

Arrecadação de tributos no Brasil: o sistema público de escrituração digital e seus aspectos inibidores de fraudes

Jannielly Krystianne / Laurentino dos Santos - Graduanda em Ciências Contábeis, técnica em gestão de micro e pequenas empresas (CEFET-PB) / Graduado em Ciências Contábeis pela UFPB, Mestre e Doutor em Contabilidade pela USP, professor da UFPB, Coordenador do Programa Multiinstitucional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis na Paraíba, Mestrado pela UNB, UFPB e UFRN

1 INTRODUÇÃO

De acordo com Dalmo Dallari (1995 p.101), “O Estado é uma ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em um determinado território”.

Bem comum é aquele que realiza e satisfaz as necessidades de uma comunidade e da sociedade como um todo, não apenas de um indivíduo ou de um grupo, e só pode ser alcançado através de um esforço de conciliação e de consenso entre os diversos agentes da Sociedade. Papa João XXIII (apud DALMO DALLARI, 1995, p.19) considera que “bem comum é o conjunto de todas as condições da vida social que consistam e favoreçam o desenvolvimento integral da personalidade humana.” Em outras palavras, bem comum é tudo o que colabora para o aperfeiçoamento da sociedade. Como a sociedade, por mais desenvolvida que seja, por si só é incapaz de atender de forma organizada a todas as suas necessidades, cabe ao Estado cumprir esse papel, o de prover o bem estar social.

Todo o indivíduo tem o direito, desde o seu nascimento, a um conjunto de bens e serviços (habitação, educação, segurança, saúde, lazer etc.) que são fornecidos diretamente através do Estado ou indiretamente, mediante seu poder de regulamentação sobre a sociedade civil.

À medida que uma sociedade se desenvolve, há uma crescente demanda por saúde, educação, segurança, lazer, etc., ou seja, tudo aquilo necessário para o alcance do bem estar da sociedade. Entretanto, com o aumento da demanda pelos serviços públicos evidentemente haverá um maior custo a ser suportado e repartido pela própria sociedade. Com isso, haverá um acentuado aumento nos gastos públicos, criando assim dificuldades crescentes de fontes de financiamentos, sendo de se ressaltar que não é possível o Estado se endividar ilimitadamente para custear esses gastos. Dessa forma, o financiamento desses gastos públicos tem que ser feito pelo aumento da arrecadação de impostos, que é a principal fonte de financiamento público. Esse aumento da arrecadação deve ser feito de forma equilibrada, especialmente no que diz respeito à capacidade contributiva dos cidadãos.

Quando paga tributos, normalmente, o cidadão espera um retorno. Nesse sentido, atualmente, há uma grande insatisfação da população brasileira com o não cumprimento do papel do Estado, visto que o dinheiro público em muitos casos está sendo utilizado de forma inadequada; conforme densamente divulgado pela imprensa. A aplicação ineficiente dos tributos arrecadados provoca no cidadão, entre outros aspectos, uma aversão ao pagamento de tributos e um estímulo à fraude.

Na situação atual brasileira é possível identificar com facilidade: (a) Governos de baixa eficiência, que funcionam de forma muito lenta; (b) aumento excessivo da carga

tributária; e, (c) variados exemplos de conduta ilícita. Vale lembrar que a excessiva carga tributária, além dos aspectos já comentados, inibe, também, o investimento privado. Em um mundo globalizado, fica difícil competir com vizinhos como, por exemplo, o México (carga tributária de 18% do PIB) e a Argentina (carga tributária de 23% do PIB).

No particular da fraude, os instrumentos são muitos e a possibilidade de fraudar aumenta cada vez mais com o desenvolvimento tecnológico. Portanto, é necessário que o sistema de controle de arrecadação de tributos acompanhe esse avanço, para não se tornar defasado. Vale salientar que independentemente do sistema, não existe a possibilidade de eliminação total das fraudes. Deve-se buscar, todavia, um meio de controle mais eficaz o que, conseqüentemente, dificultará a sonegação de tributos.

Vive-se hoje no Brasil o processo de mudança na sistemática de registro e apuração dos tributos e conseqüente arrecadação, com a substituição do sistema de emissão de documentos fiscais em papel pelo Sistema Público de Escrituração Digital-SPED, o que implicará em uma modernização da administração tributária brasileira. Mas, antes da efetiva utilização desse novo sistema são necessárias muitas análises e testes, isto como meio de se evitar, por exemplo, o que aconteceu com a criação do Emissor de Cupom Fiscal (ECF). Deve ser lembrado que quando o ECF foi criado anunciava-se, entre outros aspectos, o fim das fraudes no varejo. Contudo, o objetivo não foi materializado em razão de falhas sistêmicas, equipamentos inadequados e legislação não apropriada.

Uma parcela significativa da arrecadação do Estado ocorre via empresas. Esses agentes são, em verdade, responsáveis pela “cobrança” e de muitos tributos e pelo “repassê” dos tributos cobrados para o Estado. Nessa relação empresa – governo, no sentido de arrecadação de tributos, um fator relevante é a Contabilidade, que na atualidade já é efetuada de forma integralmente digital.

Sistemas digitais se, por um lado, facilitam a vida daqueles que deles fazem uso, por outro lado, podem ampliar problemas como, por exemplo, invasão de privacidade, roubo de informações etc. A sociedade atual vive uma era em que, paralelamente à possibilidade de acesso, surgem cada vez mais incidentes com as informações. Os computadores, telefones celulares e afins têm se tornado mais acessíveis.

Conseqüentemente, mais pessoas e organizações estão interconectadas e expostas aos riscos de fraudes, roubo de informações e invasões por elementos mal-intencionados. Diante de tal situação a preocupação com a segurança motivou a criação de padrões e normas.

Nesse contexto, entende-se que uma questão que precisa ser investigada é: No âmbito do SPED, quais aspectos podem ser apontados como inibidores de fraudes?

Considerando a questão de pesquisa formulada, o presente trabalho tem como objetivo: “Analisar aspectos do Sistema Público de Escrituração Digital que podem ser apontados como inibidores de fraudes”.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE

Nos últimos 40 anos aconteceram mudanças significativas na legislação tributária brasileira e nos procedimentos contábeis. O processo artesanal foi substituído pelo

mecânico e, logo em seguida, pelo automático. A tecnologia da computação trouxe benefícios para a contabilidade das empresas.

Segundo Oliveira (1997, p.11), no procedimento manuscrito, a escrituração era feita manualmente, preenchendo-se os principais livros, como diário, razão, caixa, controle de duplicatas a receber, controle de contas a pagar, entrada de mercadorias, termos de ocorrências, inventários de produtos e mercadorias e etc. Esse procedimento começou a perder espaço a partir do surgimento das máquinas mecânicas produzidas nos Estados Unidos (praticamente, já não existe esse procedimento atualmente). A contabilidade manuscrita acarreta dificuldades à atualização de suas escritas, devido ao volume de informações e registros necessários.

Ainda seguindo o raciocínio de Oliveira, temos que o procedimento mecanizado é a fase em que a escrituração passou a ser feita de forma mecânica, em geral utilizando-se máquinas de datilografia e processadoras automáticas, para o preenchimento de fichas separadas ou soltas (razão, fornecedores, controle de estoque etc.). Nos dias atuais, são poucos os escritórios que mantêm máquinas mecânicas, em face dos baixos custos de um microcomputador e dos sistemas informatizados.

Vivemos a fase em que a contabilidade é feita através do processo informatizado. A escrituração é feita eletronicamente, utilizando-se os grandes equipamentos (mainframes) e os microcomputadores. A partir da década de 80, houve um enorme crescimento no uso e disseminação dos micros, juntamente com os sistemas informatizados ligados às áreas administrativa, comercial, contábil e financeira das empresas.

Considerando que a evolução tecnológica refletiu no aperfeiçoamento da relação do governo com o contribuinte, é notório que os benefícios advindos dessa relação, refletirá diretamente na contabilidade. A escrituração dos tributos até então feita de forma manual, tornou-se digital. Diante dessa mudança o Fisco terá melhor aproveitamento das informações produzidas pela Contabilidade.

O desenvolvimento tecnológico não só atinge o Estado, mas também os contribuintes. Diante dessa modernização, surgiu a necessidade de uma sistemática de registro e apuração de tributos que acompanhasse essa evolução. Foi criado, portanto, o Sistema Público de Escrituração Digital.

2.2 O SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL

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

A Emenda Constitucional nº 42, que foi aprovada em 19 de dezembro de 2003, foi introduzida no Inciso XXII do art. 37 da Constituição Federal. Agora a atuação de forma integrada, com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, por parte das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos

Municípios, está sendo obrigatória. Ou seja, existe a obrigatoriedade de uma integração entre as esferas de governo, no tocante à administração tributária.

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

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

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

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

O projeto brasileiro de nota fiscal eletrônica foi inspirado num modelo chileno. O Chile adota, desde 2003, a fatura eletrônica para negócios entre empresas.

Resumidamente, o projeto consiste na alteração do cumprimento das obrigações acessórias transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias, além da substituição da emissão de livros e documentos contábeis em papel por documentos eletrônicos com certificado digital, garantido assim a sua autoria, integridade e validade jurídica.

O SPED será um Leiaute Nacional Unificado de Processamento de Dados, operando com Certificado Digital, e que abrange a Escrituração Contábil e Fiscal em forma digital com validade jurídica. O objetivo é transformar a Contabilidade em papel para a Contabilidade Digital, ou seja, será a migração das atuais informações contábeis e fiscais feitas em papel para documentos eletrônicos.

O sistema compreende três grandes subprojetos: a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Escrituração Fiscal Digital (EFD). Ele propõe a simplificação, padronização e otimização dos processos de prestação de informações pelos contribuintes aos fiscos e da emissão de documentos fiscais.

O SPED não foi criado de cima para baixo, mas construído e aperfeiçoado por várias instituições. Em conjunto com a Receita Federal, estão trabalhando o Conselho Federal de Contabilidade, a Comissão de Valores Mobiliários (CMV), o DNRC (Departamento Nacional de Registro de Comércio), as Secretárias de Fazenda dos Estados (SEFAZ), além de empresas que estão participando dos projetos pilotos da NF-e, ECD e EFD.

O novo modelo de nota fiscal eletrônica será padronizado em todo país, a qual terá um código de barras e assinatura digital. O sistema reduzirá custos e a armazenagem digital pretende também simplificar as obrigações acessórias e permitir o controle em tempo real das operações, além da vantagem como a redução do tempo de parada dos caminhões nos postos fiscais interestaduais para checagem de documento, com inibição de fraudes. O projeto prevê a confecção de aplicativos de consulta e extração de dados. A fiscalização virtual possibilitará o cruzamento entre os dados contábeis e fiscais.

O sistema reduzirá custos com registro e armazenagem de informações em papéis. A armazenagem digital pretende também simplificar as obrigações acessórias e permitir o controle em tempo real das operações. Foi publicado no Boletim IOB -Imposto de Renda e Legislação Societária -Fascículo nº 11/2007, que um aspecto importante consta no § 2º do art. 2º do Decreto em foco. De acordo com esse dispositivo, o armazenamento de dados no SPED não dispensará o empresário e a sociedade empresária de manter sob sua guarda e responsabilidade os livros e os documentos na forma e nos prazos previstos na legislação aplicável. No entanto, nessa fase inicial ainda haverá a necessidade de se arquivar tais documentos.

Com o aumento da base tributária será possível o ente tributantes reverem a carga tributária vigente, reduzindo alíquotas de tributos e contribuições sociais, beneficiando àqueles que pagam seus tributos corretamente.

Apesar dos grandes benefícios advindos desse novo sistema, não podemos afirmar que as fraudes serão eliminadas. Mas, é notável que elas diminuirão substancialmente. Com o meio eletrônico os contribuintes encontrarão algumas dificuldades que até então não existiam.

Com o SPED, as transações das empresas serão automaticamente reconhecidas pelo Fisco. O Fisco poderá acompanhar on-line todas as atividades que o contribuinte estiver desempenhando, de tal forma que saberá o que o contribuinte está vendendo, para quem, e o preço pelo qual está vendendo. Com isso, será evitado o procedimento burocrático realizado no antigo sistema, de acordo com o qual o contribuinte deve providenciar uma série de informações por meio de guias, notas e formulários. Outro fator que deve ser levado em consideração é que no antigo sistema de recolhimento dos impostos existia um maior contato entre o Fisco e o contribuinte, já que a fiscalização era feita na sede da empresa. Pode se concluir que esse contato facilitava a sonegação dos impostos uma vez que o contribuinte estava diretamente ligado ao Fisco, estabelecendo assim uma estreita relação. Essa aproximação não ocorrerá nesse novo sistema, já que o Fisco estará informado com antecipação de todas as operações do contribuinte, possuindo dados exatos com relação à arrecadação. Conseqüentemente, a Receita terá um número bem reduzido de Fiscais trabalha na fiscalização da sede da empresa.

O decreto nº 6.022, de 22 de janeiro 2007, não só oficializou o sistema, como dará maior agilidade à sua implementação pela União, estados e municípios. Estes dois últimos, no entanto, ainda precisam aderir oficialmente ao programa, de forma a estimular a emissão de nota fiscal eletrônica e a digitalização das escriturações contábeis e tributárias por parte das empresas. Esse decreto, no entanto, não traz novidades. Apenas dá amparo legal ao projeto, que vem sendo executado há mais de um ano. Trata-se de uma sinalização de que o projeto é para valer e que, cedo ou tarde, atingirá todas as empresas do País.

A Secretaria da Fazenda de São Paulo publicou o Informativo CAT nº 63, comentando que o comércio ilegal se expande na Internet e a pirataria que o acompanha já apresenta números superiores ao narcotráfico. De acordo com SANTOS (2006) “O SPED surge em um ambiente onde o crime virtual já é mais lucrativo do que o narcotráfico”. Os bancos, por exemplo, têm prejuízo anual de RS 1,2 bilhão com as fraudes. Considerando essa preocupante realidade, é necessário refletir sobre os riscos inerentes ao SPED, que abre possibilidades para sonegação e falsificações, mesmo com o monitoramento viabilizado pela tecnologia da informação. Também foi informado na portaria da Coordenadoria da Administração Tributária que o crime cibernético cresce e se consolida no mundo todo, tirando proveito do avanço da tecnologia e da vulnerabilidade da comunicação.

2.3 FRAUDES

Segundo a Resolução CFC Nº 836/99, que aprova a NBC T 11 – IT 03 – Fraude e Erro, o termo fraude refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. A fraude pode ser caracterizada por:

- a) Manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados;
- b) Apropriação indébita de ativos;
- c) Supressão ou omissão de transações nos registros contábeis;
- d) Registro de transações sem comprovação; e
- e) Aplicação de práticas contábeis indevidas.

É noção rudimentar de direito que o elemento essencial, comum e moral das infrações à legislação, é a vontade inteligente e livre do agente, na palpável deliberação consciente de a violar; é a voluntariedade aplicada às conseqüências lesivas ao direito de terceiros; é o ato que pratica voluntariamente com a intenção direta de prejudicar os interesses patrimoniais alheios. Eis a base em que se assenta o fundamento jurídico contábil da fraude na contabilidade.

Por isso, em todos os casos de fraude, encontraremos o traço de união predominante, que se manifesta pela vontade deliberada e pela consciência livre, no propósito de lesar os direitos patrimoniais de terceiros.

Desde as origens da economia (alguns milhares de anos atrás) existem, na vida das pessoas e no mundo dos negócios, "golpistas" que se dedicam a por em prática vários tipos de fraudes, armadilhas, sistemas e esquemas para enganar e roubar o próximo.

O problema das fraudes é bem antigo. Obviamente com o progresso tecnológico e a evolução do mundo também estes sistemas evoluíram. Os fraudadores são muito criativos, freqüentemente bem informados, flexíveis e adaptáveis a novas situações, por isso novas fraudes aparecem de contínuo se ajustando e desfrutando cada nova oportunidade.

Como acontece na maioria dos crimes, as fraudes podem ser explicadas pela coexistência de três fatores primários:

1. A existência de golpistas motivados.
2. A disponibilidade de vítimas adequadas e vulneráveis.
3. A ausência de regras, "guardas" ou controladores eficazes.

Segundo alguns psicólogos e especialistas internacionais, existem explicações para a existência da prática de fraudar, que são fatores psicológicos e técnicas.

A condição "sine qua non", ou seja, condição necessária, para se combater a fraude é conhecê-la, identificando-a nas divergentes formas em que ela é apresentada. Não se pode enfrentá-la, sem que não se tenha um amplo e perfeito conhecimento de suas origens. Daí, a presente necessidade do SPED está devidamente preparado, munido do "mapa da fraude" para o confronto do cotidiano.

Este universo tão vasto precisa ser bem conhecido pelo Fisco, para que os frutos pertencentes ao Governo não sejam desviados dos caminhos que os levam à Fazenda. No entanto, com o SPED novos tipos de fraudes poderão surgir e antigos tipos de fraudes poderão ser eliminados.

2.4 SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL X FRAUDES

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

Dentre muitas preocupações para a eficácia desse novo sistema está a de criar mecanismos inibidores de fraudes.

Com o registro eletrônico dos dados, a fiscalização fazendária nacional e dos estados podem ter acesso on-line às informações dos contribuintes. Com o sistema informatizado não será preciso enviar fiscais para visitar as empresas, pois os dados terão de ser computados diretamente no sistema. Essa eliminação de contato entre Fisco e contribuinte pode ser entendida como um meio inibidor de fraudes.

Além de facilitar o registro das operações contábeis das empresas, o SPED também auxilia no combate aos sonegadores. No SPED, quando uma empresa gera uma nota fiscal, emite também o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE). Esse documento é mais um meio de combate às fraudes. O DANFE será levado pelo caminhoneiro que irá transportar os produtos. Este documento tem um código de barras com 44 dígitos. Quando passa pelo posto da fiscalização, um leitor óptico identificará o DANFE e mostrará na tela do computador todos os dados referentes àqueles produtos.

Com isso, fica quase impossível clonar uma nota fiscal, diferente do que acontecia no antigo sistema, onde havia facilidade para se emitir notas fiscais falsas.

A responsabilidade do arquivamento, da guarda e conservação de livros, papéis, títulos e documentos, por muito tempo era exclusivamente do contribuinte. Com o novo sistema essa responsabilidade passará gradativamente para o Fisco. Vale salientar, que esse arquivamento pelo Fisco ainda não está sendo realizado por completo, já que esse sistema não está sendo adotado por todos. Mas, quando estiver adotado por completo, será mais uma forma de inibir as fraudes.

Muitas fraudes existentes antes do SPED, como por exemplo: simulação de lucros ou prejuízos reais, alteração da data do encerramento do exercício financeiro, fraudes em balanços entre muitas outras deixarão de existir. Pois, como já exposto, essas informações serão repassadas automaticamente para o Fisco.

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

3 CONCLUSÃO

A informatização dos sistemas de relacionamento com o contribuinte é a mais nova forma criada para apuração e recolhimento de impostos. O Sistema Público de Escrituração Digital tem o objetivo de tornar o sistema tributário brasileiro mais eficaz. É através dele que se pretende eliminar antigas fraudes e diminuir outras que possam surgir.

O SPED pretende simplificar, padronizar e otimizar os processos de prestação de informações pelos contribuintes aos fiscos e da emissão de documentos fiscais. Mas, toda mudança de paradigma impõe reflexões, embora seja indiscutivelmente positiva, pode ser um facilitador à criação de novos meios indiretos de fiscalização, com um inerente potencial invasivo ao contribuinte. Portanto, o Fisco terá uma responsabilidade extra no sentido de criar mecanismos para proteger o cidadão e evitar excessos que possam violar o sigilo fiscal e a privacidade tributária.

O SPED e a NF-e podem minimizar uma questão crítica ao empresariado: a alta carga tributária. É correto esperar que, com o aumento da eficiência na arrecadação, o Governo consiga reduzir o volume de tributos. A maior eficácia na cobrança faz com que todos paguem, e, como resultado, todos poderão pagar um pouco menos. Quando todos têm a ganhar, a chance de sucesso é muito maior. O melhor fiscal desse projeto é o próprio mercado.

O SPED traz claramente aspectos inibidores de fraudes, como a troca de responsabilidade do arquivamento, da guarda e conservação de livros, papéis, títulos e

documentos que passará do contribuinte para o Fisco. Assim como, a falta de contato pessoal entre Fisco e Contribuinte, já que todas as informações serão repassadas via on-line. Outro fator importante é que ajudará a inibição das fraudes é que as informações serão transmitidas no ato das transações. Vale salientar que apesar desses elementos inibirem as fraudes, novas formas de fraudar o Fisco poderão surgir. Portanto tanto o contribuinte e principalmente o Estado devem estar preparados para as novas mudanças.

Apesar do SPED trazer aspectos inibidores de fraudes a falta de uma legislação específica para crimes virtuais no Brasil é um problema que ele irá enfrentar, tornando-se assim uma barreira para o combate a esse tipo de fraude. Por conta dessa lacuna, a Polícia Federal e a Justiça acabam tratando esse tipo de delito pela legislação comum. Com a Nota Fiscal Eletrônica o contribuinte não poderá ser condenado pelo ataque de “hackers” – caso não sejam identificados os criminosos virtuais.

Diante do exposto é notável que o SPED traz muitos benefícios tanto para a sociedade brasileira como para o Estado. Contudo, no decorrer do seu uso é preciso estar atento para novas mudanças e procurar sempre criar mecanismos mais eficientes.

4 REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

BRANCO, Oscar Castelo Branco. *Fraudes em Contabilidade*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1959.

BRASIL. CAT nº 63 de 15.08.2000. Publicação mensal interna do Conselho Superior da Coordenadoria da Administração Tributária da Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda do Estado de São Paulo. Disponível em:

<http://www.fiscosoft.com.br/indexacao/pages/legis__89249.html>. Acesso em: 30 mai. 2007.

BRASIL. Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. Disponível

em:<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/2007/dec6022.htm>>.

Acesso em: 02 fev. 2007.

CARVALHO, Jackeline. Decreto do Sped acelera implantação da NF-e, avaliam especialistas. Disponível em:

<<http://www.convergenciadigital.com.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?infolid=5762&sid=7>>. Acesso em: 02 fev. 2007

CLETO, Nivaldo. Documento fiscal entra para era digital. *Informe Contábil*, João Pessoa, ano IV, n. 18, p. 3, ago. 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade: Auditoria e Perícia*. Brasília, 2006.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

FORTES, José Carlos. SPED: A escrituração do Futuro. Disponível em:<www.crece.org.br>. Acesso em: 25 jan. 2007.

KLEIN, Tolstoy Claderciano. Fraudes (dolo e culpa) em contabilidade. Rio de Janeiro: Aurora, 1970.

LIMA, Paulo Gildo de Oliveira. Auditoria Fiscal – Contábil . 7. Ed. João Pessoa: Persona, 2003.

OLIVEIRA, Edson. Contabilidade Informatizada : Teoria e Prática. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PARODI, Lorenzo. Teoria Geral da Fraude e Fatores Psicológicos. Disponível em: <<http://www.fraudes.org/showpage1.asp?pg=5>>. Acesso em: 24 fev. 2007.

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

SANTOS, Marco Aurélio dos. As vantagens da NF-e. Disponível em: <http://ww.portalfiscal.se.gov.br/WebPortalFiscal/notaFiscalEletronica/materias_publicadas.jsp/news=materia13.html#noticia>. Acesso em: 25 jan. 2007.

SANTOS, Coriolano Aurélio de Almeida Camargo. A Nota Fiscal Eletrônica e o Atual Cenário do Cibercrime. Artigo publicado no Livro de Sessões Técnicas- do ICCyber 2006 – III Conferência Internacional de Perícias em Crimes Cibernéticos. Disponível em: <<http://www.almeidacamargo.com.br/almeidacamargo/downloads/Iccyber%20IV.pdf>>. Acesso em: 04 jun. 2007.

TERZIAN, Françoise. Sua identidade digital corre perigo. As fraudes online não param de crescer - e o Brasil é um dos países mais inseguros do mundo. Reportagem do caderno tecnologia de 24.08.2006. Disponível em:<<http://portalexame.abril.com.br/revista/exame/edicoes/0875/tecnologia/m0101272.html>>. Acesso em: 02 fev. 2007.

Universo de Atuação. Disponível em: <http://www.sped.fazenda.gov.br/universo_atuacaoimp.aspx>.Acesso em: 02 fev. 2007

Vantagens da Escrituração Contábil. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/vantagens.htm>>. Acesso em 01/05/2007.

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

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

Autor: Jannielly Krystianne / Laurentino dos Santos
Contato: janny_krys(arroba)yahoo.com.br

Graduanda em Ciências Contábeis, técnica em gestão de micro e pequenas empresas (CEFET-PB) / Graduado em Ciências Contábeis pela UFPB, Mestre e Doutor em Contabilidade pela USP, professor da UFPB, Coordenador do Programa Multiinstitucional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis na Paraíba, Mestrado pela UNB, UFPB e UFRN