marco legal fundamental do cenário de integração e modernização da administração tributária, conforme abaixo:

Art. 37 (...)

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. (BRASIL, 2003).

Observa-se que o referido inciso prevê o compartilhamento de cadastros e informações fiscais. Para que isso ocorra, tornou-se necessário a criação de meios para que as informações se tornassem compartilhadas entre as esferas de governo.

Para atender o dispositivo da Emenda Constitucional nº 42, foi realizado o 1º Encontro Nacional dos Administradores Tributários (ENAT), reunindo os titulares das administrações tributárias Federal, Estaduais, do Distrito Federal e dos Municípios (capitais). O encontro teve como objetivo buscar soluções conjuntas das três esferas de governo que promovessem maior integração administrativa, padronização e melhor qualidade das informações; racionalização de custos e da carga de trabalho operacional no atendimento; maior eficácia da fiscalização; maior possibilidade de realização de ações fiscais coordenadas e integradas; maior possibilidade de intercâmbio de informações fiscais entre as diversas esferas governamentais; cruzamento de dados em larga escala com dados padronizados e uniformização de procedimentos. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, entre 2004 e 2013).

Abaixo segue o histórico dos ENAT's, que ocorreram desde 2004:

Quadro 1 – Histórico do Encontro Nacional de Administradores Tributários – ENAT

ENAT	Período	Assuntos abordados
I	07/2004	Foram assinados dois protocolos de cooperação técnica, um na área do cadastramento (projeto do Cadastro Sincronizado) e outro de trocas de informações (projeto da Escrituração Digital).
II	08/2005	Aperfeiçoou-se o projeto do Cadastro Sincronizado e foram assinados protocolos objetivando o desenvolvimento do SPED, a implantação da Nota Fiscal Eletrônica e também viabilizar a padronização e a adequada aplicação da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) no cadastro sincronizado.
III	11/2006	Além de aperfeiçoamentos e atualizações de protocolos anteriormente assinados, foram assinados novos protocolos objetivando a implantação da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), estabelecendo regras para utilização de NF-e conjugada, a implantação do Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e) e a instituição do Comitê Gestor Nacional de Documentos Fiscais Eletrônicos.
IV	12/2007	Foram assinados seis protocolos. Os temas abordam a agilização da uniformidade nacional da aplicação da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), o Simples Nacional, a Educação Fiscal, o Cadastro Sincronizado, a implantação da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica e alteração do Comitê Gestor Nacional de Documentos Fiscais Eletrônicos.

ENAT	Período	Assuntos abordados
V	11/2008	Além do aperfeiçoamento do Protocolo ENAT 05/2007 (sobre o Programa Nacional de Educação Fiscal), foram assinados protocolos sobre a aplicação do Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) e sobre o desenvolvimento do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).
VI	05/2010	Foram discutidos inúmeros temas do interesse das três esferas de governo, tais como o SPED, Simples Nacional, Cadastro Sincronizado, Siscomex, ITR, Educação Fiscal e Nota Fiscal Eletrônica de Mercadorias e de Serviços. A partir das discussões, diversos protocolos foram firmados no intuito de melhorar a arrecadação de impostos e a eficácia da fiscalização.
VII	09/2011	Foram proferidas 41 palestras versando acerca de temas atuais, que refletem a rotina diária vivida pelos administradores tributários, e debatidas 6 propostas de protocolos de cooperação técnica, de interesse ímpar, ao final, todas foram aprovadas, acerca de gestão de pessoas, cadastro sincronizado/REDESIM (Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios), CNAE, CNAE de estudo, SPED, interposição fraudulenta.
VIII	11/2012	Foram assinados protocolos objetivando o cadastro sincronizado REDESIM, comércio eletrônico e seus respectivos termos de adesão.
IX	10/2013	Foram discutidos vários temas de interesse das três esferas de governo, dentre eles a gestão pública, de tecnologia da informação e pessoas, a automatização dos processos de fiscalização, compartilhamento de informações econômico-fiscais, a integração, cooperação técnica e ação integrada dos fiscos, a Declaração Eletrônica de Serviços de Instituição Financeira (DES-IF), sistema alerta do Simples Nacional e Programa Portal Único de Comércio Exterior.

Fonte: Elaborado pela autora com base nas informações da Receita Federal do Brasil (2014).

Analisando o Quadro 1, percebe-se o interesse das administrações tributárias em desenvolver meios para que a integração e modernização dos órgãos fiscalizatórios ocorra conforme dita o Inciso XXII, do Artigo 37, da Emenda Constitucional nº 42. Dentre esses meios, pode-se observar o cadastro sincronizado, escrituração digital, SPED, Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios (REDESIM) e comércio eletrônico.

2.2 Cruzamento de informações econômico-fiscais

Com o avanço da tecnologia, houve um aumento das obrigações acessórias, mais precisamente voltado às declarações digitais informativas, que possibilitaram aos órgãos fiscalizatórios maior segurança e facilidade no combate à sonegação fiscal. É com base nas informações prestadas através das declarações acessórias que o governo realiza o cruzamento dos dados de diversas fontes da operação. Ocorrendo divergências nessa confrontação, o contribuinte estará sujeito a fiscalizações e penalidades previstas em lei.

O Art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, define as obrigações tributárias:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Acerca das obrigações acessórias, Alexandre (2013) afirma que são prestações de fazer ou não determinados atos em cumprimento do interesse do exercício fiscalizatório do Estado. As obrigações acessórias existem no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos, ou seja, são criadas com o objetivo de facilitar o cumprimento da obrigação tributária principal, bem como de possibilitar a comprovação deste cumprimento. Assim, as obrigações acessórias se referem a deveres secundários, que auxiliam os órgãos fiscalizadores do governo em suas atividades. Podemos considerar como exemplos a escrituração de livros contábeis e fiscais, a emissão de notas fiscais, o envio de declarações, etc.

O Quadro 2 expõe os principais tributos abordados no presente trabalho, sobre os quais são repassadas informações aos órgãos fiscalizadores:

Quadro 2 – Tributos abordados na pesquisa e sua competência

Competência	Tributo	Descrição
Municipal	ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
Estadual	ICMS	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
Federal	IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
Federal	CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
Federal	PIS	Programa de Integração Social
Federal	COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
Federal	IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
Federal	IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
Federal	CSRF	Contribuições Sociais Retidas na Fonte

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

Já o Quadro 3 apresenta as principais obrigações acessórias municipais, estaduais e federais utilizadas no cruzamento de dados:

Quadro 3 – Principais obrigações acessórias e sua competência

Competência	Obrigação Acessória	Descrição
Municipal	GissOnline	Escrituração fiscal dos serviços prestados e tomados
Municipal	DAM	Documento de Arrecadação Municipal
Municipal	NFS-e	Nota Fiscal de Serviços Eletrônica
Estadual	SITRAM	Sistema de Controle da Mercadoria em Trânsito
Estadual	GIA-ST	Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS por Substituição Tributária
Estadual	DAE	Documento de Arrecadação Estadual
Estadual/Federal	EFD ICMS/IPI	Escrituração Fiscal Digital ICMS/IPI
Estadual/Federal	NF-e	Nota Fiscal Eletrônica
Estadual/Federal	CT-e	Conhecimento de Transporte Eletrônico
Federal	DIPJ	Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica
Federal	DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
Federal	FCONT	Controle Fiscal Contábil de Transição
Federal	DACON	Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais
Federal	DIRF	Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte
Federal	EFD Contribuições	Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
Federal	DOI	Declaração sobre Operações Imobiliárias
Federal	DIMOF	Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira
Federal	DMED	Declaração de Serviços Médicos e de Saúde
Federal	DECRED	Declaração de Operações com Cartões de Crédito
Federal	DI	Declaração de Importação
Federal	DE	Declaração de Exportação

Competência	Obrigação Acessória	Descrição
Federal	ECD	Escrituração Contábil Digital
Federal	SISCOSERV	Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio
Federal	PGDAS-D	Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório
Federal	DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
Federal	PER/DCOMP	Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

Algumas obrigações acessórias apresentadas no Quadro 3 irão sofrer alterações a partir do exercício de 2014. As informações prestadas no DICON serão prestadas apenas na EFD Contribuições a partir de 1º de Janeiro de 2014, conforme a Instrução Normativa RFB nº 1.441, de 20 de janeiro de 2014. A DIPJ será substituída pela Escrituração Contábil Fiscal (ECF) a partir do ano-calendário 2014, conforme a Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013. E a revogação do Regime Tributário de Transição (RTT) irá dispensar a apresentação do FCONT, de acordo com a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, conversão da Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013.

No referido quadro pode-se observar que existem diversas obrigações acessórias para controle da arrecadação de tributos e operações dos contribuintes pelos órgãos da fiscalização pública. A entrega dentro dos prazos previstos em lei dessas obrigações acessórias e sua respectiva elaboração não é uma tarefa simples. Essa entrega deve atender a respectiva legislação, assim como o cruzamento entre essas declarações deve ser considerado.

Conforme o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (2009), em estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras, um dos principais responsáveis pela queda da sonegação fiscal no país é o cruzamento de informações econômico-fiscais. O cruzamento de informações ocorre de duas maneiras: pode ser gerado com informações internas, ou seja, nas declarações que são informadas pela própria empresa, ou pode ser gerado com informações externas, no qual se cruzam as informações prestadas por diferentes empresas sobre a mesma operação.

O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) surgiu como modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias públicas. Tem como objetivos principais, conforme a Receita Federal do Brasil (2012a), em seu portal SPED:

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

A criação desse sistema resultou no fortalecimento do controle e da fiscalização por meio de intercâmbio e rapidez no acesso às informações entre os órgãos da administração tributária, além de possibilitar o cruzamento entre os dados contábeis e fiscais das instituições. Desse modo, houve o aperfeiçoamento do combate à sonegação fiscal. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012b).

O jornal Estadão, em 31 de dezembro de 2013, publicou uma matéria contendo uma entrevista realizada com o Secretário da RFB, Carlos Alberto Barreto, na qual foi divulgada que os órgãos fiscalizatórios irão intensificar o cruzamento de dados para o combate de irregularidades fiscais. (FERNANDES; CARAM, 2013).

De acordo com o Secretário da RFB, na entrevista supracitada, o foco da fiscalização em 2014 será o cerco às operações de planejamento tributário agressivo, prática usada por empresas para pagar menos impostos. Fora isso, o programa alerta será ampliado, em seu projeto piloto, parte dos contribuintes retificaram as declarações corrigindo as irregularidades, assim como também recolheram espontaneamente o tributo, quando devido. Em relação aos contribuintes que não fizeram alterações em suas declarações, foram intimados.

O programa alerta foi criado através do cruzamento de dados e consiste na oportunidade de auto regularização, para que assim os contribuintes possam corrigir erros de preenchimento nas declarações e na apuração de tributos, antes do início de procedimento formal de fiscalização. Através desse programa, os contribuintes foram alertados sobre inconsistências nos dados informados. Essas inconsistências decorrem da identificação de divergências entre os dados declarados pelo contribuinte e aqueles obtidos junto a terceiros ou em sistemas de controles fiscais especiais. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012c).

3 METODOLOGIA

Com o intuito de atender aos objetivos propostos, o estudo é baseado em uma pesquisa descritiva que, segundo Marion et al. (2010), objetiva descrever as características de determinado fenômeno, correlacionar fatos ou variáveis sem, no entanto, manipulá-los. Quanto à natureza, é uma pesquisa quali-quantitativa, pois representa a combinação das duas modalidades, em parte do trabalho busca descrever a complexidade de uma determinada situação, analisar a interação entre as variáveis e ainda interpretar os dados, fatos e teorias (qualitativa), e em outra parte utiliza uma abordagem relacionada à quantificação, análise e interpretação dos dados (quantitativa). (RODRIGUES, 2006).

Para examinar na prática como ocorre o cruzamento de informações foi realizado um estudo de caso. Yin (2010) afirma que o estudo de caso é um modo de pesquisa empírica que investiga fenômenos contemporâneos em seu ambiente real. Na concepção de Gil (2010), o estudo de caso é utilizado para explorar situações da vida real cujos limites não estão claramente definidos, preservar o caráter unitário do objeto estudado, descrever a situação do contexto em que está sendo feita determinada investigação, formular hipóteses ou desenvolver teorias e explicar as variáveis causais de determinado fenômeno em situações muito complexas que não possibilitam a utilização de levantamentos e experimentos.

Uma das técnicas de coleta de dados utilizada foi a entrevista. Foram realizadas oito entrevistas com profissionais alocados na cidade de Fortaleza, no estado do Ceará. Duas entrevistas com auditores fiscais da Secretaria de Finanças (SEFIN) do município de Fortaleza, duas com auditores fiscais da Secretaria da Fazenda (SEFAZ) do estado do Ceará, duas com auditores fiscais da RFB e duas entrevistas com consultores tributários que prestam serviços de cruzamentos de dados. Na concepção de Marconi e Lakatos (2010) a entrevista dá oportunidade para a obtenção de dados que não se encontram em fontes documentais e que sejam relevantes e significativos. É mais flexível, facilitando a obtenção dos dados necessários e há a possibilidade de conseguir informações mais precisas.

O tipo de entrevista utilizada foi a não estruturada, na qual o entrevistador tem liberdade para desenvolver cada situação em qualquer direção que considere adequada. A modalidade da entrevista foi focalizada, na qual há um roteiro de tópicos relativos ao

problema estudado e o entrevistador tem liberdade de realizar as perguntas que achar necessário, sondando razões, motivos e esclarecimentos. (MARCONI; LAKATOS, 2010).

Para complementar o estudo e verificar as inconsistências que os órgãos fiscalizadores identificam com o cruzamento de dados, por meio de uma pesquisa documental foi realizado um cruzamento empírico em uma empresa privada, situada no estado do Ceará, que tem como atividade preponderante a venda de mercadorias e é tributada pelo Lucro Real. Para elaborar esse estudo prático foram coletados dados de algumas obrigações acessórias enviadas de âmbito federal do período de 2010 a 2012. As declarações acessórias abordadas no presente estudo foram selecionadas com o intuito de tornar este trabalho uma fonte alternativa de pesquisa independente de atividade empresarial. Por este motivo foram desconsideradas as declarações restritas a determinados setores ou ramos de atividades.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Entrevistas

Nas entrevistas realizadas com os auditores fiscais da SEFIN do município de Fortaleza, identificou-se que o principal cruzamento realizado é entre a escrituração fiscal das saídas (prestadores de serviços) x escrituração fiscal das entradas (tomadores de serviços). Ou seja, é cruzada a informação fornecida pelos prestadores de serviços em relação às notas fiscais eletrônicas emitidas, em sua escrituração de serviços prestados, com a informação das notas fiscais eletrônicas de serviços tomados fornecidas na escrituração fiscal dos serviços comprados. Fora isso, o valor gerado de ISS na escrituração fiscal é confrontado com o valor recolhido de fato pelo DAM. Ainda não há para o âmbito municipal um cruzamento a partir do mesmo banco de dados com informações estaduais e federais. Em um processo fiscalizatório, quando há essa necessidade, ocorre a solicitação dos dados através de processos administrativos.

A partir dos cruzamentos realizados, pode-se identificar irregularidades como, por exemplo: A pessoa jurídica encerrou a escrituração fiscal com um valor a pagar de ISS, mas recolheu outro valor, é identificado essa diferença com o cruzamento da escrituração fiscal x o valor pago do DAM. Outro exemplo é quando uma empresa age de má fé e burla a emissão do documento fiscal, utilizando um arquivo similar ao da NFS-e, alterando o número do documento fiscal, os dados do tomador do serviço, o serviço prestado e o valor, mas utilizando uma chave inválida, emitindo assim um documento falso. Com o cruzamento da informação prestada pelo tomador do serviço x prestador do serviço será identificada a irregularidade realizada por meio de sonegação fiscal, já que esta NFS-e não constará na escrituração fiscal do prestador, pois de fato não foi emitida e, conseqüentemente, o imposto não foi recolhido.

Nas entrevistas realizadas com os auditores fiscais da SEFAZ do estado Ceará, verificou-se que os principais cruzamentos que ocorrem entre as obrigações acessórias para este âmbito são, conforme o Quadro 4:

Quadro 4 – Principais cruzamentos estaduais

Cruzamentos	Descrição
<p>EFD ICMS/IPI (Entradas) x EFD ICMS/IPI (Saídas)</p>	<p>A informação prestada pelos fornecedores acerca do registro fiscal dos documentos de saída de mercadorias e prestação de serviços é confrontada com a informação acerca do registro fiscal dos documentos de entrada de mercadorias e aquisição de serviços prestada pelos compradores</p>

Cruzamentos	Descrição
EFD ICMS/IPI x DAE	O valor de ICMS declarado é confrontado com o valor de ICMS devidamente recolhido
EFD ICMS/IPI x GIA-ST	As informações prestadas na EFD ICMS/IPI acerca das mercadorias fornecidas com substituição tributária de ICMS são cruzadas com as informações prestadas na Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS por Substituição Tributária
EFD ICMS/IPI x NF-e x CT-e	Confrontação das informações prestadas na Escrituração Fiscal Digital com as Notas Fiscais Eletrônicas e Conhecimentos de Transporte Eletrônicos
EFD ICMS/IPI x NF-e x SITRAM	As informações de notas fiscais emitidas e sua referida escrituração fiscal são cruzadas com as informações das mercadorias em trânsito no SITRAM

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

Como exemplo de irregularidades identificadas com esses cruzamentos, temos: Divergências entre o valor de ICMS a recolher gerado na EFD ICMS/IPI e o valor realmente pago através do DAE. Quando o contribuinte emite uma Nota Fiscal falsa, no cruzamento entre as operações de entradas e saídas de mercadorias será identificada a divergência, pois o comprador da mercadoria irá informar a NF-e em sua EFD ICMS/IPI. Outro exemplo é quando a empresa emite uma nota fiscal para circulação de mercadoria, mas em trânsito está circulando uma mercadoria em quantidade superior ao informado na NF-e, na conferência através do SITRAM será identificada a irregularidade. Ocorrem também situações em que o documento fiscal não é emitido ou ocorre a emissão de notas parciais, popularmente conhecidas como “meia nota”.

Nas entrevistas realizadas com os auditores fiscais da RFB, para a realização do cruzamento de dados, são utilizadas obrigações acessórias dos três âmbitos. A nível municipal é utilizado o Sistema de Informações Municipais (SIM), que contém dados relativos às contas municipais, a nível estadual é utilizada a EFD ICMS/IPI e a nível federal são utilizadas a DIPJ, DCTF, DACON, DIRF, DOI, DIMOF, DMED, DECRED, DI, DE, ECD, EFD ICMS/IPI, EFD Contribuições, FCONT, SISCOSERV, NF-e, CT-e. Observou-se que a RFB não tem acesso ao banco de dados da escrituração fiscal pertinente aos serviços prestados e tomados, também como às informações das Notas Fiscais de Serviços Eletrônicas (NFS-e), ambos de âmbito municipal.

A partir dessas informações, os principais cruzamentos realizados pelo âmbito federal são os seguintes, conforme exposto no Quadro 5:

Quadro 5 – Principais cruzamentos federais

Cruzamentos	Descrição
DCTF x DIPJ	Cruzamento dos débitos de IRPJ e CSLL informados na DCTF com o valor de IRPJ e CSLL nas informações da DIPJ
DCTF x DACON x EFD Contribuições	Cruzamento dos débitos de PIS, COFINS e Contribuição Previdenciária informados na DCTF com as informações de PIS e COFINS do DACON e PIS, COFINS e Contribuição Previdenciária da EFD Contribuições
DCTF x DIRF	Cruzamento dos débitos de IRRF e CSRF informados na DCTF com as informações das referidas retenções da DIRF
DCTF x EFD ICMS/IPI	Cruzamento dos débitos de IPI informados na DCTF com as informações do referido imposto na EFD ICMS/IPI
DCTF x DARF x PERD/COMP	Cruzamento de débitos informados da DCTF com as informações de pagamento do DARF e/ou as vinculações dos créditos compensados via PERD/COMP
EFD Contribuições x DACON	Cruzamento para identificar a uniformidade das informações pertinentes à apuração de PIS e COFINS prestadas na EFD Contribuições e no DACON

Cruzamentos	Descrição
DIPJ x DIRF	Cruzamento dos valores retidos de IRRF e CSRF informados na DIRF com as informações da DIPJ
ECD x DIPJ	Cruzamento das informações pertinentes ao Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado prestadas na ECD e na DIPJ
ECD x EFD ICMS/IPI	Cruzamento da Receita Bruta de Vendas da ECD com o somatório das vendas da EFD ICMS/IPI
ECD x DIPJ x FCONT	Confrontação dos ajustes do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR)
ECD x EFD Contribuições	Informações pertinentes aos valores de PIS e COFINS prestadas na ECD e na EFD Contribuições
SISCOSERV x DI	Cruzamento de informações sobre de importações de mercadorias e serviços constantes no SISCOSERV e na DI
SISCOSERV x DE	Cruzamento de informações sobre de exportações de mercadorias e serviços constantes no SISCOSERV e na DE
DIMOF x DIMOF	Cruzamento das informações prestadas das movimentações bancárias da empresa com as informações prestadas por seus clientes e fornecedores
DIMOF x DIPJ x ECD x EFD Contribuições x EFD ICMS/IPI	Confronto das operações da empresa buscando indicadores de sonegação fiscal
ECD x ECD	Análise da ECD de diversos períodos buscando identificar irregularidades

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

Através desses cruzamentos, pode-se identificar irregularidades como: Divergência de valores declarados com os valores efetivamente pagos por meio de DARF's ou compensados através da PER/DCOMP. Fora isso, através da DIMOF a Receita Federal tem informações acerca das movimentações bancárias das empresas, assim realiza o cruzamento com dados da DIPJ, EFD Contribuições, ECD e EFD ICMS/IPI, e também com a movimentação financeira dos fornecedores e clientes, identificando assim situações em que a empresa está prestando informações incompletas e sonegando tributos. Outro exemplo é que a partir da comparação entre ECD de diversos períodos a RFB pode identificar valores consideráveis nas obrigações da empresa, geralmente em fornecedores, quando esses valores permanecem ao longo dos anos e estão superiores ao prazo médio de rotação de compras, suspeita-se de passivo fictício. O passivo fictício indica que possivelmente esses valores já foram liquidados na ilegalidade, representando a omissão de registro de receita.

De maneira geral, os órgãos fiscalizadores têm acesso a dados globais de diferentes empresas situadas em todo o seu território de atuação, confrontando esses dados e obtendo informações das irregularidades constatadas. O cruzamento de dados para o âmbito estadual e federal ocorre a partir da coleta de dados por um ambiente *Data Warehouse* (DW). O DW é um ambiente que disponibiliza dados consolidados e integrados favoráveis a análises em diversas situações. Em um DW, dados de diversos sistemas de informação estão integrados e podem ser visualizados e analisados sob diferentes dimensões. Este tipo de ambiente permite o armazenamento e a recuperação eficiente de grandes volumes de dados. (TURMAM et al., 2005). A partir desse ambiente, os órgãos fiscalizadores absorvem os dados das diversas obrigações acessórias e realizam o cruzamento dessas informações. Tudo ocorre de maneira informatizada, não havendo intervenção humana.

Nas entrevistas com os consultores tributários, identificou-se como ocorrem os cruzamentos internos, através das informações prestadas pela própria empresa. As empresas que prestam serviços de consultoria analisam as informações repassadas pelas diversas obrigações acessórias do contribuinte através de cruzamentos realizados com planilhas eletrônicas e *softwares* adquiridos também para este fim. Os arquivos gerados na entrega da

obrigação acessória são importados para dentro desses *softwares*, possibilitando o cruzamento de dados dessas informações.

Os principais cruzamentos realizados pelas empresas de consultoria tributária ocorrem através das declarações acessórias federais conforme abaixo:

Quadro 6 – Principais cruzamentos consultoria tributária

DIPJ x DIPJ	EFD Contribuições x DACON
DIPJ x DCTF	ECD x ECD
DIPJ x DIRF	ECD x EFD Contribuições
DIPJ x ECD	ECD x EFD ICMS/IPI
DIPJ x ECD x EFD ICMS/IPI	DCTF x DIRF
DIPJ x FCONT	DCTF x EFD ICMS/IPI
DCTF x DACON x EFD Contribuições	DCTF x DARF x PERD/Comp

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

As principais irregularidades encontradas com esses cruzamentos, pelo serviço prestado de consultoria, são: divergências de valores de tributos informados e efetivamente recolhidos ou compensados, erro na compensação dos créditos utilizados na apuração de PIS e COFINS não cumulativos, erro no cálculo dos tributos (PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, IPI), entre outras. Esses cruzamentos não são tão completos quanto os realizados pelo governo, que tem acesso às informações internas e externas, mas já é um meio de identificar irregularidades antes dos órgãos fiscalizadores, possibilitando a correção das inconsistências antes de um processo de fiscalização.

4.2 Cruzamento empírico

O cruzamento empírico ficou limitado a algumas declarações acessórias federais devido ao grande volume de informações. A análise foi realizada com base nas informações prestadas pela empresa do período de 2010 a 2012 das seguintes obrigações acessórias: ECD, EFD ICMS/IPI, EFD Contribuições, DIPJ, DIRF, DACON e DCTF. Ressalta-se que não ocorreu nenhum procedimento para comprovação das operações que deram origem às demonstrações financeiras e declarações utilizadas no estudo. Os cruzamentos realizados foram: DIPJ x DIRF; DACON e EFD Contribuições x DCTF; DIPJ x DCTF; ECD x EFD ICMS/IPI x DIPJ; e ECD x EFD Contribuições.

4.2.1 DIPJ x DIRF

Confrontando as informações prestadas na DIPJ e na DIRF, verificou-se que os cruzamentos referentes aos períodos analisados estão em conformidade entre as declarações estudadas. Desse modo, todos os rendimentos de sócios, dirigentes e titulares e seus respectivos IRRF's informados na DIPJ estão de acordo com os valores informados na DIRF.

4.2.2. DACON e EFD Contribuições x DCTF

No cruzamento entre o DACON e a DCTF de 2010 a 2012 e a EFD Contribuições com a DCTF em 2012, pois a empresa em estudo passou a ser obrigada a transmitir o EFD Contribuições a partir desse exercício, os valores de PIS e COFINS apresentados nas declarações não apresentaram nenhuma divergência, estando, portanto, em conformidade.

4.2.3. DIPJ x DCTF

Na conferência dos dados da DIPJ e DCTF, houve divergência no exercício de 2012. Quanto à apuração anual do IRPJ, foi indicado o valor de R\$ 15.877.221,10 de IRPJ a pagar na DIPJ, enquanto que na DCTF foi informado que houve pagamento anual apenas de R\$ 1.025.229,26, gerando uma diferença de R\$ 14.851.991,84 a pagar, conforme exposto na Tabela 1:

Tabela 1 – DIPJ x DCTF (IRPJ anual)

Competência	Débito IRPJ na DIPJ	Débito IRPJ na DCTF	Diferença
Ano 2012	R\$ 15.877.221,10	R\$ 1.025.229,26	R\$ 14.851.991,84

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

Quanto à apuração anual da CSLL, foi informado o valor de R\$ 5.747.477,02 de CSLL a pagar na DIPJ, enquanto que na DCTF foi informado que houve pagamento anual apenas de R\$ 374.988,59, gerando uma diferença de R\$ 5.372.488,43 a pagar, conforme exposto na Tabela 2:

Tabela 2 – DIPJ x DCTF (CSLL anual)

Competência	Débito CSLL na DIPJ	Débito CSLL na DCTF	Diferença
Ano 2012	R\$ 5.747.477,02	R\$ 374.988,59	R\$ 5.372.488,43

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

4.2.4. ECD x EFD ICMS/IPI x DIPJ

No confronto entre a ECD e DIPJ com a EFD ICMS/IPI a análise ocorreu em relação ao período de 2012, pois somente a partir desse exercício a empresa em estudo ficou obrigada ao envio da EFD ICMS/IPI. No cruzamento, observou-se diferença no valor da Receita Bruta de Vendas (RBV) informada na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) da ECD e DIPJ com o somatório dos Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP) de venda durante todas as competências do exercício da EFD ICMS/IPI, conforme explicitado na Tabela 3, Tabela 4 e Tabela 5:

Tabela 3 – ECD x EFD ICMS/IPI

ECD	EFD ICMS/IPI	Diferença
R\$ 173.284.119,08	R\$ 178.019.509,30	R\$ (4.735.390,22)

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

Tabela 4 – ECD x DIPJ

ECD	DIPJ	Diferença
R\$ 173.284.119,08	R\$ 178.443.457,52	R\$ (5.159.338,44)

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

Tabela 5 – DIPJ x EFD ICMS/IPI

DIPJ	EFD ICMS/IPI	Diferença
R\$ 178.443.457,52	R\$ 178.019.509,30	R\$ 423.948,22

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

Na análise do Balanço Patrimonial (BP) constante na DIPJ em confronto com a ECD, foram identificadas divergências em todos os exercícios analisados. A seguir, serão destacadas as referidas divergências conforme a Tabela 6:

Tabela 6 – Balanço Patrimonial (DIPJ x ECD)

Exercício	Conta	DIPJ	ECD	Diferença
2010	Ativo Imobilizado	R\$ 9.762.130,20	R\$ 15.295.314,72	R\$ (5.533.184,52)
	Ativo Intangível	R\$ 10.329.953,49	R\$ 10.711.589,52	R\$ (381.636,04)
	Reservas	R\$ 807.410,67	R\$ 718.547,49	R\$ 88.863,18
2011	Ativo Circulante	R\$ 147.618.902,18	R\$ 139.580.750,00	R\$ 8.038.152,19
	Ativo Imobilizado	R\$ 9.888.903,47	R\$ 15.778.988,55	R\$ (5.890.085,08)
	Ativo Intangível	R\$ 11.500.145,49	R\$ 12.054.372,57	R\$ (554.227,08)
	Total do Ativo	R\$ 197.630.040,34	R\$ 189.591.888,15	R\$ 8.038.152,19
	Capital Social	R\$ 171.009.289,66	R\$ 180.773.967,12	R\$ (9.764.677,46)
	Reservas	R\$ 807.410,67	R\$ 734.547,49	R\$ 72.863,18
	Patrimônio Líquido	R\$ 71.622.042,96	R\$ 81.386.720,42	R\$ (9.764.677,46)
	Total do Passivo	R\$ 179.780.502,40	R\$ 189.591.888,15	R\$ (9.811.385,75)
	2012	Ativo Circulante	R\$ 189.875.138,05	R\$ 181.837.020,32
Ativo Imobilizado		R\$ 10.116.604,81	R\$ 16.891.518,29	R\$ (6.774.913,47)
Ativo Intangível		R\$ 12.928.693,57	R\$ 13.658.648,41	R\$ (729.954,84)
Ativo Não Circulante		R\$ 61.102.449,77	R\$ 61.420.956,82	R\$ (318.507,05)
Total do Ativo		R\$ 250.977.587,82	R\$ 243.257.977,14	R\$ 7.719.610,68
Passivo Não Circulante		R\$ 9.000.773,54	R\$ 9.145.995,72	R\$ (145.222,18)
Capital Social		R\$ 171.009.289,66	R\$ 180.773.967,12	R\$ (9.764.677,46)
Reserva		R\$ 807.410,67	R\$ 774.547,49	R\$ 32.863,18
Patrimônio Líquido		R\$ 82.703.618,03	R\$ 92.468.295,49	R\$ (9.764.677,46)
Total do Passivo	R\$ 233.348.077,50	R\$ 243.257.977,14	R\$ (9.909.899,64)	

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

Na análise da DRE constante na DIPJ em confronto com a ECD, foram analisados os seguintes pontos: Receita Líquida das Atividades (RL), Lucro Bruto (LB) e Lucro Líquido do Período de Apuração (LL). Em 2010 apenas o LL apresentou-se igual em ambas as declarações, os outros dois pontos apresentaram divergências. Em 2011 e 2012 foram identificadas inconsistências em todos os pontos analisados. Segue abaixo as divergências apontadas, conforme a Tabela 7:

Tabela 7 – Demonstração do Resultado do Exercício

Exercício	Conta	DIPJ	ECD	Diferença
2010	Receita Líquida das Atividades	R\$ 84.858.963,88	R\$ 75.641.465,09	R\$ 9.217.498,78
	Lucro Bruto	R\$ 22.479.338,30	R\$ 13.261.839,52	R\$ 9.217.498,78
2011	Receita Líquida das Atividades	R\$ 110.779.466,36	R\$ 103.240.788,99	R\$ 7.538.677,37
	Lucro Bruto	R\$ 37.288.278,56	R\$ 26.837.342,33	R\$ 10.450.936,22
	Lucro Líquido do Período de Apuração	R\$ 1.140.222,34	R\$ (21.502.216,30)	R\$ 22.642.438,64
2012	Receita Líquida das Atividades	R\$ 165.821.388,88	R\$ 160.662.050,43	R\$ 5.159.338,44
	Lucro Bruto	R\$ 106.668.158,66	R\$ 45.925.598,82	R\$ 60.742.559,83
	Lucro Líquido do Período de Apuração	R\$ 71.905.043,90	R\$ 11.041.566,60	R\$ 60.863.477,31

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

4.2.5. ECD x EFD Contribuições

Na confrontação de valores da ECD com a EFD Contribuições, foi analisado o exercício de 2012, pois somente a partir desse exercício a empresa transmitiu a EFD Contribuições. Foram observadas algumas inconsistências relacionadas à apuração do PIS e COFINS, conforme demonstrado na Tabela 8 e Tabela 9:

Tabela 8 – PIS a Recolher

Competência	PIS a recolher		Débito de PIS		Diferença
	(ECD)		(EFD Contribuições)		
jan/12	R\$	2.437,79	R\$	2.448,52	R\$ (10,72)
fev/12	R\$	987,49	R\$	1.067,61	R\$ (80,11)
mar/12	R\$	3.230,92	R\$	3.229,21	R\$ 1,72
abr/12	R\$	812,21	R\$	809,52	R\$ 2,69
mai/12	R\$	532,79	R\$	533,87	R\$ (1,08)
jun/12	R\$	8.061,47	R\$	8.040,16	R\$ 21,30
jul/12	R\$	4.114,60	R\$	6.207,78	R\$ (2.093,18)
ago/12	R\$	6.642,20	R\$	4.500,32	R\$ 2.141,88
set/12	R\$	3.759,14	R\$	3.755,33	R\$ 3,81
out/12	R\$	1.519,37	R\$	1.521,59	R\$ (2,22)
TOTAL	R\$	32.097,99	R\$	32.113,90	R\$ (15,90)

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

Tabela 9 – COFINS a Recolher

Competência	COFINS a recolher		Débito de PIS		Diferença
	ECD		(EFD Contribuições)		
jan/12	R\$	11.228,60	R\$	11.278,01	R\$ (49,41)
fev/12	R\$	4.548,46	R\$	4.917,46	R\$ (369,00)
mar/12	R\$	14.881,83	R\$	14.873,93	R\$ 7,90
abr/12	R\$	3.741,08	R\$	3.728,67	R\$ 12,41
mai/12	R\$	2.454,08	R\$	2.459,04	R\$ (4,97)
jun/12	R\$	37.131,60	R\$	37.033,47	R\$ 98,14
jul/12	R\$	18.952,08	R\$	28.593,41	R\$ (9.641,32)
ago/12	R\$	30.594,40	R\$	20.728,75	R\$ 9.865,65
set/12	R\$	17.314,85	R\$	17.297,27	R\$ 17,57
out/12	R\$	6.998,30	R\$	7.008,53	R\$ (10,23)
TOTAL	R\$	147.845,28	R\$	147.918,53	R\$ (73,25)

Fonte: Elaborado pela autora (2014).

As competências que apresentaram maiores divergências, tanto na apuração de débitos de PIS, quanto de COFINS, foram os meses julho de 2012 e agosto de 2012. Torna-se necessária uma análise mais detalhada das mesmas para que se identifique o motivo da diferença entre os valores expressos nas declarações analisadas.

A partir dos resultados obtidos com o estudo, identificou-se que as informações prestadas pela própria empresa nas obrigações acessórias divergem em algumas declarações. No atual panorama tecnológico da contabilidade no Brasil é importante que as informações prestadas estejam uniformes entre si, evitando assim irregularidades perante os órgãos da fiscalização tributária.

5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa propôs analisar a sistemática do cruzamento das informações econômico-fiscais através das obrigações acessórias. Para isso, foram realizadas entrevistas com auditores fiscais e consultores tributários buscando identificar quais os principais cruzamentos e como eles ocorrem. Realizou-se também um cruzamento empírico em uma empresa para avaliar o grau de preparo dos contribuintes e identificar exemplos de irregularidades constatadas através do confronto das declarações.

A partir dos dados coletados e analisados, o presente estudo discutiu os principais tipos de cruzamentos, como eles ocorrem, as principais irregularidades obtidas e a integração entre as esferas de governo. O cruzamento de dados ocorre a partir da coleta de dados por um ambiente que disponibiliza dados consolidados e integrados, sobre os quais os órgãos fiscalizadores absorvem as informações das diversas obrigações acessórias declaradas e realizam o seu respectivo cruzamento, tudo de maneira informatizada, sem intervenção humana. A integração e compartilhamento de dados pertinentes às obrigações acessórias ocorre, principalmente, através do SPED, isso para os âmbitos federal e estadual, pois o âmbito municipal ainda não compartilha o mesmo banco de dados das demais esferas em relação a sua escrituração.

Com a análise dos principais pontos de cruzamento identificou-se irregularidades como: informações divergentes de valores declarados e valores efetivamente recolhidos aos cofres públicos ou compensados, informações incompletas ou divergentes acerca das atividades da empresa, sonegação fiscal referente a serviços prestados ou mercadorias vendidas sem a emissão devida do documento fiscal, emissão de notas fiscais falsas, emissão de “meia nota”, sonegação através de circulação de mercadorias em desacordo com o informado na nota fiscal, omissão de receitas, existência de passivos fictícios, utilização de “laranjas”, empresas “fantasmas”, entre outras anormalidades.

O estudo identificou que o interesse dos órgãos fiscalizadores do governo não é arrecadar multa por infrações fiscais, é apenas fazer com que a arrecadação aconteça da maneira correta, evitando a ocorrência de sonegação fiscal e ilícitos tributários. A quantidade de empresas é grande, não havendo fiscais suficientes para acompanhar todas. Dessa forma, o cruzamento de dados é uma ferramenta que auxilia o controle da grande massa de informações gerada pelas empresas. A evolução tecnológica da contabilidade tributária brasileira trouxe maior controle das informações prestadas pelos contribuintes, dados mais fidedignos, transparência das operações, automatização dos processos, tornando a fiscalização eletrônica mais eficiente.

Através do avanço tecnológico voltado ao governo os contribuintes deverão se adequar para atender as demandas dos entes fiscalizadores. Para que isso ocorra é imprescindível a contratação de profissionais capacitados, investimento em tecnologia da informação, melhores equipamentos de trabalho e treinamento de pessoal. Por conta do desembolso financeiro os empresários não se sentem confortáveis ao tocar neste ponto, mas o trabalho dos entes federativos em relação às obrigações acessórias os ensinará a esse investimento, pois o não cumprimento dessas obrigações de maneira correta acarretará em penalidades muito maiores para o meio empresarial.

Conforme Duarte (2011), a sociedade vive em um momento de transição da Era Industrial para Era do Conhecimento, considerada a revolução da informação. A partir da explosão da tecnologia das comunicações, os fluxos de informação globalizados permitem acesso ao conhecimento de qualquer lugar do planeta. Aplicando esse panorama ao universo contábil, no que tange às informações que devem ser repassadas ao governo, os contribuintes devem se ater ao fato de que a tecnologia está disponível dos dois lados e que, no atual

panorama, os órgãos fiscalizadores da administração tributária detém controle de muitas informações acerca das atividades das empresas. Desse modo, é necessário que os profissionais que atuam na área contábil/fiscal trabalhem com maior controle das informações que são prestadas ao governo, buscando sempre confirmar a veracidade dos dados, prestando informações de qualidade e uniformes entre si.

Recomenda-se para trabalhos futuros que o tema abordado seja estudado com novas competências e com as alterações no panorama das obrigações acessórias. Que seja realizado um estudo de caso sobre cruzamento de informações incluindo a ECF, assim como outras declarações em fase de testes e estudo, como o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial) e a Escrituração Fiscal Digital do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (EFD ISSQN), quando estiverem em funcionamento.

REREFÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 7. ed. São Paulo: Método, 2013.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 25 de novembro de 2013.

_____. **Emenda Constitucional nº 42**, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em: 25 de novembro de 2013.

CHACON, Márcia Josienne Monteiro. et al. Uma abordagem prospectiva sobre o neopatrimonialismo no Brasil. In: X SEACON - Seminário Acadêmico de Contabilidade, 2005, Petrolina. **Anais do X SEACON - Seminário Acadêmico de Contabilidade**. Petrolina: ESUDA, 2005. Disponível em: <<http://www.esuda.com.br/coord/cont/artigos/artigo%20neopatrimonialismo%20Final%20Seacon.pdf>>. Acesso em: 22 de novembro de 2013.

DUARTE, Roberto Dias. **Big Brother Fiscal – IV – Manual de sobrevivência do empreendedor no mundo pós SPED**. 1. ed. Belo Horizonte: ideas@work, 2011.

FERNANDES, Adriana; CARAM, Bernardo. **Receita Federal promete mais rigor ao fiscalizar empresas**. O Estado de S. Paulo, São Paulo. 31 dez. 2013. Disponível em: <<http://www.estadao.com.br/noticias/impreso,receita-federal-promete-mais-rigor-ao-fiscalizar-empresas,1113816,0.htm>>. Acesso em: 12 de março de 2014.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antônio de Loureiro; BIANCOLINO, César Augusto; BORGES, Tiago Nascimento. **Sistemas de Informações Contábeis: Uma abordagem gerencial**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

GONTIJO, Miriam. **Análise da proposta brasileira de e-governo como expressão de uma política de informação a partir do conceito de regime de informação.** Revista Perspectivas em Ciência da Informação, Belo Horizonte, v. 7, n. 2, p. 179-188, jul./dez. 2002. Disponível em: <<http://portaldeperiodicos.eci.ufmg.br/index.php/pci/article/view/406/217>>. Acesso em: 22 de novembro de 2013.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Estudo sobre Sonegação fiscal das empresas brasileiras.** Curitiba, 2009. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/49/EstudoVeQuedaNaSonegacaoFiscalDasEmpresasBrasileiras.pdf>>. Acesso em: 16 de março de 2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LAUDON, Kenneth C.; LAUDON, Jane P. **Sistemas de Informação Gerenciais.** 9. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2011.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica.** 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial.** 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARION, José Carlos et al. **Monografia para os cursos de administração, contabilidade e economia.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTIN, Nilton Cano. **Da Contabilidade à Controladoria: A Evolução Necessária.** Revista Contabilidade & Finanças - USP, São Paulo, n. 28, p. 7-28, jan. 2002. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v13n28/v13n28a01.pdf>>. Acesso em: 20 de novembro de 2013.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de informações contábeis: Fundamentos e Análise.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PEREIRA, Elias et al. **Fundamentos de contabilidade.** 1 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Encontro Nacional de Administradores Tributários. **Apresentação.** [S.l.], [entre 2004 e 2013]. Disponível em: <<http://www19.receita.fazenda.gov.br/enat/apresentacao>>. Acesso em: 15 de janeiro de 2014.

_____. **Instrução Normativa RFB nº 1.422**, de 19 de dezembro de 2013. Dispõe sobre a Escrituração Contábil Fiscal (ECF). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2013/in14222013.htm>>. Acesso em: 17 de março de 2013.

_____. **Instrução Normativa RFB nº 1.441**, de 20 de janeiro de 2014. Extingue o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) relativo a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2014/in14412014.htm>>. Acesso em: 17 de março de 2013.

_____. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.** Revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, entre outras providências. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2014/lei12973.htm>>. Acesso em: 17 de março de 2013.

_____. **Linha do Tempo.** [S.l.], [2007]. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/10anos/linhatempo/>>. Acesso em: 29 de novembro de 2013.

_____. **Sistema Público de Escrituração Digital - Objetivos.** [S.l.], 2012a. Disponível em:
<<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/objetivos.htm>>. Acesso em: 20 de novembro de 2013.

_____. **Sistema Público de Escrituração Digital - Benefícios.** [S.l.], 2012b. Disponível em:
<<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/beneficios.htm>>. Acesso em: 20 de novembro de 2013.

_____. **Receita Federal orienta contribuintes para a autorregularização.** Brasília, 2012c. Disponível em:
<http://www.receita.fazenda.gov.br/automaticoSRFSinot/2012/10/01/2012_10_01_12_17_03_220798525.html>. Acesso em: 12 de março de 2014.

RODRIGUES, Auro de Jesus. **Metodologia científica.** São Paulo: Avercamp, 2006.

ROVER, Aires et al. (Org.). **Democracia Digital e Governo Eletrônico.** Florianópolis: FUNJAB, 2013.

SÁ, Antonio Lopes de. **História Geral da Contabilidade no Brasil.** Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2008.

SANTOS, José Luiz dos. **Introdução à contabilidade:** atualizada pela Lei 11.941/09 e pelas Normas do CPC. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

TURBAM, Efraim; RAINER JR., R. Kelly; POTTER, Richard E. **Administração de tecnologia da informação:** teoria e prática. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

YIN, Robert K. **Estudo de caso:** planejamento e métodos. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.