

Alessandro Luiz da Silva

A IMPLANTAÇÃO DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA E DA ESCRITURAÇÃO  
FISCAL DIGITAL: ANÁLISE E CRÍTICAS

Belo Horizonte

2010

Alessandro Luiz da Silva

A IMPLANTAÇÃO DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA E DA ESCRITURAÇÃO  
FISCAL DIGITAL: ANÁLISE E CRÍTICAS

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Administração Pública da Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho da Fundação João Pinheiro, como requisito parcial para obtenção de título de Especialista em Administração Pública.

Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Simone Cristina Dufloth

Belo Horizonte

2010

alessandro luiz da silva

A Implantação da Nota Fiscal Eletrônica e da Escrituração Fiscal Digital: Análise e Críticas

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Administração Pública da Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho da Fundação João Pinheiro, como requisito parcial para obtenção de título de Especialista em Administração Pública.

Banca examinadora

---

Dr<sup>a</sup> Simone Cristina Dufлот (FJP) Orientadora

---

Mestre Giovani José Caixeta (FJP)

Belo Horizonte, 1º de junho de 2010.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AF	Administração Fazendária
AFRE	Auditor Fiscal da Receita Estadual
AIDF	Autorização para Impressão de Documento Fiscal
CF	Constituição da República Federativa do Brasil
CIAP	Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente
CONEXT	Coordenação de Contribuintes Externos
COTEPE	Comissão Técnica Permanente do ICMS
CT-e	Conhecimento de Transporte Eletrônico
CTN	Código Tributário Nacional
DANFE	Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica
DAPI	Declaração de Apuração e Informação do ICMS
DAPISEF	Aplicativo da SEF/MG para gerar a DAPI
DF	Delegacia Fiscal
DF/Betim	Delegacia Fiscal de Betim
DFT	Delegacia Fiscal de Trânsito
ECD	Escrituração Contábil Digital ou SPED contábil
e-CIAP	Livro CIAP Eletrônico
EFD	Escrituração Fiscal Digital ou SPED fiscal
e-GOV	Governo Eletrônico
ENAT	Encontro Nacional de Administradores Tributários
ENCAT	Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais
GEFAZ	Gestor Fazendário
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
ICMS ST	ICMS Substituição Tributária
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
LRAICMS	Livro de Registro de Apuração de ICMS
LRAIPI	Livro de Registro de Apuração de IPI
LRE	Livro de Registro de Entradas

LRI	Livro de Registro de Inventário
LRS	Livro de Registro de Saídas
NF-e	Nota Fiscal Eletrônica
PED	Processamento Eletrônico de Dados
PF	Posto de Fiscalização
PVA	Programa Validador e Assinador
RFB	Receita Federal do Brasil
RICMS	Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
RPTA	Regulamento do Processo Tributário Administrativo
SAIF	Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais
SEF	Secretaria de Estado da Fazenda
SEF/MG	Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais
SF	Módulo Sped Fiscal do Auditor Eletrônico
SIARE	Sistema Integrado de Administração da Receita
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
SRE	Subsecretaria da Receita Estadual
ST	Substituição Tributária
SUFIS	Superintendência de Fiscalização
TEDSEF	Transmissor Eletrônico de Documentos da SEF/MG

## RESUMO

O estudo a seguir procura analisar a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e suas implicações na gestão tributária realizada pela Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais (SEF/MG). Especificamente, pretende-se analisar a implantação da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) e da Escrituração Fiscal Digital (EFD) para pontuar seus principais aspectos positivos e negativos.

A metodologia proposta envolveu um estudo de caso relativo à implantação do Projeto SPED, utilizou-se uma pesquisa de natureza exploratória, bibliográfica e de campo. A pesquisa exploratória envolve a busca por publicações na internet, revistas, jornais e livros de diferentes disciplinas, tais como Direito Tributário, Direito Administrativo, Tecnologia da Informação, Contabilidade, entre outras.

Complementando o arcabouço teórico realizou-se uma pesquisa de campo através de questionário e entrevista.

O resultado desta pesquisa apontou para um cenário de grandes mudanças na perspectiva tecnológica que envolveu adequações na tecnologia existente, na legislação vigente e na estrutura de organização e de funcionamento do trabalho no âmbito dos órgãos responsáveis para sua implantação.

A implantação da Nota Fiscal Eletrônica e da Escrituração Fiscal Digital já trouxeram resultados positivos para o trabalho de fiscalização.

Conclui-se que toda mudança envolve adaptações e nesse sentido, sabe-se que muitos esforços já foram empreendidos para o sucesso deste projeto. A própria iniciativa do projeto e sua implantação já venceram barreiras que devem ser reconhecidas como etapas de avanço para a administração pública. Contudo o processo de aprimoramento e evolução das mudanças iniciadas ainda possui etapas e desafios que devem ser superados para a total consolidação desta proposta.

Palavras Chaves: sistema público de escrituração digital, tecnologia da informação, gestão tributária, nota fiscal eletrônica, escrituração fiscal digital.

## ABSTRACT

The following study seeks to analyse the deployment of Public digital bookkeeping System (SPED) and implications for tax management performed by the Secretariat of Fazenda do Estado de Minas Gerais (SEF/MG). Specifically designed to analyze the deployment of electronic fiscal notes (NF-e) and Digital Tax Bookkeeping (EFD) to punctuate your major positives and negatives.

The methodology proposal involved a case study on Project SPED deployment was a survey of exploratory nature, bibliographic and field. Exploratory research involves the search for publications on the Internet, magazines, newspapers and books from different disciplines, such as tax law, administrative law, information technology, accounting, among others.

Complementing theoretical held a field survey by questionnaire and interview.

The result of this survey pointed to a backdrop of major changes in technological perspective involving adaptations in existing technology, in legislation and in the structure of organisation and functioning of work in the framework of the bodies responsible for your deployment.

The deployment of electronic invoice Bookkeeping and Tax Digital already brought positive results for supervisory work.

It is concluded that all change involves adaptations and accordingly, it is known that many efforts have been undertaken for the success of this project. The own initiative of the project and its deployment already won barriers that should be recognised as steps forward for public administration. However the process of improvement and evolution of changes initiated still owns steps and challenges that must be overcome to the full consolidation of this proposal.

Keywords: public digital bookkeeping system, information technology, tax management, electronic invoice, digital tax bookkeeping.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>08</b>
<b>2 GESTÃO TRIBUTÁRIA GOVERNAMENTAL.....</b>	<b>11</b>
<b>2.1 A organização da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais</b>	
2.1.1 O corpo fiscal e a atividade de fiscalização	
<b>2.2 Ferramentas utilizadas para o acompanhamento das atividades dos contribuintes</b>	
<b>3 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO NA GESTÃO TRIBUTÁRIA GOVERNAMENTAL.....</b>	<b>30</b>
<b>4 SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED).....</b>	<b>32</b>
<b>5 METODOLOGIA.....</b>	<b>37</b>
<b>6 A IMPLANTAÇÃO DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA E DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL EM MINAS GERAIS.....</b>	<b>39</b>
<b>7 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA.....</b>	<b>44</b>
<b>8 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>47</b>
<b>9 REFERÊNCIAS .....</b>	<b>52</b>
<b>10 APÊNDICES.....</b>	<b>57</b>
Apêndice A – Questionário	
Apêndice B – Entrevista	
<b>11 ANEXO. – Protocolo ICMS 10, de 18 de abril de 2007 (parte).....</b>	<b>64</b>



## 1 INTRODUÇÃO

Um dos assuntos que sempre está em pauta quando se discute a eficiência da administração tributária dos entes que compõem a República Federativa do Brasil (União, Estados e Municípios) é o compartilhamento de cadastros e informações fiscais.

Segundo a Receita Federal do Brasil<sup>1</sup>, em países que possuem forte descentralização fiscal, as administrações tributárias gastam grandes somas de recursos para captar, tratar, armazenar e disponibilizar informações sobre a emissão de notas fiscais dos contribuintes. Os volumes de transações efetuadas e os montantes de recursos movimentados crescem num ritmo intenso e, na mesma proporção, aumentam os custos inerentes à necessidade do Estado de detectar e prevenir a evasão tributária.

As administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios devem atuar de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, conforme o determinado pela Emenda Constitucional nº 42, aprovada em 19 de dezembro de 2003, que introduziu o Inciso XXII ao artigo 37 da Constituição Federal.

Para atender este disposto Constitucional, foi realizado, em julho de 2004, em Salvador, o I Encontro Nacional de Administradores Tributários (ENAT), reunindo o Secretário da Receita Federal, os Secretários de Fazenda dos Estados e Distrito Federal, e o representante das secretarias de finanças dos municípios das capitais estaduais.

O Encontro teve 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.

---

<sup>1</sup> As informações sobre a evolução histórica da criação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) foram obtidas no site da Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2009).

Considerando esses requisitos, foram aprovados, no I ENAT, 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 II Encontro Nacional de Administradores Tributários (ENAT), realizado em São Paulo, ficou marcado pela assinatura dos Protocolos de Cooperação nº 02 e nº 03, com o objetivo de desenvolver e implantar o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e a Nota Fiscal Eletrônica.

Instituído pelo Decreto Federal n. 6 022, de 22 de janeiro de 2007, o projeto SPED faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010) e constitui-se em mais um avanço na informatização da relação entre o fisco e os contribuintes. Esse projeto é composto por três grandes subprojetos: Escrituração Contábil Digital (ECD ou SPED Contábil), Escrituração Fiscal Digital (EFD ou SPED Fiscal) e Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) - Ambiente Nacional.

Tomando conhecimento da totalidade do projeto SPED, tem-se a impressão de que ele irá revolucionar a forma de fiscalizar as empresas pelas diversas esferas governamentais, porém, ao se fazer uma retrospectiva histórica e considerando-se que todo Sistema de Informação requer ajustes e adequações, tanto nos processos como nos procedimentos, para que alcance seus objetivos, é necessário questionar a efetividade desta proposta para o progresso da administração tributária do Estado.

Passados dois anos do início do projeto SPED no Estado de Minas Gerais, já foram implantados a NF-e, a EFD ou SPED fiscal e a ECD ou SPED contábil. Nesse estágio, considera-se necessário um estudo que permita analisar o processo iniciado.

Para tanto, o objetivo desta monografia é analisar a implantação do SPED e suas implicações na gestão tributária realizada pela Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais (SEF/MG). Especificamente, pretende-se analisar a implantação da NF-e e da EFD para pontuar seus principais aspectos positivos e negativos, a partir da análise crítica do cotidiano dos funcionários fiscais da SEF/MG.

A contribuição deste trabalho vislumbra a busca de informações importantes, os resultados dos dados coletados poderão servir de subsídio para o aprimoramento do processo de implantação da NF-e e da EFD, de modo a contribuir para a melhoria dos trabalhos fiscais, o que interessa não só à SEF/MG como também a toda sociedade em geral.

Dada a especificidade do tema, o trabalho foi estruturado da seguinte forma, definiu-se o que seria gestão tributária governamental, estudou-se a organização da SEF/MG, conceitos básicos sobre o ICMS e os limites legais para a ação da fiscalização, as ferramentas utilizadas para o acompanhamento das atividades dos contribuintes e sistemas de informação. Adotou-se essa base teórica para evitar que a compreensão do trabalho ficasse restrita a um público com conhecimento prévio na área contábil-fiscal e, proporcionando assim, um melhor aproveitamento das informações oriundas do tema proposto.

## 2 GESTÃO TRIBUTÁRIA GOVERNAMENTAL

O principal tributo de competência estadual é o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Esse imposto tem um conjunto de legislações muito complexo, pois cada um dos 26 Estados da Federação e o Distrito Federal possui a sua.

O ICMS tem sua origem no imposto sobre o volume de negócios, vigente na França na época em que o ICM foi implantado no Brasil. Em verdade, entre as duas guerras mundiais, a maioria dos estados do mundo ocidental introduziu em seus ordenamentos jurídicos uma espécie de imposto sobre volume geral das vendas, que era uma forma de se tributar o consumo (TEIXEIRA, 2002, p. 256).

Teixeira (2002) informa, o ICMS incidirá em todas as fases do processo de produção e circulação de mercadorias e bens até sua chegada ao consumidor final, sendo que somente podem ser tributadas as operações que têm natureza mercantil. No conceito de circulação econômica, podemos enquadrar uma compra e venda de mercadorias ou outro negócio jurídico, entendido como atividade econômica, desde que atenda o requisito da habitualidade na atividade comercial, justificando-se assim a tributação.

A legislação de regência do ICMS é o artigo 155 da Constituição Federal de 1988, as Leis Complementares n. 87, de 13 de setembro de 1996, e 102, de 11 de julho de 2000 e, no Estado de Minas Gerais, o imposto é previsto na Lei Ordinária Estadual n. 6 763, de 26 de setembro de 1975, no Título I, do Sistema Tributário Estadual, Capítulo II, dos Impostos, no artigo 3, inciso I, e regulamentado pelo Decreto Estadual n. 43 080, de 13 de dezembro de 2002.

A cobrança do ICMS é legítima a partir da ocorrência de determinado evento, esse evento é denominado Fato Gerador. A ocorrência do fato gerador determina a hora e local em que ocorreu a atividade tributável, para que a cobrança do mesmo se concretize precisamos ainda definir quais as situações em que o imposto será cobrado, ou seja, quais as hipóteses de incidência do imposto e também, de qual pessoa iremos cobrar esse tributo, ou seja, qual o sujeito passivo da obrigação tributária.

No Estado de Minas Gerais, os fatos geradores de incidência do ICMS estão previstos na Lei Ordinária Estadual n. 6 763, de 26 de setembro de 1975, no Título II, Capítulo I nos Artigos 5 e 6.

O fato gerador para incidência do ICMS é a circulação de mercadoria ou bem, ainda que esta circulação tenha se iniciado no exterior e sobre os serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicações.

Caracteriza o fato gerador do ICMS o simples fato de a mercadoria ou bem sair do estabelecimento de contribuinte, não importando se houve ou não a efetivação da venda, mas sim se ocorreu a efetiva circulação da mercadoria ou bem, configurando uma situação de fato, não simplesmente uma situação jurídica.

Caracteriza-se também como fato gerador do ICMS, a prestações de serviços de transportes intermunicipal e interestadual, bem como sobre as prestações de serviços de telecomunicações.

Os artigos 1º ao 4º do Decreto Estadual n. 43 080, de 13 de dezembro de 2002, (RICMS/MG) regulamentam a incidência do ICMS em Minas Gerais.

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) traz hipóteses de imunidade, no Capítulo II da Lei Ordinária Estadual n. 6 763, de 26 de setembro de 1975, em seu artigo 7º, encontram-se as hipóteses de não incidência do ICMS, em Minas Gerais.

O artigo 5º do Decreto Estadual n. 43 080, de 13 de dezembro de 2002 (RICMS/MG) regula as hipóteses de não incidência do ICMS, em Minas Gerais, com texto idêntico ao da Lei.

O artigo 6º do Decreto Estadual n. 43 080, de 13 de dezembro de 2002 (RICMS/MG) regulamenta a previsão de isenção do ICMS, sendo as hipóteses aquelas definidas do seu Anexo I.

O sujeito passivo é aquele que esteja vinculado tanto ao cumprimento da obrigação principal como das obrigações acessórias, conforme se verificam nos artigos 121 a 123 do Código Tributário Nacional, Lei n. 5 172, de 25 de outubro de 1966. O Capítulo VI da Lei Ordinária Estadual n. 6 763, de 26 de setembro de 1975, nos artigos 14 e 15 define os contribuintes do ICMS em Minas Gerais, estando estes regulados pelos artigos 55 a 57, Capítulo IX, do Sujeito Passivo do Decreto Estadual n. 43 080, de 13 de dezembro de 2002 (RICMS/MG).

Cada estado organizou sua secretaria de fazenda, considerando suas características regionais, para que a mesma pudesse implementar políticas

tributárias e prover os cofres públicos com os recursos necessários, quase sempre oriundos da cobrança do ICMS.

Para evitar que esses recursos fossem desviados através da sonegação fiscal as secretarias possuem em seus quadros funcionais Auditores Fiscais, profissionais que são responsáveis pelo combate à evasão fiscal e algumas vezes, pela administração tributária estadual.

## **2.1 A organização da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais**

A administração tributária do Estado de Minas Gerais envolve diretamente a Secretaria de Estado da Fazenda.

Lobato (1998) compreende à administração tributária pelo menos três funções:

1. Impor regras de funcionamento que permitam facilitar o cumprimento da lei, e também administrar possíveis conflitos no âmbito infra-judicial;
2. Zelar pela arrecadação, para que se cumpra a obrigação principal, conforme estabelecido em lei;
3. Fiscalizar.

Assim sendo, seriam exercidas as funções de normatizar, arrecadar e fiscalizar.

A Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais tem como missão institucional prover e gerir os recursos financeiros do Estado, formulando e implementando políticas que garantam a justiça fiscal, o equilíbrio das contas públicas e o desenvolvimento de ações de governo, em benefício da sociedade mineira e como “negócio” o provimento e gestão dos recursos financeiros do Estado (MINAS GERAIS, 2009).

O organograma na Figura 1, a seguir, apresenta a estrutura organizacional da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, onde se destaca a Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais (SAIF), subordinada à Subsecretaria da Receita Estadual, responsável pela implantação do SPED no Estado de Minas Gerais (figura 1).

A implementação de políticas tributárias e a promoção da justiça fiscal exigem que a SEF/MG se organize para cumprir sua missão institucional, porém o

tema dessa monografia tem forte relação com a provisão de recursos financeiros ao Estado e também com o cumprimento de obrigações acessórias pelos contribuintes, sendo assim iremos limitar as explicações sobre a organização à parcela da SEF/MG subordinada a Subsecretaria da Receita Estadual.

Para obter sucesso no seu “negócio” a SEF necessita de uma estrutura organizacional para exercer a verificação fiscal das operações dos contribuintes que tem relações comerciais dentro e fora do Estado. Essa verificação é feita por meio das unidades de controle do trânsito de mercadorias conhecidas como Delegacias Fiscais de Trânsito (DFT’s); por unidades fiscais de controle do trânsito fixas nas rodovias que passam pelo Estado, denominados Postos de Fiscalização (PF’s) e através de auditorias contábil-fiscais realizadas pelas delegacias fiscais (DF’s) situadas em municípios pólo dentro do estado e responsáveis pela fiscalização de outros tantos municípios que fazem parte da circunscrição daquela delegacia. No Distrito Federal e nos Estados do Rio de Janeiro e São Paulo existem unidades da SEF/MG denominadas Coordenação de Contribuintes Externos (CONEXT), essas unidades tem o objetivo de orientar, acompanhar, supervisionar, controlar e fiscalizar as atividades econômicas de contribuintes de ICMS, inscritos ou não em Minas Gerais, mas que têm intensa relação comercial com contribuintes mineiros. As CONEXT possuem quadro de pessoal administrativo e fiscal e a sua área de atuação não está restrita somente aos estados onde estão sediadas.

A coordenação e planejamento das ações fiscais são exercidos pela Superintendência de Fiscalização (SUFIS), que organizou o trabalho fiscal na forma de projetos. Cada projeto está relacionado a um segmento econômico e os auditores fiscais que compõem estes projetos tem o dever de se especializar para poder fazer um acompanhamento das empresas que compõem os setores econômicos dentro da sua circunscrição, evitando assim a sonegação fiscal.

O quadro funcional da SEF/MG é composto por servidores do grupo de Atividades de Tributação, Fiscalização e Arrecadação do Poder Executivo, as carreiras que fazem parte desse grupo têm regime de dedicação exclusiva, inclusive quando estabelecido o sistema de rodízio de períodos diurno e noturno, são elas:

- a) Auditor Fiscal da Receita Estadual – AFRE;
- b) Gestor Fazendário – GEFAZ.

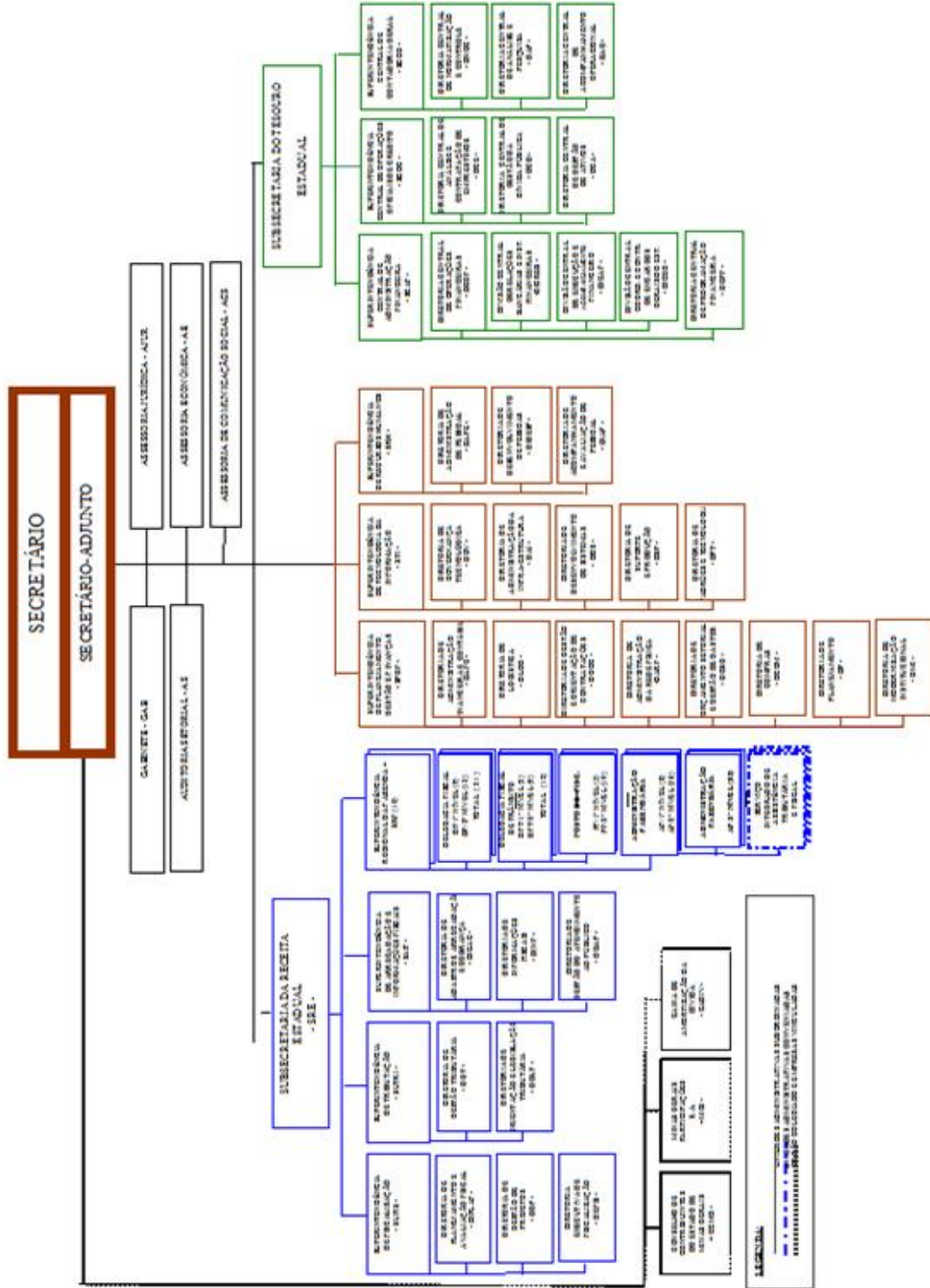


FIGURA 1 – Organograma da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais  
 Fonte: Página virtual www.fazenda.mg.gov.br



Exercendo atividades de apoio, compõem o quadro funcional da SEF/MG, as seguintes carreiras:

- c) Técnico Fazendário de Administração e Finanças;
- d) Analista Fazendário de Administração e Finanças.

Desse grupo destacamos o Auditor Fiscal da Receita Estadual que tem como atribuição, de acordo com a Lei Ordinária Estadual n. 15 464, de 13 de janeiro de 2005:

- a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário, aplicar penalidades e arrecadar tributos;
- b) executar procedimentos fiscais objetivando verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, praticando todos os atos definidos na legislação específica, incluídos os relativos à apreensão de mercadorias, livros, documentos e arquivos e meios eletrônicos ou quaisquer outros bens e coisas móveis necessárias a comprovação de infração à legislação tributária;
- c) exercer controle sobre atividades dos contribuintes inscritos ou não no cadastro de contribuinte e no cadastro de produtor rural da SEF;
- d) elaborar pareceres que envolvam matérias relacionadas à fiscalização;
- e) proceder à orientação do contribuinte no tocante aos aspectos fiscais;
- f) atuar em perícias fiscais;
- g) atuar no Conselho de Contribuintes na condição de conselheiro indicado pela SEF;
- h) executar os procedimentos de formação e instrução de auto de notícia-crime;
- i) exercer a fiscalização de outros tributos que não os instituídos pelo Estado cuja competência lhe seja delegada por ente tributário, mediante convênio.

### **2.1.1 O Corpo fiscal e a atividade de fiscalização**

De acordo com a Lei Ordinária Estadual n. 15 464, de 13 de janeiro de 2005, os agentes públicos que compõe o quadro funcional da SEF, responsáveis pela fiscalização de seus tributos, são os Auditores Fiscais da Receita Estadual – AFRE's.

Conforme Amaro (2006, p.479-480):

A competência e os poderes de fiscalização das autoridades administrativas, em matéria tributária, é assunto que, observadas as prescrições do Código Tributário Nacional, deve ser regulado pela legislação pertinente, que pode estabelecer disciplina geral para diferentes tributos ou impor regramento específico atento à natureza de certo tributo (artigo 194). O recolhimento de tributos depende, em grande medida, da atuação da administração fiscal, especialmente se considerarmos que certas exações somente se tornam exigíveis a partir de um ato específico de autoridade fiscal, que é o lançamento. Por outro lado, para prevenir ou combater a sonegação, faz-se necessário um permanente trabalho de fiscalização. Inúmeras outras tarefas permeiam a atuação das autoridades fiscais na sua função burocrática, de controle, de orientação, de relacionamento com o sujeito passivo, com a rede arrecadadora, com outros órgãos públicos etc (AMARO, 2006).

Medeiros *et al* (2008, p. 26-27), afirma que o corpo fiscal da SEF/MG, desempenha as atividades de fiscalização de estabelecimentos industriais, comerciais, de outras fontes de tributos e a fiscalização do trânsito de mercadorias, bens e serviços sujeitos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

As atividades do fisco são respaldadas em lei, principalmente na legislação tributária estadual, de onde derivam as normas disciplinares e regulamentos a que os contribuintes estão sujeitos.

No desenvolvimento das atividades fiscais ocorre uma relação intensa entre o fisco e os contribuintes, permeados por conflitos de interesses, pelo fisco o cumprimento da lei, pelo contribuinte as mais diversas tentativas, quer seja fugir ao cumprimento da sua obrigação tributária, quer por uma interpretação da lei que lhe seja mais vantajosa.

Amaro (2006, p.479-480) ressalta que:

os destinatários das normas em causa, imediatamente, são os agentes da administração tributária, que recebem um feixe de poderes que lhes cabe exercer com especial atenção ao princípio da legalidade. Mas, em sua atuação, freqüentemente tais agentes se relacionam com os destinatários indiretos das referidas normas: todas as pessoas, físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive os imunes e os titulares de isenção pessoal (art. 194, parágrafo único). As chamadas obrigações tributárias acessórias, como se nem sempre incumbem ao sujeito passivo, pois não raro são exigidas de terceiros, como instrumento para fiscalizar o sujeito passivo; noutros casos, a obrigação acessória é de um não-contribuinte, e é a ele

imposta como meio para verificar se sua situação fiscal realmente é a de alguém que não deve tributo (AMARO, 2006).

Para combate à sonegação ou evasão fiscal, a fiscalização pode adotar medidas de caráter preventivo e/ou punitivo, no intuito de dificultar ao máximo que o contribuinte que se utilize de tal prática possa se beneficiar.

Espera-se do auditor fiscal que este aplique a legislação tributária, sem utilização de abuso de poder ou excesso de exação, orientando o contribuinte no que for necessário para que este venha alterar seu comportamento, e portanto, exercer sua atividade de maneira efetiva.

Medeiros *et al* (2008, p. 55-59), ressalta que a ação da fiscalização deverá observar os limites e preceitos previstos no Código Tributário Nacional (CTN), dispostos nos artigos 194 a 200, assim como as regras de prestação de informações e sigilo fiscal.

O Estado de Minas Gerais traz na Lei Ordinária Estadual n. 6 763, de 26 de setembro de 1975 a determinação da competência da SEF/MG, por intermédio dos seus funcionários fiscais, para a fiscalização tributária no Título II, Da Administração Tributária, Capítulo I, Da Fiscalização dos Tributos, nos artigos 201 a 206.

São passíveis de verificação fiscal tanto pessoas físicas quanto jurídicas, contribuintes ou não, porém, o trabalho da fiscalização deverá ter relação com a situação da pessoa fiscalizada. O sujeito passivo da ação fiscal não deve trazer ou causar embaraço à fiscalização, bem como esta não deverá ultrapassar os limites de suas atribuições, de acordo com o Regulamento do ICMS de Minas Gerais, de 13 de dezembro de 2002 (RICMS/MG).

Mediante intimação escrita, há previsão da obrigatoriedade da prestação de informações ao fisco quando solicitadas, conforme o artigo 197 do CTN. Em Minas Gerais esta previsão é encontrada no artigo 203 da Lei Ordinária Estadual n. 6 763, de 26 de setembro de 1975, que acrescenta uma série de pessoas que ficam obrigadas a prestar informações. Nos artigos 50 e 204 da mesma lei encontramos a disposição da obrigatoriedade de exibição ao fisco de mercadorias ou bens, dos livros, meios eletrônicos pertinentes à escrita comercial ou fiscal e documentos que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário, regulado pelo no artigo 193 do RICMS/MG.

O Capítulo I do RICMS/MG, Da Fiscalização, traz a regulamentação dos procedimentos que a fiscalização poderá utilizar para apuração das operações ou prestações praticadas pelo sujeito passivo, bem como para proceder à verificação dos pagamentos do imposto na escrita fiscal, conforme observa-se nos artigos 194 e 195.

## **2.2 Ferramentas utilizadas para o acompanhamento das atividades dos contribuintes**

As principais ferramentas utilizadas pelo Estado para acompanhar as atividades realizadas pelos contribuintes localizados em seu território são as Obrigações Acessórias, impostas a eles.

Rocha (2007, p. 268-269) salienta que a obrigação será chamada de acessória quando seu objeto não se constituir de prestação pecuniária, mas sim de deveres de fazer ou de não fazer algo. São, em geral, condutas burocráticas impostas sobre as pessoas, tais como o dever de emitir notas fiscais, escrituras livros, entregar declarações (deveres de fazer), de não rasurar a escrituração (dever de não fazer), etc.

As obrigações acessórias mais comuns são:

- Emissão dos documentos: nota fiscal, conhecimento de transporte, manifesto de carga.
- Escrituração dos livros fiscais: livro de registro de entradas de mercadorias, livro de registro de saídas de mercadorias, livro de registro de apuração do ICMS, livro de controle de ICMS do ativo permanente.
- Transmitir a declaração de apuração e informação do ICMS e o arquivo SINTEGRA.

Cabe observar que o não cumprimento de um dever jurídico significa uma infração. Por sua vez, caso a infração seja punível com multa, ter-se-á o surgimento de uma obrigação principal (prestação pecuniária). Em outras palavras, o não cumprimento da obrigação acessória poderá ocasionar o surgimento de uma obrigação principal, relativamente à multa pela infração perpetrada.

Com o intuito de auxiliar a compreensão do trabalho e proporcionar um melhor aproveitamento das informações oriundas do tema, conceituam-se as

obrigações acessórias mais comuns e também o aplicativo Auditor Eletrônico, utilizado pelos auditores fiscais da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

#### a) Nota Fiscal

A Nota Fiscal é um documento cuja finalidade consiste em acobertar o trânsito de mercadorias e comprovar a prestação de serviços. Ela é o documento em que se sustenta o controle, a fiscalização e arrecadação de impostos como o ICMS, o IPI e o ISS. É na Nota Fiscal que o contribuinte efetuará o destaque do imposto, se devido, nas operações com mercadorias e prestação de serviços. O setor contábil das empresas efetuará o lançamento desse documento e efetuará a apuração do imposto para posterior recolhimento aos cofres públicos.

O Regulamento do ICMS de Minas Gerais traz no seu Artigo 130, os modelos/tipos de nota fiscal utilizados no estado e são eles:

- Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A;
- Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2;
- Nota Fiscal de Produtor e Nota Fiscal Avulsa de Produtor, modelo 4;
- Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica, modelo 6;
- Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7;
- Nota Fiscal de Serviço de Comunicação, modelo 21;
- Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações, modelo 22;
- Nota Fiscal Avulsa;
- Nota Fiscal Avulsa a Consumidor Final;
- Nota Fiscal de Serviço de Transporte Ferroviário, modelo 27;
- Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), modelo 55;
- Nota Fiscal Eletrônica Avulsa (NF-e Avulsa);
- Nota Fiscal Avulsa Emitida por meio do SIARE.

As notas fiscais de interesse nesse trabalho são a Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A e a Nota Fiscal eletrônica, Modelo 55.

A Nota Fiscal, modelo 1 é aquela utilizada quando de uma operação comercial entre contribuintes de ICMS ou IPI, essa nota fiscal podia ser impressa em blocos, em formulário contínuo ou em papel moeda, tinha existência física e acompanhava a mercadoria no seu transporte.

Até o mês de abril do ano de 2008, as empresas contratavam uma prestadora de serviços gráficos para imprimir os blocos de Nota Fiscal, formulários contínuos ou papel moeda. A emissão da Nota fiscal podia ser realizada manualmente, nos blocos, ou por meio de processamento eletrônico de dados (PED), nos formulários contínuos onde eram preenchidos os campos do documento com os dados da operação ou no papel moeda onde era impressa toda a nota fiscal, layout e dados da operação.

Em abril de 2008 nasceu a Nota Fiscal Eletrônica, parte do projeto SPED que veio para substituir as notas fiscais modelo 1 ou 1-A que, como já foi explicado, podiam ser emitidas manualmente ou por Processamento Eletrônico de Dados (PED), a partir desse momento a nota fiscal passa a não ter mais existência física, estando disponível apenas no ambiente virtual.

#### b) Conhecimento de Transporte

O Conhecimento de Transporte é um documento fiscal emitido pelas transportadoras de cargas para acobertar as mercadorias entre a localidade de origem e o destinatário da carga.

O Regulamento de ICMS de Minas Gerais (RICMS/MG) traz em seu Artigo 130 os tipos de Conhecimento de Transporte utilizados no Estado, são eles:

- Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8;
- Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, modelo 9;
- Conhecimento Aéreo, modelo 10;
- Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 11;
- Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas;
- Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), modelo 57.

Para empresa transportadora, o Conhecimento de Transporte é a sua Nota Fiscal, ou seja, é o documento oficial usado para contabilizar as receitas e efetivar o faturamento.

O Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), já está sendo emitido pelas empresas de Minas Gerais em ambiente de produção/teste, contudo ainda não existe data prevista para sua obrigatoriedade.

O Conhecimento de Transporte eletrônico (CT-e) é o novo modelo de documento fiscal eletrônico, instituído pelo AJUSTE SINIEF 09/07, de 25/10/2007, que poderá ser utilizado para substituir um dos seguintes documentos fiscais:

- Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8;
- Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, modelo 9;
- Conhecimento Aéreo, modelo 10;
- Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 11;
- Nota Fiscal de Serviço de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 27;
- Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7, quando utilizada em transporte de cargas.

O CT-e também poderá ser utilizado como documento fiscal eletrônico no transporte dutoviário e, futuramente, nos transportes Multimodais (BRASIL, 2007).

A Receita Federal do Brasil conceitua o CT-e como um documento de existência exclusivamente digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar uma prestação de serviços de transportes. A validade jurídica do documento é garantida pela assinatura digital do emitente e também pela Autorização de Uso fornecida pela administração tributária do domicílio do contribuinte.

O Projeto Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e) está em desenvolvimento e é realizado de forma integrada, pelas Secretarias de Fazenda dos Estados e Receita Federal do Brasil, a partir da assinatura do Protocolo de Cooperação ENAT 03, de 10 de novembro de 2006, que atribui ao Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais (ENCAT) a coordenação e a responsabilidade pelo desenvolvimento e implantação do Projeto CT-e.

### c) Manifesto de Carga

O Manifesto de Carga é uma lista contendo todos os itens de carga expedidos em determinado voo, embarcação ou veículo.

Esse documento fiscal é emitido pela própria transportadora da mercadoria e geralmente engloba toda a carga e independe do fato desta ser entregue em um ou vários destinos.

Conforme o RICMS/MG, de 13 de dezembro de 2002, consta a seguinte regulamentação sobre o Manifesto de Carga.

**Art. 86** - O Manifesto de Carga deverá conter as seguintes indicações:

- I - denominação: Manifesto de Carga, impressa tipograficamente;
- II - número de ordem, impresso tipograficamente;
- III - identificação do emitente: nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CNPJ, impressos tipograficamente;
- IV - local e data da emissão;
- V - identificação do veículo transportador: placa, local e unidade da Federação onde o mesmo foi licenciado;
- VI - identificação do motorista;
- VII - número de ordem, série e subsérie dos conhecimentos de transporte;
- VIII - números das notas fiscais;
- IX - nome do remetente;
- X - nome do destinatário;
- XI - valor da mercadoria;

XII - nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CNPJ, do impressor do documento, data e quantidade de impressão, números de ordem do primeiro e do último documento impressos e respectivas série e subsérie, número e data da AIDF e identificação da Administração Fazendária (AF) que a houver concedido, impressos tipograficamente.

Parágrafo único - No transporte internacional serão desconsideradas as indicações relativas às inscrições, estadual e no CNPJ, do destinatário.

### d) Livros Fiscais

Os Livros Fiscais são livros que contém a escrituração das operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, com base nos documentos relativos às



mesmas. Esses livros são de responsabilidade exclusiva de cada contribuinte e devem ter a forma estabelecida pela legislação tributária.

A Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal, assevera que o livro manual é o modelo mais antigo dos livros fiscais em que os registros fiscais são efetuados por meio da escrita contábil (DISTRITO FEDERAL, 2009).

O Livro emitido por Sistema Eletrônico de Processamento de Dados é aquele que é impresso a partir dos dados constantes no sistema de informática do contribuinte. Com a informatização das empresas surgiu a possibilidade da emissão dos documentos fiscais por meio do seu computador. Logo, surgiram normas para emissão de notas fiscais por Sistema Eletrônico de Processamentos de Dados e também a possibilidade dos dados digitados poderem automaticamente preencher os livros fiscais. Estes livros, após o encerramento de um determinado período, normalmente 01 ano, são impressos e autenticados.

Recentemente, surgiu o Livro Eletrônico que também é emitido a partir dos dados constantes no sistema de informática do contribuinte. No entanto, não é impresso, mas organizado em forma de arquivo digital e enviado mensalmente às Secretarias de Fazenda dos Estados. Ou seja, para este livro, o contribuinte permanece utilizando a sistemática anterior de emissão de documentos fiscais, manual ou por Sistema Eletrônico de Processamentos de Dados, e é obrigado a enviar mensalmente um arquivo digital (Livro Eletrônico). O Livro Eletrônico substituiu os livros relativos à apuração do imposto e as declarações que eram enviadas mensalmente. Lembrando que as declarações nada mais eram que um resumo das informações que constavam nos Livros Fiscais.

O Estado de Minas Gerais regulamentou a utilização dos livros fiscais através do Decreto 43.080, de 13 de dezembro de 2002, nos Artigos 160 a 172.

O Artigo 160 lista os livros fiscais e regulamenta a utilização de alguns deles por atividade econômica. Os livros fiscais relacionados nesse artigo são:

- Registro de Entradas, modelo 1 ou I-A;
- Registro de Saídas, modelo 2 ou 2-A;
- Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3;
- Registro de Impressão de Documentos Fiscais, modelo 5;
- Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (RUDFTO), modelo 6;

- Registro de Inventário, modelo 7;
- Registro de Apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados, modelo 8;
- Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), modelo 9;
- Livro de Movimentação de Combustíveis;
- Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo A;
- Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo C;
- Livro de Movimentação de Produtos;
- Livro de Receituário Geral, utilizado pelas farmácias magistrais.

Os artigos 161 a 172 do RICMS/MG tratam das formalidades intrínsecas e extrínsecas dos livros fiscais e também da escrituração dos mesmos.

O projeto SPED, em seu subprojeto EFD, determina que os livros de Registro de Entradas de Mercadorias, Registro de Saídas de Mercadorias, Registro de Apuração de ICMS e de Controle de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), nos estados onde é adotado, não tenham mais existência física, ou seja, não precisam mais ser impressos, bastando apenas o arquivo magnético assinado digitalmente.

Existem vários tipos de livros fiscais, e dentre os citados definiu-se, para melhor compreensão deste trabalho acadêmico, apenas os utilizados pela maioria dos contribuintes de ICMS, são eles:

- Livro de Registro de Entradas de Mercadorias

O Livro de Registro de Entrada de Mercadorias está previsto na regulamentação do ICMS dos estados da federação, que se baseia na Lei Complementar 87/96. Deve ser escriturado pelas empresas comerciais sujeitas ao pagamento do ICMS e do IPI que possam se creditar desses impostos pelas compras efetuadas (FILHO, 2010).

Tem-se ainda, no Regulamento do ICMS do Estado do Espírito Santo, Cap. V, Dos Livros Fiscais, que o Livro de Registro de Entradas destina-se à escrituração do movimento de entradas, reais ou fictícias, de mercadorias no estabelecimento, a qualquer título, ou de serviços por este tomados. Os lançamentos serão feitos, a cada operação, ou a cada prestação, em ordem

cronológica das entradas efetivas no estabelecimento, na data da aquisição (ESPIRITO SANTO, 2010).

– Livro de Registro de Saídas de Mercadorias

O Livro de Registro de Saídas de Mercadorias, conforme Regulamento do ICMS do Estado do Espírito Santo, Cap. V, Dos Livros Fiscais, destina-se à escrituração do movimento de saídas de mercadorias do estabelecimento, a qualquer título, ou do serviço prestado.

Serão também escriturados os documentos fiscais relativos às transmissões de propriedade das mercadorias que não tenham transitado pelo estabelecimento.

Os lançamentos serão feitos em ordem cronológica, segundo a data de emissão dos documentos fiscais.

– Livro de Registro de Apuração do ICMS

O Livro de Registro de Apuração do ICMS é escriturado com base na totalização periódica dos Livros de Registro de Entrada e Saída de mercadorias. Os débitos efetuados na contabilidade da empresa contra a autoridade fazendária (Estado) em razão do imposto antecipado durante as entradas (compras) de mercadorias se constituem em Crédito Tributário da empresa junto ao Estado. E os créditos efetuados na contabilidade em favor da autoridade fazendária em razão do imposto cobrado do consumidor por ocasião das saídas (vendas) de mercadorias se constituem em Débito Tributário da empresa junto ao Estado. Assim sendo, se o saldo da conta de Créditos Tributários for credor, haverá imposto a pagar e se o saldo for devedor haverá imposto a receber, a restituir pelo Estado, que será compensado em dívidas futuras (FILHO, 2010).

– Livro de Controle de ICMS do Ativo Permanente – CIAP

A Lei Complementar 87/96 estabelece que os estabelecimentos comercial e industrial foram beneficiados com o direito a manutenção de crédito de ICMS de Ativo Imobilizado utilizado nos processos comercial e industrial.

O Livro de Controle de crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) destina-se à apuração do valor a ser mensalmente apropriado relativo à bem do ativo permanente, cuja entrada no estabelecimento mineiro ocorra a partir de 01 de agosto de 2000 (artigo 204, II, do Anexo V, do RICMS/MG).

O Ativo Imobilizado é composto por bens, máquinas e equipamentos, necessários à manutenção do negócio da empresa.

Até 31 de dezembro de 2000 foi permitido creditar 100% do valor do ICMS incluso no preço da aquisição de Ativo Imobilizado na ocasião da entrada no estabelecimento.

A partir de 01 de janeiro de 2001 a Lei Complementar Federal n. 102, de 11 de julho de 2000, alterou o direito de se creditar 100% do ICMS na ocasião da entrada do Ativo Imobilizado para 1/48 por mês.

Em ambas as situações foi estabelecido que o efetivo crédito deva ser proporcional a saídas tributada e não tributada, ter Ficha ou Livro segundo modelo da Secretaria da Fazenda para cada Ativo e lançar mensalmente 1/60 ou 1/48 do ICMS.

A regulamentação do CIAP na Escrituração Fiscal Digital - EFD/SPED ocorreu com a alteração do Ato COTEPE/ICMS n. 09, de 18 de abril de 2008, norma regulamentadora emitida pela Comissão Técnica Permanente do ICMS (Cotepe), pelo Ato COTEPE/ICMS n. 38, de 10 de setembro de 2009. Ela é decorrente da estrutura de dados prevista na Resolução Estadual n. 3 884, de 25 de junho de 2007.

– Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI)

Apurar e informar ao Estado, mensalmente, o valor a ser recolhido ou a ser creditado a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é uma obrigação das empresas inscritas no cadastro de contribuintes de Minas Gerais, enquadradas no regime de débito e crédito (MINAS GERAIS, 2010).

A obrigação de informar mensalmente o valor a ser recolhido ou a ser creditado decorre do fato de que o ICMS ser um imposto que tem seu crédito constituído através de homologação tácita ou expressa. Para esse tipo de tributo o legislador transfere ao sujeito passivo as funções de apurar e antecipar o montante

devido. A sua previsão encontra-se no artigo 150 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei n. 5 172, de 25 de outubro de 1966.

O contribuinte enquadrado no regime de recolhimento Isento ou Imune entregará a DAPI 1 somente quando realizar operações ou prestações sujeitas ao recolhimento do imposto.

Essa Declaração é gerada pelo aplicativo denominado “DAPISEF” e entregue pelo mesmo aplicativo onde foi gerada, ou pelo aplicativo “Transmissor Eletrônico de Documentos da Secretaria de Estado de Fazenda (TEDSEF)”, caso este esteja instalado em outro computador.

A DAPI é basicamente um resumo da apuração mensal do ICMS, com o projeto SPED e a obrigatoriedade do envio do LRAICMS, seria natural que tal declaração se tornasse desnecessária, desobrigando assim as empresas da sua transmissão, porém isso não aconteceu e hoje temos as mesmas informações em dois arquivos diferentes.

- Arquivos SINTEGRA (Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços)

O Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços - SINTEGRA, foi criado visando o controle informatizado das operações de entrada e saída interestaduais realizadas pelos contribuintes do ICMS (FERNANDES, 2010).

Sendo o SINTEGRA obrigatório a todos os contribuintes que emitam documento fiscal por processamento de dados (Notas Fiscais ou Cupons Fiscais) e/ou façam a escrituração de Livro Fiscal por processamento de dados.

O SINTEGRA é descrito no Convênio ICMS 57, de 28 de junho de 1995, que define quem é considerado contribuinte usuário de sistema de processamento eletrônico de dados, disciplina as obrigações a serem cumpridas por estes contribuintes e estabelece o padrão de arquivo magnético para entrega ao Fisco.

Em termos práticos o arquivo do SINTEGRA pode ser resumido, do ponto de vista do desenvolvedor, como um arquivo de texto formatado segundo um padrão predefinido, onde cada linha do arquivo corresponde a um Registro, que contém vários campos, também predefinidos de acordo com o tipo de registro. Registros e

campos estes oriundos das informações contidas nos documentos fiscais que devem ser validados pelo Programa Validador antes de serem entregues ao Fisco.

As empresas obrigadas a EFD ficaram desobrigadas de transmitir o arquivo SINTEGRA de março a setembro de 2009 e esperava-se que a legislação mineira dispensasse permanentemente tal obrigação acessória, porém isso não aconteceu e novamente temos a obrigação por parte do contribuinte de transmitir dois arquivos distintos com as mesmas informações.

#### – Auditor Eletrônico

O Auditor Eletrônico é um aplicativo desenvolvido pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais para auxiliar o trabalho do Auditor Fiscal, permitindo a realização de Auditorias Fiscais tendo como matéria-prima o arquivo eletrônico apresentado pelo contribuinte (padrão SINTEGRA – Convênio ICMS 57, de 28 de junho de 1995). Esse aplicativo realiza também roteiros especiais relacionados com Auditorias Fiscais (Ex.: Auditoria de ST, Análise de Aproveitamento de Créditos, Restituição de ICMS ST, Levantamento Quantitativo e Financeiro Diário, Verificação Fiscal Analítica - Conta Gráfica e Auditoria em Serviços de Comunicação e Energia Elétrica).

Os principais objetivos do Auditor Eletrônico são:

- Proporcionar maior qualidade, eficiência e agilidade no desenvolvimento de trabalhos fiscais;
- Reduzir a digitação de dados mediante disponibilização de entrada e tratamento de dados fiscais eletrônicos;
- Uniformizar procedimentos, roteiros e relatórios de fiscalização associados ao Auto de Infração, resguardando as peculiaridades e criatividade do trabalho fiscal;
- Integrar roteiros de fiscalização com dados existentes dos contribuintes em diversos locais;
- Aperfeiçoar o uso de informações fiscais corporativas combinadas com as informações fornecidas pelo contribuinte e;
- Padronizar e incentivar o uso de recursos tecnológicos na execução de tarefas de auditoria fiscal/contábil (MINAS GERAIS, 2009).

### 3 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO NA GESTÃO TRIBUTÁRIA GOVERNAMENTAL

Grandes transformações ocorreram nas relações entre cidadãos e entre governos e cidadãos, em decorrência do uso massivo de tecnologia. Hoje a maioria dos lares tem um microcomputador ligado à internet e, não se consegue mais imaginar uma repartição pública ou uma empresa sem um suporte de informática, para que se prestem serviços ou se realizem operações com a eficiência e eficácia necessárias. Neste contexto destaca-se a crescente utilização da Internet, propiciando assim o surgimento de uma nova sociedade, a “Sociedade da Informação”.

na Sociedade da Informação que sucederá à Sociedade Industrial, o “conhecimento teórico”, decorrente da produção, do processamento e da transmissão de informações se constitui no aspecto mais importante desse modo de organização social, tanto do ponto de vista da produção de valor como de crescimento econômico. A informação, portanto, desempenha papel central no modelo teórico de Sociedade da Informação, sendo o elemento determinante das estruturas sociais, econômicas e políticas Bell (1977, *apud* AKUTSU, 2005, p.1).

Um dos desdobramentos desse novo conceito de sociedade está no uso dos recursos de Tecnologia da Informação.

O uso pelos governos, na prestação de serviços e informações para cidadãos, fornecedores e servidores. Esse procedimento constitui o que se convencionou chamar e-governo. Esse termo tem sido freqüentemente associado pela mídia às novas páginas dos governos na Internet. Entretanto, um conceito mais abrangente de e-governo parece mais apropriado, na medida em que a idéia de governo eletrônico compreende uma série de atividades e procedimentos que vão muito além da simples presença de unidades governamentais na grande rede (FERNANDES *et al* (2001, p.22).

Os tipos de relacionamento de Governo Eletrônico são cinco:

1. Governo prestando serviços aos indivíduos (G2IS). Neste tipo de relacionamento o governo estabelece maneiras de prestação de serviços ou de benefícios para os cidadãos, quando, por exemplo, é requerido um direito na agência de seguro social ou quando é solicitada uma informação para processar um benefício;
2. Governo com os indivíduos como parte do processo político (G2IP). Esse é o relacionamento entre o governo e seus cidadãos como parte do processo democrático. A votação on-line e a participação em pesquisas durante um processo de regulação são alguns exemplos;

3. Governo com os negócios no portal de compras (G2BMKT) e diretamente com o cidadão (G2BC). Trata-se do relacionamento do governo com os fornecedores (pessoas físicas e jurídicas), no qual as oportunidades de negócios no âmbito do Estado são exploradas, e com cidadãos que podem pagar por serviços especiais, em que a iniciativa privada pode participar como intermediária para a oferta de serviços que podem ser cobrados dos cidadãos (concessões e permissões);

4. Governo com agentes públicos (G2E). Este relacionamento se dá entre as agências governamentais e seus empregados ou servidores. Isso pode ser feito, por exemplo, mediante uma intranet que provê informações para seus empregados;

5. Governo com governo (G2G). Trata-se do relacionamento entre agências do governo colaborando umas com as outras em nível central e local, bem como com governos estrangeiros (Santos, 2004, *apud* JARDIM, 2004).

Os diversos programas de Governo Eletrônico, em várias instâncias da administração pública, constituem a maior iniciativa do Estado brasileiro em termos de políticas públicas de informação e tecnologias da informação (JARDIM, 2004).

O projeto SPED está em consonância com o que convencionou-se chamar de Governo Eletrônico ou e-gov. O e-gov consiste basicamente na modernização dos governos com a utilização da Tecnologia da Informação, com o intuito de prestar melhores serviços e informações à sociedade.

Na perspectiva do Pacific Council on International Policy (*apud* Santos, 2003), Governo Eletrônico é o uso da tecnologia da informação e da comunicação para promover maior eficiência e maior efetividade governamental, facilitando o acesso aos serviços públicos, permitindo ao grande público o acesso à informação, e tornando o governo mais accountable para o cidadão. Porém, o Governo Eletrônico não é um atalho para o desenvolvimento econômico, o salvamento orçamentário ou a eficiência governamental. O Governo Eletrônico não é o Big Bang, um único evento que imediatamente e para sempre altera o universo do governo. O Governo Eletrônico é um processo – chamado evolução – e também um grande esforço que apresenta custos e riscos financeiros e políticos. Esse risco pode ser significativo. Se não forem bem conceituadas e implementadas, as iniciativas de Governo Eletrônico podem desperdiçar recursos, falhar em sua promessa de entrega útil de serviços e, assim, aumentar a frustração com a administração pública por parte do cidadão. Particularmente nos países em desenvolvimento, os recursos são escassos, de modo que o Governo Eletrônico pode ter como alvo áreas com alta chance para sucesso e produzir ganhos. Além disso, o Governo Eletrônico nos países em desenvolvimento pode acomodar certas condições únicas, necessidades e obstáculos (JARDIM, 2004).



#### **4 SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED)**

O projeto SPED consiste, de modo geral, na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, que a partir de então passariam a ser transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital (BRASIL, 2009).

Esse projeto tem como objetivos, entre outros:

- a) promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais;
- b) racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores;
- c) 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.

O ineditismo do SPED foi o grande desafio a vencer. Ele explica que, como empresa-piloto, a companhia tomou a iniciativa de estabelecer parcerias com empresas de soluções de TI, uma vez que inexistia solução pronta. Foram criadas equipes para cada um dos projetos, com analistas de informática e das áreas envolvidas, além de especialistas das empresas parceiras. Essas equipes tinham coordenação única e um comitê estratégico que realizava o planejamento das implantações à medida que os subprojetos nacionais iam amadurecendo, com a publicação de legislações específicas para cada um deles.

Entre os benefícios resultantes da adoção do SPED, Noronha enfatiza aspectos como simplificação, padronização e segurança dos processos, com destaque para a qualidade da documentação digital (NORONHA, 2009).

O SPED é composto por três grandes subprojetos: Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e a NF-e - Ambiente Nacional.

A Escrituração Contábil Digital (ECD) é um arquivo digital, que se constitui de um conjunto de escriturações relativas aos livros contábeis obrigatórios. Os arquivos da escrituração contábil deverão ser assinados digitalmente e transmitidos, via Internet, ao ambiente SPED.

A Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa (IN) nº 787/2007, regulamentou a ECD - Escrituração Contábil Digital, estabelecendo sua obrigatoriedade e aprovando o "Manual de Orientação do Leiaute" para geração de arquivos.

Estão obrigadas a se adequar ao SPED as pessoas jurídicas sujeitas a tributação do Imposto de Renda com base no lucro real e que estiverem enquadradas no Acompanhamento Econômico-Tributário Diferenciado. Estas empresas deverão entregar, em junho de 2009, a ECD relativa ao ano calendário de 2008. Estima-se que aproximadamente 11 mil empresas se enquadram nessas exigências, principalmente aquelas que faturaram, em 2006, acima de R\$ 60 milhões, um dos requisitos para estar no acompanhamento econômico-tributário diferenciado.

Já neste ano, será obrigatório a todas as pessoas jurídicas tributadas pelo regime de tributação do lucro real, ficando de fora, nesse momento, as empresas optantes pelo Simples.

O SPED Contábil vem para substituir a emissão de livros contábeis (Diário e Razão) em papel pela sua existência apenas digital, os quais serão gerados a partir de um mesmo conjunto de informações digitais, devendo ser assinado digitalmente pelo empresário ou representante legal da sociedade empresária e pelo contabilista responsável pela escrituração. A periodicidade de entrega desse arquivo é anual, devendo ser transmitido à Receita Federal até o último dia útil do ano subsequente, havendo multa de R\$ 5.000 por mês ou fração pela falta de entrega (CARISSIO, 2009).

A Escrituração Fiscal Digital (EFD) também é um arquivo digital, que se constitui de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos estaduais e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Essa escrituração funcionaria da seguinte maneira, a empresa, com sua base de dados, deverá gerar um arquivo digital de acordo com leiaute estabelecido em Ato COTEPE, informando todos os documentos fiscais e outras informações de interesse dos fiscos federal e estadual, referentes ao período de apuração dos impostos ICMS e IPI. Este arquivo deverá ser submetido à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador (PVA) fornecido pelo SPED (figura 2).

A partir do Convênio ICMS nº 143/2006, foi instituída a EFD, que será utilizada por quase todos estados, com exceção de Pernambuco e do Distrito Federal.

Estima-se que, depois da implementação da EFD, haja uma desoneração aos contribuintes nas tarefas de elaboração e manutenção em papel das informações a serem apresentadas ao fisco.

A obrigatoriedade de adequação ao EFD ou SPED Fiscal teve seu início em janeiro de 2009 para as pessoas jurídicas sujeitas a tributação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), sendo que, no primeiro momento, as 25 secretarias estaduais da Fazenda, por meio de Protocolo Confaz, restringiram a obrigatoriedade aos contribuintes que estiverem listados no anexo do protocolo.

A periodicidade de entrega da EFD é mensal. A expectativa é de que em 2010 todos os contribuintes do ICMS e IPI sejam obrigados a entregar a EFD (CARISSIO, 2009).

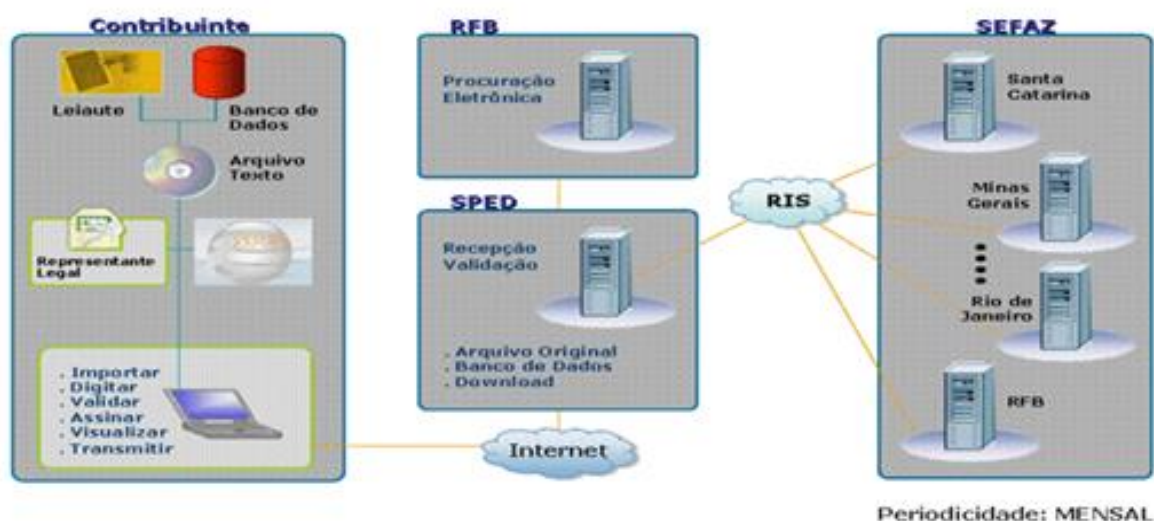


Figura 2 – Modelo Operacional do SPED Fiscal

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais.

Nota: SPED = Sistema público de escrituração digital. RFB = Receita federal do Brasil. RIS = Rede de informação e serviço. SEFAZ = Secretaria de fazenda.

A Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) é um 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. Sua validade jurídica é garantida pela assinatura digital do remetente (garantia de autoria e de integridade) e pela recepção, pelo Fisco, do documento eletrônico, antes da ocorrência do fato gerador (BRASIL, 2009).

De maneira simplificada podemos dizer que a essa nota fiscal funciona da seguinte maneira, a empresa emissora de NF-e gera um arquivo eletrônico contendo as informações da operação comercial ou prestação de serviço sujeita a tributação pelo ICMS, o qual deverá ser assinado digitalmente, de maneira a garantir a integridade dos dados e a autoria do emissor. Este arquivo eletrônico, que corresponde à Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), é então transmitido pela Internet para a Secretaria da Fazenda da jurisdição do contribuinte que faz uma pré-validação do arquivo e devolve um protocolo de recebimento (Autorização de Uso), sem o qual, em condições normais, não pode haver o trânsito da mercadoria.

A NF-e também é transmitida para a Receita Federal, que é o repositório nacional de todas as NF-e emitidas (Ambiente Nacional) e, no caso de operação interestadual, para a Secretaria de Fazenda de destino da operação e Suframa, no caso de mercadorias destinadas às áreas incentivadas. As Secretarias de Fazenda e a RFB (Ambiente Nacional), disponibilizarão consulta, através Internet, para o destinatário e outros legítimos interessados, que detenham a chave de acesso do documento eletrônico (figura 3).

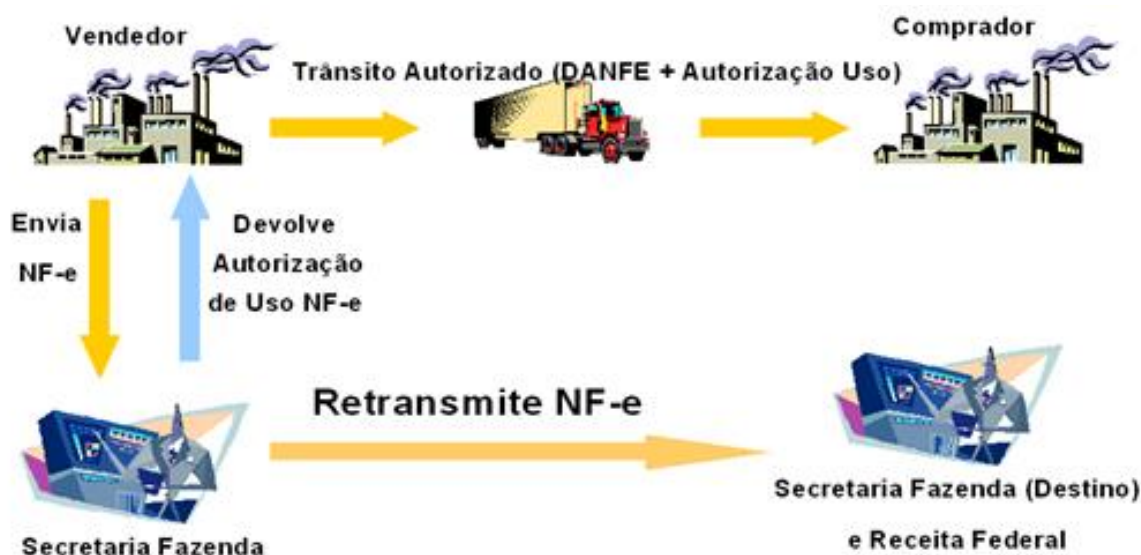


Figura 3 – Modelo Operacional da Emissão e Transmissão da NF-e

Fonte: Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

Nota: NF-e = Nota fiscal eletrônica. DANFE = Documento auxiliar de nota fiscal eletrônica.

Para acompanhar o trânsito da mercadoria é impressa uma representação gráfica simplificada da Nota Fiscal Eletrônica, intitulado DANFE

(Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica), em papel comum, em única via, que contém impressa, em destaque, a chave de acesso para consulta da NF-e na Internet e um código de barras bi-dimensional que facilita a captura e a confirmação de informações da NF-e pelas unidades fiscais.

O DANFE não é uma nota fiscal, nem substitui uma nota fiscal, servindo apenas como instrumento auxiliar para consulta, pois contém a chave de acesso, que permite ao detentor desse documento confirmar a efetiva existência da NF-e através do Ambiente Nacional (RFB) ou site da SEFAZ na Internet.

O contribuinte destinatário, não emissor de NF-e, poderá escriturar os dados contidos no DANFE, sendo que sua validade ficará vinculada à efetiva existência da NF-e nos arquivos das administrações tributárias envolvidas no processo, comprovada através da emissão da Autorização de Uso. O contribuinte emitente da NF-e, realizará a escrituração a partir das NF-e emitidas e recebidas.

## 5 METODOLOGIA

A metodologia proposta envolveu um estudo de caso da Secretaria de Estado de Fazenda do Estado de Minas Gerais no que se refere à implantação do Projeto SPED, utilizou-se uma pesquisa de natureza exploratória, bibliográfica e de campo.

A pesquisa exploratória envolveu uma busca por publicações nas páginas virtuais da Receita Federal do Brasil, SEF/MG, SEF/ES e outras, realizou-se também, um levantamento bibliográfico em diferentes disciplinas, tais como o Direito Tributário, Direito Administrativo, Tecnologia da Informação, Contabilidade, entre outras.

Complementando o arcabouço teórico realizou-se uma pesquisa de campo através de questionários aplicados aos 30 Auditores Fiscais da Delegacia Fiscal de Betim. A escolha desse grupo se justifica pelo fato de serem responsáveis pela fiscalização de algumas das maiores empresas do Estado, como a PETROBRAS, AMBEV e FIAT, dentre outras, que estão obrigadas a emitir NF-e e fazer a sua escrituração pelo SPED. O fato que torna esse grupo relevante para a pesquisa é que eles utilizam o SPED em suas atividades rotineiras e estarem familiarizados com o uso dessas novas ferramentas. A circunscrição da DF/Betim tem uma característica preponderantemente industrial e assim sendo, boa parte das empresas abrangidas por ela utiliza o SPED, o que não acontece em delegacias fiscais de regiões que tem como característica uma economia ligada ao comércio varejista ou a produção rural.

Resta esclarecer que a pesquisa de campo não utilizou métodos estatísticos e ficou restrito a apenas uma unidade regional já que o intuito não era mostrar o grau de conhecimento do corpo fiscal da SEF/MG sobre o SPED e sim colher informações complementares ao estudo que fornecesse indícios para a realização de um trabalho mais aprofundado, posteriormente. O resultado reflete a realidade regional sobre a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital, que está ocorrendo em todos os estados da federação.

Essa pesquisa de campo tem por objetivo investigar os principais aspectos positivos e negativos da implantação do SPED fiscal e da NF-e, qual a opinião dos Auditores Fiscais da DF/Betim sobre a repercussão do projeto no seu cotidiano, e por consequência, no cotidiano de todos os funcionários fiscais da

SEF/MG, ou seja, quais as facilidades e dificuldades que a implantação dessas ferramentas impingiu aos profissionais que dela se utilizam.

Objetivando a obtenção da visão da instituição sobre a implantação do Projeto SPED realizou-se uma entrevista com 02 Auditores Fiscais que desempenham suas atividades na Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais, responsáveis pela gestão do mesmo na SEF/MG.

Após os dois anos da existência da NF-e e do primeiro ano da Escrituração Fiscal Digital, analisou-se os seguintes tópicos:

- a) falhas já detectadas e ações para eliminá-las;
- b) tecnologia disponível;
- c) capacitação de pessoal;
- d) organização gerencial da SEF/MG;
- e) operacionalização da fiscalização em campo.

Essa análise utiliza como instrumento de coleta de dados a observação assistemática e individual (SILVA *et al*, 2001).

A utilização da coleta de dados por observação assistemática e individual se justifica pelo fato de o autor da presente monografia pertencer ao quadro de funcionários da carreira de tributação e fiscalização da SEF/MG, no exercício do cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual. As atividades rotineiras desempenhadas pelo mesmo permitiram que ele acompanhasse a implantação do projeto SPED, em Minas Gerais, desde o seu início, que foi a obrigatoriedade da emissão da Nota Fiscal Eletrônica.

Em suas atividades cotidianas, fiscaliza empresas que exercem a atividade econômica de refino e revenda atacadista de combustíveis, setor pertencente ao primeiro grupo que foi obrigado a substituir a Nota Fiscal modelo 1, pela Nota Fiscal Eletrônica e, também, ao primeiro grupo obrigado a substituir os livros fiscais pela Escrituração Fiscal Digital.

A implantação do SPED contábil não faz parte do escopo do trabalho, já que se restringiu a pesquisa às implicações na gestão tributária realizada pela SEF/MG. Como essa ferramenta é mais utilizada pelo fisco federal, ela foi apenas conceituada com base em artigos e legislação vigente.

## **6 A IMPLANTAÇÃO DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA E DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL EM MINAS GERAIS**

A Nota Fiscal eletrônica passou a ter a sua utilização obrigatória em Minas Gerais, em substituição à Nota Fiscal modelo 1 e 1-A, a partir de 01 de abril de 2008, conforme o Protocolo ICMS 10, de 18 de abril de 2007. Nesse momento passaram a emitir a NF-e determinados setores da economia (ver anexo).

A obrigatoriedade da emissão da NF-e atingiu diretamente a fiscalização de trânsito já que, a partir de então, não existiria mais um documento físico para acobertar o trânsito das mercadorias, já que o DANFE não é documento fiscal.

A verificação fiscal do trânsito de mercadorias nas operações comerciais é necessária porque o estado de Minas Gerais está localizado no “centro” do país e como as alíquotas interestaduais de ICMS são menores que as alíquotas internas, caso não existisse esse controle, a emissão de notas fiscais por empresas mineiras indicando em seu corpo vendas interestaduais que, na verdade, seriam entregues dentro do estado, se tornaria uma prática constante, que teria como objetivo pagar menos impostos para o estado de origem das mercadorias, no caso Minas Gerais.

O controle do trânsito de mercadorias é exercido pelas Delegacias Fiscais de Trânsito e pelos Postos de Fiscalização e nessa atividade, uma situação rotineira é a desclassificação de documentos fiscais apresentados ao fisco, pelo fato de conterem irregularidades ou não descreverem a real operação. Uma fraude clássica, pode ser descrita em 03 passos:

Passo 1: Uma empresa A sediada no Rio de Janeiro faz uma venda para outra empresa B, com sede em Minas Gerais, ICMS 12%, e emite uma nota fiscal informando como destinatário a filial da empresa B, sediada no Estado de Goiás, ICMS 7%.

Passo 2: O transporte da mercadoria segue para Minas Gerais e passa pelos postos de fiscalização sem maiores problemas, pois aquela seria a rota normal para se chegar a Goiás.

Passo 3: O transportador entrega a mercadoria em Minas Gerais e volta para o Rio de Janeiro.

Normalmente neste tipo de fraude o remetente não escritura a nota fiscal e quem recebeu a mercadoria também não, ou seja, no final das contas, a empresa



mineira comprou mercadoria sem nota fiscal, pois a mesma foi emitida para outro destinatário, e não vai pagar impostos.

O projeto NF-e vislumbrava o combate a esse tipo de fraude com o registro de passagem nos postos fiscais. Ao entrar em Minas Gerais, o motorista passaria obrigatoriamente por um posto fiscal, nesse posto seria registrada a passagem da carga com destino a Goiás e esse registro ficaria disponível para todos os postos fiscais. Sabendo-se o destino da carga, o motorista teria a obrigatoriedade de registrar a saída do estado de Minas Gerais, com a carga, em um posto de fiscalização fronteiriço, caso isso não acontecesse, presumir-se-ia que a mercadoria foi internalizada e o emitente seria autuado. Tem-se ainda que se essa mercadoria fosse flagrada em uma estrada não condizente com a rota normal para o estado de destino, essa nota fiscal seria prontamente desclassificada, passando a empresa remetente a estar sujeita a multa pelo transporte desacobertado de documento fiscal.

Foram vislumbrados vários outros procedimentos para o combate à sonegação fiscal com a implantação da NF-e, que efetivamente não se concretizaram por uma única razão, os postos de fiscalização não tinham infraestrutura de informática para a verificação dos DANFE e para o registro de passagem das mercadorias. Todos eles foram equipados com leitores de código de barras, que era o único hardware necessário para agilizar esse registro, porém não se conseguia fazer esse registro porque o mesmo utilizava a internet, e na maioria dos postos esse serviço era precário. Os fiscais que trabalham nessas unidades relatam situações onde o pátio estava cheio de caminhões e ele tinha em mãos aproximadamente 50 NF-e para fazer o registro, de apenas uma transportadora. Constatando que gastou aproximadamente 20 minutos para registrar apenas uma nota daquele lote com 50, o mesmo desistiu de executar a tarefa, liberando o motorista para seguir viagem.

Quando os transportadores e as empresas perceberam que não se estava fazendo o registro de passagem nos postos fiscais, nasceu outro tipo de fraude, que consistia basicamente em imprimir vários DANFE para uma única NF-e. Nesse tipo de fraude, quando o transportador passava pelo posto fiscal ele entregava o DANFE para a fiscalização que verificava se a NF-e existia, ao constatar que estava tudo bem, o fisco devolvia o documento para o transportador, que estava observando se havia sido registrada a passagem no sistema. Quando

fosse feito o registro, o transportador avisava aos outros, que estavam com a cópia daquele DANFE, para não mais usá-la, do contrário, continuariam a fazer o transporte de várias cargas com apenas uma NF-e.

Várias outras fraudes foram elaboradas com o intuito de burlar a fiscalização, principalmente a de trânsito que ficou fragilizada ao perceber que procedimentos até então eficazes, não mais surtiam efeito com a implantação da NF-e. A administração da SEF/MG também percebeu que a fiscalização de trânsito executada pelos postos fiscais não era mais eficiente, situação que não é consequência única e exclusiva da implantação da NF-e, e optou por fechar a maioria dos postos fiscais. Com a reestruturação, ficaram abertos apenas os postos de fiscalização localizados nas fronteiras de Minas Gerais com outros estados.

Com a implantação da NF-e constataram-se também situações onde o fisco detectou fraudes e penalizou contribuintes por esses procedimentos.

O Ministério Público de Minas Gerais (MPMG) fez denúncia contra 30 pessoas, por crimes praticados no mercado de combustíveis. Entre os denunciados estão donos de postos da região metropolitana de Belo Horizonte, gerentes de distribuidoras de combustíveis de São Paulo, técnicos em manutenção de bombas, um químico e intermediários na venda de álcool.

Eles são acusados de comercializar combustível em desacordo com normas regulamentares, de falsificar laudos de qualidade do álcool, de utilizar documentos falsos, de adulterar registros de vendas nas bombas de combustível, de fraudar anotações sobre vendas de álcool em livros de registro, de abrir empresa em nome de "laranjas" e de receptor álcool procedente de crime tributário.

Além disso, as investigações apuraram que empresas-fantasma eram usadas no esquema de fraude e que o álcool adquirido clandestinamente pelos varejistas denunciados era comercializado a preços reduzidos, gerando para eles aumento nas vendas e lucro ilícito. O dinheiro era "lavado" por meio de investimentos nas próprias revendas de combustível. As irregularidades foram comprovadas após trabalhos de órgãos de inteligência, além da análise de material apreendido e de depoimentos de investigados presos na Operação Octopus, deflagrada em junho, nos Estados de Minas e de São Paulo, para apurar as irregularidades.

As investigações tiveram início no começo de 2008, após suspeitas levantadas pela Secretaria de Estado da Fazenda (SEF), pelo Sindicato dos Revendedores Varejistas de Combustível e por proprietários de postos de combustíveis de Minas Gerais. As ações

foram conduzidas pelo Centro de Apoio Operacional das Promotorias de Justiça de Defesa da Ordem Econômica e Tributária (Caoet), que contou com o auxílio do setor de inteligência da SEF e do Grupo de Combate a Organizações Criminosas (GCOC) do MPMG. O Caoet informou que outras investigações estão sendo realizadas para apurar o envolvimento de usineiros no comércio irregular de álcool e para checar possíveis débitos tributários das empresas envolvidas no esquema de fraude.

Segundo a SEF, após a realização da Operação Octopus, houve um crescimento de aproximadamente R\$ 35 milhões mensais na arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e de Serviços (ICMS) relativo à venda de álcool combustível, aumento que, de acordo com o subsecretário da Receita Estadual, Pedro Meneguetti, seria reflexo direto da atuação do Ministério Público em parceria com a Secretaria de Estado da Fazenda (MP denuncia 30 pessoas por crimes no mercado de combustíveis, 2009).

Uma fraude que não seria detectada com facilidade sem a NF-e é a seguinte:

Determinado contribuinte emitia NF-e na sexta-feira e no sábado, entregava as mercadorias no fim de semana e voltava com os DANFE para a empresa. Na segunda-feira seguinte cancelava todas as NF-e emitidas, o cancelamento estava sendo feito no prazo legal e o contribuinte não pagaria ICMS sobre aquelas operações.

A SEF/MG ao detectar a mudança de comportamento do contribuinte, que agora passava a cancelar uma quantidade grande de NF-e, montou uma operação e flagrou o mesmo, procedendo da forma descrita acima. Foram emitidos autos de infração que somaram mais de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de Reais), foram presos alguns administradores e sócios das empresas que participavam do esquema.

Essa fraude não seria detectada com facilidade sem a NF-e porque, na sistemática antiga, notas fiscais modelo 1, impressas em papel e enfileiradas em blocos ou impressas em formulário contínuo, os blocos/formulários utilizados para a fraude simplesmente sumiriam e o fisco não teria como provar que tal fraude existiu.

O trabalho nas Delegacias Fiscais foi pouco afetado, até o presente momento, com a implantação da NF-e e do SPED fiscal, pelo fato de que nessas unidades a verificação ser realizada sobre um passado de até 05 anos, ou seja, faz-se a auditoria de períodos que antecederam a implantação da NF-e e só quando são encontrados indícios de ilícito fiscal é que se amplia a verificação para os períodos onde a NF-e passou a ser obrigatória.

Uma das poucas dificuldades detectada no que se refere ao trabalho nas Delegacias Fiscais foi a falta de infra estrutura de informática para trabalhar com os arquivos do SPED.

A obrigatoriedade de emissão da NF-e passou a vigor em abril de 2008 e nessa época, começamos a ter dificuldades em trabalhar com os dados contidos no documento. Tãmanha era a dificuldade que, apesar de poder-se visualizar o documento, não conseguia-se extrair nenhum dado do mesmo para trabalhar em outro software, Excel por exemplo, e fazer cruzamentos de dados e outros procedimentos rotineiros. A época, o que fez com que o trabalho não ficasse prejudicado foi o fato de que a obrigação de transmitir o Arquivo SINTEGRA, pelos contribuintes, continuou a vigor, o que parecia ilógico, já que todos os dados contidos no SINTEGRA estavam na NF-e e esta, estava disponível para o fisco.

Durante o período de abril de 2008 a fevereiro de 2010 os funcionários fiscais da SEF/MG só conseguiam visualizar a NF-e e a EFD, sendo que a partir de setembro de 2009, os contribuintes que passaram a ser obrigados a transmitir o EFD ficaram desobrigados a transmitir o SINTEGRA, até então o arquivo com o qual se trabalhava.

Somente no final de fevereiro de 2010 foram disponibilizados os módulos NF-e e SF no Auditor Eletrônico que é um software desenvolvido pela SEF/MG que busca auxiliar as várias rotinas de verificação fiscal. O primeiro possibilita extrair todos os dados constantes na NF-e e transformá-los em uma planilha de Excel ou Access e o segundo possibilita apenas a visualização da escrita fiscal.

Está em fase de desenvolvimento o módulo que permitirá o trabalho com o SPED contábil e esse módulo poderá ajudar em rotinas que subsidiarão trabalhos que não podem ser baseados apenas na escrita fiscal.

## 7 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

Visando identificar qual a percepção dos funcionários fiscais da DF/Betim, sobre o Projeto SPED e seus subprojetos realizou-se uma pesquisa de campo que consistia na aplicação de um questionário com dez (10) questões de múltipla escolha a este grupo, que utiliza a ferramenta para auxiliar a atividade de realizar auditoria fiscal nas empresas.

Complementou-se a pesquisa de campo com uma entrevista realizada com dois (02) funcionários fiscais que executam suas atividades na Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais - SAIF, responsável pela gestão do projeto SPED em Minas Gerais.

Os funcionários que trabalham na SAIF, mesmo sendo Auditores Fiscais, desempenham atividades diferenciadas, eles trabalham assessorando os contribuintes, acompanhando a implantação do projeto em todo o Brasil e realizando estudos relacionados ao SPED para adequá-lo às peculiaridades do estado.

Como já esclarecido, não foi usado nenhum método estatístico para definir qual seria o tamanho da amostra para a realização da pesquisa exploratória e definiu-se o grupo pelas características econômicas da região pela qual são responsáveis. Temos ainda que a análise das respostas reflete uma realidade regional, nos fornecendo apenas indícios a respeito da realidade do estado de Minas Gerais.

Do grupo, três pessoas não responderam ao questionário, uma estava gozando férias e duas estavam afastadas por licença médica.

Verificaram-se através das respostas ao questionário e à entrevista algumas situações que merecem análise.

Sobre o conhecimento do grupo de Auditores fiscais da DF/Betim sobre o Projeto SPED verificou-se que 44% conhecem o SPED fiscal e a NF-e, 37% conhecem somente a NF-e, somente um funcionário respondeu que conhece todo o projeto SPED e 15% dos entrevistados não conhecem o Projeto SPED. Esse resultado já era esperado e ele justifica a escolha do grupo, confirmando que a região tem empresas que utilizam todo o SPED, que utilizam a NF-e e a EFD e também empresas que não o utilizam.

Acerca do treinamento recebido para que pudessem trabalhar com os arquivos os Auditores Fiscais pesquisados responderam, em sua grande maioria,

que não existiu treinamento até o presente momento, somente dois responderam que o treinamento foi totalmente satisfatório, e apenas para o software Auditor Eletrônico. Tais dados sinalizam que, se existiu algum treinamento, ele foi ineficaz.

A entrevista inicialmente contradiz essa constatação apontando que foram ministrados diversos cursos internamente, mas ao final relata que um aspecto que pode ser melhorado é a capacitação de um maior número de pessoas para a manipulação da base de dados que pode ser extraída do SPED.

No que se refere à ajuda no combate à sonegação e o controle fiscal das operações das empresas, verifica-se que para 63% dos investigados a NF-e e a EFD facilitam todo o trabalho fiscal e para 15% deles essas ferramentas não alteram o trabalho fiscal. Considerando que uma parcela daqueles que se submeteram ao questionário não utilizam o SPED em seu cotidiano, podemos considerar que quase a totalidade dos que o utilizam, consideram que o mesmo facilita todo o trabalho fiscal.

Sobre o suporte de informática (software Auditor Eletrônico) conclui-se que ele foi disponibilizado tardiamente e que atende parcialmente, e muitas vezes, não atende às necessidades dos funcionários, no tocante ao trabalho com o SPED, já que ninguém respondeu que o mesmo atende plenamente às suas necessidades profissionais.

O aspecto positivo mais importante do Projeto SPED mostrou uma distribuição quase uniforme entre os itens do questionário, o que se justifica pela atuação diversificada do grupo. Destaca-se que o aspecto positivo visto como o mais importante é a melhora do intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscais. A entrevista aponta como aspecto positivo mais evidente a disponibilização da base de dados com os documentos fiscais emitidos e a escrituração do contribuinte.

O aspecto negativo mais percebido pelo grupo de fiscais que se submeteram ao questionário, sobre o Projeto SPED, é a fragilização do controle de trânsito de mercadorias, facilitando fraudes, o que já era esperado em função das observações feitas no tópico anterior<sup>2</sup>.

Sobre a organização gerencial da SEF/MG e a operacionalização da fiscalização em campo, pode-se concluir que, se existiu alguma reestruturação, foi

---

<sup>2</sup> A entrevista realizada com as duas auditoras fiscais em exercício na SAIF não ajudou nesse tópico, já que não responderam a pergunta relacionada a esse assunto.

percebida pela minoria do grupo, visto que quase todos responderam que não existiu reestruturação. As entrevistadas não acreditam que a reestruturação na fiscalização do trânsito tenha relação com a NF-e.

## 8 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Após ter percorrido o caminho que começou com um breve histórico sobre a criação, desenvolvimento e implantação do Projeto SPED, foram estudados os principais conceitos que envolvem a gestão tributária governamental, a organização da SEF/MG, além do ICMS e dos limites legais para a ação da fiscalização, bem como as ferramentas utilizadas para o acompanhamento das atividades dos contribuintes e os sistemas de informação. Passou-se então por uma descrição sobre o que seria o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), por um breve relato sobre a implantação da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) e da Escrituração Fiscal Digital (EFD) em Minas Gerais, culminando com uma pesquisa de campo, realizada através de um questionário, envolvendo os Auditores Fiscais da Delegacia Fiscal de Betim e entrevistas com duas Auditoras Fiscais da Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais (SAIF), todos pertencentes ao quadro de funcionários da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

Através das atividades descritas realizou-se um estudo de caso sobre a implantação da NF-e e da EFD, subprojetos do Projeto SPED. O objetivo foi analisar a implantação do SPED e suas implicações na gestão tributária realizada pela SEF/MG.

O resultado desta pesquisa apontou para um cenário de grandes mudanças na perspectiva tecnológica que envolveu adequações na tecnologia existente, na legislação vigente e na estrutura de organização e de funcionamento do trabalho no âmbito dos órgãos responsáveis para sua implantação.

É incontestável a necessidade da evolução tecnológica na gestão pública e nos processos de fiscalização que envolve esta área. A tecnologia trouxe possibilidades que vem contribuir com a excelência na prestação dos serviços públicos e com a gestão pública no sentido dos seus instrumentos de planejamento e controle. A implantação da Nota Fiscal Eletrônica e da Escrituração Fiscal Digital, proporcionam ao Governo do Estado de Minas Gerais melhores condições de fiscalização para o controle de arrecadação necessário para garantir a sustentação da administração pública e a implantação de suas políticas públicas em benefício à própria sociedade.

Contudo o processo de implantação de mudanças que envolvem a inserção de uma nova tecnologia interfere diretamente nos processos de trabalho e



modificam a dinâmica e o fluxo das tarefas executadas. Nesse sentido, o planejamento e o acompanhamento dessas mudanças deve ser feito de forma criteriosa, de forma a se obter condições favoráveis aos setores envolvidos e aos seus servidores.

A necessidade de um bom planejamento envolve a preocupação em dar aos servidores as informações necessárias ao processo da mudança de forma que eles possam se preparar para um novo contexto tecnológico de trabalho.

Apesar de todos os subprojetos já terem sido implantados, não se pode esquecer que nem todos os contribuintes de ICMS do Estado de Minas Gerais estão obrigados a utilizar essa nova sistemática para o cumprimento de suas obrigações acessórias. A utilização do SPED exige investimentos em tecnologia tanto por parte dos contribuintes quanto por parte do Estado e sendo assim, optou-se por realizar esse processo gradativamente, obrigando apenas os contribuintes dos setores elencados Protocolo ICMS 10, de 18 de abril de 2007 a emitir a nota fiscal eletrônica, dentre estes contribuintes, alguns também passaram a ser obrigados realizar sua escrituração fiscal em consonância com o novo modelo. Portanto, como a implantação do SPED não envolve todos os setores econômicos fiscalizados pela SEF/MG, existe o indício de que inúmeros funcionários fiscais apenas “ouviram falar” do SPED, fato que ficou evidente na pesquisa de campo. Não obstante, observa-se que para um projeto com a importância do SPED, ser desconhecido por profissionais que sofrem influência direta, em seu trabalho, das mudanças ocasionadas pelo mesmo, é no mínimo preocupante, indicando-se assim uma falha, por parte da SEF/MG, na sua apresentação ao quadro funcional do órgão e também na cobrança, por parte da sua administração, em relação ao conhecimento do assunto, já que a informação foi disponibilizada.

Diante desse indício recomenda-se à SEF/MG o desenvolvimento ou melhoria dos seus meios de comunicação tornando-os mais eficientes; sugere-se ainda a criação de mecanismos motivadores já que a simples disponibilização da informação não conseguiu atingir os objetivos pretendidos.

Fica patente que, se existiu apresentação, capacitação ou treinamento do corpo fiscal da DF/Betim, anterior à implantação do SPED, ele foi muito tímido. Após a implantação, se houve treinamento ele foi direcionado a uma parcela pequena de funcionários.

A apresentação de um projeto dessa envergadura a todo o corpo de auditores fiscais é fundamental para o sucesso do mesmo, todos os funcionários, mesmo não tendo contato com o SPED nesse primeiro momento, certamente o terão no futuro. Outra situação constatada através da observação assistemática e individual do cotidiano desses funcionários é que lhes foi apresentada uma parte “solta” do projeto e não houve sequer a demonstração de um cronograma onde se vislumbrasse o mesmo de forma completa, ajudando assim a perceber onde pretendiam chegar, quais os objetivos traçados e metas a serem alcançadas.

Existem indícios de que a grande maioria dos fiscais de Minas Gerais não sabe que o SPED contábil já é uma realidade para algumas empresas do estado, vários têm conhecimento da existência do SPED fiscal, mas desconhecem como usufruir e manipular as informações contidas no mesmo. A única parcela do projeto que é conhecida por quase todos os auditores fiscais é a NF-e, porém, uma parcela mínima dos mesmos sabe trabalhar com as informações contidas nos bancos de dados da NF-e utilizando o software Auditor Eletrônico. Aliás, o treinamento no módulo do Auditor Eletrônico dedicado à NF-e e ao SPED fiscal ainda não foi realizado oficialmente e a parcela mínima citada que sabe utilizá-lo aprendeu de forma autodidata.

Perante esse quadro, sugere-se à Secretaria de Fazenda de Minas Gerais que, diante de um projeto dessa envergadura, apresente o mesmo em sua plenitude aos seus funcionários, para que possam vislumbrar os benefícios que o mesmo poderá proporcionar às administrações tributárias da união, estados e municípios. Essa apresentação poderá quebrar resistências, normais em um ambiente de mudança, mas que se tornam muito fortes quando não se sabe o que está por vir. Em relação ao treinamento, sugere-se que haja um maior esforço para que o mesmo seja disponibilizado tempestivamente, que tenha uma grande abrangência e qualidade para assim tornar realidade um dos objetivos do projeto, que é “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”.

Diante das informações obtidas na pesquisa obtiveram-se indícios de que a implantação da NF-e, numa primeira fase, fragilizou demasiadamente o controle do trânsito de mercadorias com a proliferação de DANFE's falsos e outras fraudes menos evidentes.

Contrapondo aos fatos acima citados, constatou-se através da pesquisa de campo que a maioria dos funcionários fiscais da DF/Betim acredita que a NF-e e o EFD facilitam todo o trabalho fiscal.

Portanto conclui-se que essa fragilidade no controle do trânsito é temporária. Com os seguintes procedimentos pode-se eliminar, num futuro próximo, o aspecto negativo citado:

- Implantação de rotinas que visam resguardar e dar credibilidade a NF-e,
- Implantação do Conhecimento de Transporte Eletrônico,
- Implantação do Manifesto de Carga Eletrônico,
- Desenvolvimento do suporte de informática.

Uma comunicação mais eficiente e eficaz onde se informem os avanços e a fase em que o desenvolvimento das ferramentas citadas se encontra, qual a previsão de implantação das mesmas, as dificuldades enfrentadas e sugestões que ajudem a superar os obstáculos que porventura surjam é fundamental no processo de implantação de uma mudança de processos de grande impacto.

Entende-se, portanto, que para a SEF/MG obter um melhor desempenho de seus auditores fiscais se faz necessária a dedicação ao estudo de como otimizar as formas de treinamento e ampliação da abrangência dos envolvidos no processo visando à obtenção de resultados eficientes e eficazes no que diz respeito ao Projeto SPED. Já no quesito organização gerencial é preciso realizar um novo estudo com vistas a ampliar o objeto de pesquisa pois o tema deste trabalho foca na análise da implantação do Projeto SPED e essa implantação não pode ser considerada isoladamente.

É preciso atentar para a missão institucional da SEF/MG, pois um trabalho feito com pleno conhecimento técnico propicia motivação aos auditores, obtenção de recursos financeiros aos cofres públicos e conseqüentemente uma melhora na qualidade de vida do cidadão como resposta do papel social do Estado que visa a melhoria nas áreas de saúde, educação, segurança, entre outros.

A implantação da Nota Fiscal Eletrônica e do SPED fiscal já trouxeram resultados positivos para o trabalho de fiscalização. Toda mudança envolve adaptações e nesse sentido, sabe-se que muitos esforços já foram empreendidos para o sucesso deste projeto. A própria iniciativa do projeto e sua implantação já venceram barreiras que devem ser reconhecidas como etapas de avanço para a administração pública. Contudo o processo de aprimoramento e evolução das

mudanças iniciadas ainda possui etapas e desafios que devem ser superados para a total consolidação desta proposta.

Somente com uma atitude proativa, comunicação eficiente e eficaz, planejamento e amplo alcance dos envolvidos nos treinamentos podem-se conquistar os resultados almejados.

## 9 REFERÊNCIAS

AKUTSU, Luiz. **Portais de Governo no Brasil, *accountability* e democracia delegativa.** (S.l. : S.e), 2005.

AMARO, Luciano. **Direito tributário, 12. Ed**, São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília DF, 2009. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em 31/08/2009.

BRASIL. **Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007.** Institui o SPED, Brasília DF, 2007. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/2007/dec6022.htm>. Acesso em 31/08/2009.

BRASIL. **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 DF, 2005. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em 14/11/2009.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Brasília DF, 2000. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Disponível em <http://www.portaltributario.com.br/legislacao/lc87.htm>. Acesso em 14/10/2009.

BRASIL. **Lei Complementar nº 102, de 11 de julho de 2000.** Altera dispositivos da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996, que "dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências". Brasília DF, 2000. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp102.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp102.htm). Acesso em 13/01/2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Ajuste SINIEF nº 02, de 3 de abril de 2009.** Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital - EFD. Brasília DF, 2009. Disponível em [http://www.fazenda.gov.br/Confaz/confaz/Ajustes/2009/AJ\\_002\\_09.htm](http://www.fazenda.gov.br/Confaz/confaz/Ajustes/2009/AJ_002_09.htm). Acesso em 06/07/2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Ajuste SINIEF nº 07, de 07 de dezembro de 2005.** Institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica. Brasília DF, 2005. Disponível em [http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2005/AJ\\_007\\_05.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2005/AJ_007_05.htm). Acesso em 06/07/2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Ajuste SINIEF nº 09, de 25 de outubro de 2007**. Institui o Conhecimento de Transporte Eletrônico e o Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico. Brasília DF, 2007. Disponível em [http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Ajustes/2007/AJ\\_009\\_07.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Ajustes/2007/AJ_009_07.htm). Acesso em 06/07/2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Ato COTEPE/ICMS nº 01, de 07 de janeiro de 2009**. Atualiza a relação dos contribuintes dos Anexo I, Anexo V, Anexo IX, Anexo X, Anexo XI, Anexo XV, Anexo XX, Anexo XXII e Anexo XXIV do Protocolo ICMS 77/08, alterado pelo Ato COTEPE/ICMS nº 46 de 21 de novembro de 2008, que dispõe sobre a obrigatoriedade da Escrituração Fiscal Digital - EFD, nos termos das cláusulas terceira e oitava-A do Convênio ICMS 143/06, que instituiu a Escrituração Fiscal Digital - EFD. Disponível em [http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos\\_cotepe/2009/ac001\\_09.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos_cotepe/2009/ac001_09.htm). Acesso em 14/07/2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Ato COTEPE/ICMS nº 09, de 18 de abril de 2008**. Dispõe sobre as especificações técnicas para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital - EFD. Brasília DF, 2008. Disponível em [http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Atos/Atos\\_Cotepe/2008/AC009\\_08.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Atos/Atos_Cotepe/2008/AC009_08.htm). Acesso em 15/07/2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Ato COTEPE ICMS nº 15, de 19 de março de 2009**. Altera o Anexo Único do Ato COTEPE/ICMS 09/08, que dispõe sobre as especificações técnicas para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital - EFD. Disponível em [http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos\\_cotepe/2009/ac015\\_09.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos_cotepe/2009/ac015_09.htm). Acesso em 10/07/2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Ato COTEPE/ICMS nº 19, de 23 de junho de 2008**. Altera o Anexo Único ao Ato COTEPE/ICMS 09/08, que instituiu o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital - EFD, a que se refere a cláusula primeira do Convênio ICMS 143/06, de 15 de dezembro de 2006. Disponível em [http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos\\_cotepe/2008/ac019\\_08.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos_cotepe/2008/ac019_08.htm). Acesso em 15/07/2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Ato COTEPE/ICMS nº 30, de 18 de setembro de 2008**. Altera o Anexo Único ao Ato COTEPE/ICMS 09/08, que instituiu o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital - EFD, a que se refere a cláusula primeira do Convênio ICMS 143/06, de 15 de dezembro de 2006. Disponível em [http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos\\_cotepe/2008/ac030\\_08.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos_cotepe/2008/ac030_08.htm). Acesso em 14/07/2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Ato COTEPE/ICMS nº 38, de 10 de setembro de 2009**. Altera o Anexo Único - Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital - EFD do Ato COTEPE/ICMS 09/08. Brasília DF, 2009. Disponível em [http://www.normaslegais.com.br/legislacao/atoconfaz38\\_2009.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/atoconfaz38_2009.htm). Acesso em 20/07/2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Ato COTEPE/ICMS nº 45, de 21 de novembro de 2008**. Altera o Anexo Único ao Ato COTEPE/ICMS Nº 09/08, que instituiu o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital - EFD, a que se refere a cláusula primeira do Convênio ICMS 143/06. Disponível em [http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos\\_cotepe/2008/ac045\\_08.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos_cotepe/2008/ac045_08.htm). Acesso em 14/07/2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Conhecimento de transporte eletrônico (CT-e) - ambiente nacional**, Brasília DF, 2009. Disponível em [www.receita.fazenda.gov.br/cte/default.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/cte/default.htm). Acesso em 15/11/2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Convênio ICMS 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. Brasília, 1995. Disponível em [http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/1995/CV057\\_95.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/1995/CV057_95.htm). Acesso em 07/12/2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Convênio ICMS nº 143, de 15 de dezembro de 2006**. Institui a Escrituração Fiscal Digital - EFD. Brasília DF, 2008. Disponível em [http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/2006/CV143\\_06.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/2006/CV143_06.htm). Acesso em 06/07/2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Protocolo de Cooperação nº 3, de 10 de novembro de 2006 – III ENAT**. Protocolo de Cooperação que entre si celebram a União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, os Estados e o Distrito Federal, por intermédio de suas Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação, e os Municípios, objetivando a implantação do Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e). Fortaleza, 2006. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Protocolos/2006/protocolo3.htm>. Acesso em 20/01/2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Protocolo ICMS 10, de 18 de abril de 2007**. Estabelece obrigatoriedade da utilização da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) para os setores de fabricação de cigarros e distribuição de combustíveis líquidos. Disponível em [http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2007/pt010\\_07.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2007/pt010_07.htm). Acesso em 15/04/2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)**. Brasília DF, (2009). Disponível em [www.receita.fazenda.gov.br/sped/](http://www.receita.fazenda.gov.br/sped/). Acesso em 06/07/2009.

CARISSIO, Mariana. Sped unifica informações fiscais. **DCI Jornal**. São Paulo: 05 de março de 2009.

Desinteligência digital. **JB Online – Jornal do Brasil**, Rio de Janeiro, 24 de maio de 2009. Disponível em <http://www.jb.com.br/>. Acesso em 22/02/2010.

DISTRITO FEDERAL, Secretaria de Estado de Fazenda. **Livros fiscais eletrônicos**. Brasília, 2009. Disponível em [www.fazenda.df.gov.br/arquivos/Word/pmf\\_livros\\_fiscais\\_eletronicos.doc](http://www.fazenda.df.gov.br/arquivos/Word/pmf_livros_fiscais_eletronicos.doc). Acesso em 03/11/2009.

ESPIRITO SANTO, Secretaria de Estado de Fazenda. **Decreto nº 1.090-R, de 25 de outubro de 2002**. Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS/ES. Vitória, 2010. Disponível em <http://www.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/>. Acesso em 10/12/2009.

FERNANDES, Andréa *et al.* E-Governo no Brasil: experiências e perspectivas. **Revista do BNDES**, v.8, nº15. Rio de Janeiro, 2001.

FERNANDES, Victory – **Sintegra – Entendendo e implementando**. (S.I.), 2010. Disponível em [www.delphibr.com.br/artigos/sintegra.php](http://www.delphibr.com.br/artigos/sintegra.php). Acesso em 15/12/2009.

FILHO, Américo. **Livro de Registro de Entrada de Mercadorias**. São Paulo, 2010 – Disponível em [www.cosif.com.br](http://www.cosif.com.br). Acesso em 25/11/2009.

FRANÇA, Junia *et al.* **Manual para normalização de publicações técnico-científicas**. 8ª Ed. Belo Horizonte: UFMG, 2009.

JARDIM, José. **A Construção do E-Gov no Brasil: Configurações político-informacionais**. (S.I. : S.e), 2004.

LOBATO, José Roberto. Contribuições para a Construção de um Novo Modelo de Administração Tributária. **Revista AFRESP de Tributação**. São Paulo: janeiro/março de 1998.

MEDEIROS, José *et al.* **Autos de infração lavrados nos postos fiscais relativos à desclassificação de documentos fiscais e o julgamento dos respectivos processos tributários administrativos pelo conselho de contribuintes de Minas Gerais**, Especialização em Direito Tributário - PUC/Minas, Belo Horizonte, 2008.

MINAS GERAIS. **Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação no Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2003. Disponível em



[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/decretos/](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/). Acesso em 14/10/2009.

MINAS GERAIS. **Lei nº 6.763, de 26 de setembro de 1975**. Consolida a legislação tributária no Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2010. Disponível em [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/). Acesso em 14/10/2009.

MINAS GERAIS. **Lei nº 15.464, de 13 de janeiro de 2005**. Institui as carreiras do Grupo de Atividades de Tributação, Fiscalização e Arrecadação do Poder Executivo e as carreiras de Técnico Fazendário de Administração e Finanças e de Analista Fazendário de Administração e Finanças. Belo Horizonte, 2006. Disponível em <http://www.sindifiscomg.com.br/leis/lei.15464.13012005.plano.carreira.sef.htm>. Acesso em 03/11/2009.

MINAS GERAIS. **Resolução nº 3.884, de 25 de junho de 2007**. Dispõe sobre manutenção e entrega de informações eletrônicas relativas à escrita fiscal de contribuinte do ICMS. Belo Horizonte, 2007. Disponível em [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/resolucoes/2007/rr3884\\_2007.htm](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/resolucoes/2007/rr3884_2007.htm). Acesso em 03/11/2009.

MINAS GERAIS, Secretaria de Estado de Fazenda. **Auditor Eletrônico, Manual Operacional**. Belo Horizonte: SEF/SRE/SUFIS, 2009.

MINAS GERAIS, Secretaria de Estado de Fazenda. **Declarações e demonstrativos**. Belo Horizonte, 2010. Disponível em [www.fazenda.mg.gov.br/empresas/declarações\\_demonstrativos/dapi](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/declarações_demonstrativos/dapi). Acesso em 05/11/2009.

MINAS GERAIS, Secretaria de Estado de Fazenda. **Institucional**. Belo Horizonte, 2009. Disponível em <http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/>. Acesso em 03/11/2009.

MP denuncia 30 pessoas por crimes no mercado de combustíveis. **Últimas Notícias**, Formiga, 28 de outubro de 2009. Disponível em <http://ultimasnoticias.inf.br/>. Acesso em 02/04/2010.

NORONHA, Luiz. SPED, um caminho sem volta. **EXAME**. Editora Abril: São Paulo, 02 junho de 2009.

ROCHA, João. **Direito Tributário**. 5. Ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.

SILVA, Edna *et al.* **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. Ed. Florianópolis: UFSC/PPGED/LED, 2001.

TEIXEIRA, Alessandra Brandão. **A tributação sobre o consumo de bens e serviços**, Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

## APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO

### QUESTIONÁRIO APLICADO AOS AUDITORES FISCAIS DA DELEGACIA FISCAL DE BETIM

**1. Você conhece o Projeto SPED ?**

- a) Conheço o subprojeto Nota Fiscal Eletrônica – NF-e.
- b) Conheço o subprojeto SPED fiscal – EFD.
- c) Conheço o subprojeto SPED contábil.
- d) Conheço o SPED fiscal e a NF-e.
- e) Conheço todo o Projeto SPED.
- f) Não conheço.

**2. Sobre o treinamento oferecido pela SEF/MG aos funcionários da instituição para o trabalho com a NF-e, o SPED fiscal e o Software Auditor Eletrônico (somente a parte relacionada com a NF-e e o SPED fiscal), marque as opções que refletem sua opinião, no quadro abaixo.**

<b>Opinião sobre o treinamento</b>	<b>Nota fiscal eletrônica - NF-e</b>	<b>SPED fiscal - EFD</b>	<b>Software Auditor Eletrônico -</b>
<b>Totalmente satisfatório</b>			
<b>Satisfatório</b>			
<b>Superficial</b>			
<b>Não houve treinamento</b>			

- 3.** Na sua percepção a NF-e ajuda no combate à sonegação e no controle fiscal das operações das empresas em Minas Gerais?
- a) contribui somente para o combate à sonegação.
  - b) contribui somente para o controle fiscal das operações das empresas.
  - c) facilita todo o trabalho fiscal.
  - d) não altera o trabalho fiscal.
- 4.** Na sua percepção o SPED fiscal ajuda no combate à sonegação e no controle fiscal das operações das empresas em Minas Gerais?
- a) contribui somente para o combate à sonegação.
  - b) contribui somente para o controle fiscal das operações das empresas.
  - c) facilita todo o trabalho fiscal.
  - d) não altera o trabalho fiscal.
- 5.** A SEF/MG disponibilizou um suporte de informática (Software Auditor Eletrônico) para o trabalho com os dados constantes na NF-e e no SPED fiscal?
- a) Imediatamente.
  - b) Semanas depois.
  - c) Meses depois.
  - d) Anos depois.
- 6.** O software disponibilizado pela SEF/MG atende às necessidades de seus funcionários no tocante ao trabalho com o SPED?
- a) Plenamente.
  - b) Parcialmente.
  - c) Razoavelmente.
  - d) Não atende.
- 7.** Qual o aspecto positivo mais importante do Projeto SPED?
- a) Melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos.
  - b) Redução de custos e entraves burocráticos, facilitando o cumprimento das obrigações tributárias e o pagamento de impostos e contribuições.
  - c) Aumento na confiabilidade da Nota Fiscal.
  - d) Diminuição da sonegação e aumento da arrecadação.

8. Qual o aspecto negativo mais evidente do Projeto SPED, no que diz respeito à NF-e?
- a) Os contribuintes que vendem mercadorias e prestam serviços, se obrigados a emitir NF-e, deverão emitir dois documentos fiscais distintos.
  - b) Facilidade em emitir DANFE's falsos.
  - c) Fragilizou o controle do trânsito de mercadorias, facilitando fraudes.
  - d) Longo prazo para regularização de documentos emitidos em contingência.
9. A organização gerencial da SEF/MG foi reestruturada com a implantação do Projeto SPED?
- a) Foi reestruturada e melhorou.
  - b) A reestruturação está em curso e estão ocorrendo ajustes a nova proposta.
  - c) Foi reestruturada e não melhorou.
  - d) Não foi reestruturada.
10. A operacionalização da fiscalização em campo foi reestruturada com a implantação do Projeto SPED?
- a) Foi reestruturada e melhorou.
  - b) A reestruturação está em curso e estão ocorrendo ajustes a nova proposta.
  - c) Foi reestruturada e não melhorou.
  - d) Não foi reestruturada.

## APÊNDICE B - ENTREVISTA

Respostas da entrevista realizada com as Auditoras Fiscais SANDRA CALDEIRA DO CARMO e HELOIZA MARIA CANCELADO LIMA, ambas exercem suas funções na Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais (SAIF) e acompanharam a implantação, e acompanham a gestão do Projeto SPED em Minas Gerais.

1. Quais os fatores que mais facilitaram a implantação da Nota Fiscal Eletrônica na perspectiva da SEF/MG e na perspectiva dos contribuintes?

Um dos fatores que mais facilitou a implantação da NF-e foi a participação das empresas na elaboração do projeto e nos testes dos sistemas, sugerindo alterações de forma a adaptar o sistema a realidade das mesmas. Do ponto de vista do contribuinte, acreditamos que um grande facilitador foi a disponibilização pela SEFAZ/SP de um programa emissor de NF-e gratuito que atende a todas as especificações do projeto.

2. Quais os fatores que mais dificultaram a implantação da Nota Fiscal Eletrônica na perspectiva da SEF/MG e na perspectiva dos contribuintes?

O entendimento tanto internamente, quanto por parte dos contribuintes, de que a NF-e é um documento de existência apenas digital e armazenado eletronicamente. É uma grande mudança conceitual que se não for muito bem assimilada pode dificultar o entendimento do processo tanto por parte da fiscalização quanto para os contribuintes, pois culturalmente as pessoas sentem-se mais seguras com o documento em papel do que com o documento de existência apenas digital.

3. Como foram solucionadas as dificuldades enfrentadas? Quais providências foram tomadas?

Através de diversos cursos ministrados internamente e de muitas palestras realizadas em entidades representantes dos contribuintes, tentou-se esclarecer o funcionamento do sistema de emissão da NF-e, bem como demonstrar a segurança dada pela assinatura digital no arquivo.

4. Os contribuintes obrigados a emitir a NF-e ainda tem dificuldades em utilizar o Portal Estadual da NF-e? Quais são essas dificuldades?

A maior dificuldade pode ser verificada em contribuintes pequenos que ainda não estão familiarizados com o uso da informática em seus processos. Para estes a NF-e foi uma mudança radical na forma de emitir seus documentos. Pode-se observar que a dificuldade para utilizar o Portal tem reduzido a cada nova obrigatoriedade, pois com um grupo maior de contribuintes emitindo a NF-e, aumenta o número de pessoas que entendem e conseguem orientar os demais sobre o assunto.

5. Implantando o SPED fiscal, 01 ano depois, ocorreram as mesmas dificuldades da época da implantação da NF-e?

A EFD atinge um público mais restrito e que tem um nível de conhecimento mais aprofundado sobre o assunto, adaptando-se mais facilmente a mudança. A pessoa que emite a nota nem sempre entende de documentos fiscais, já no caso da escrituração fiscal o serviço é realizado por alguém com alguma formação específica. Em virtude disto, acredito que as dificuldades encontradas na implantação da EFD foram menores do que as que ocorreram para a NF-e.

6. Os contribuintes obrigados a fazer a escrituração fiscal pelo SPED têm relatado algum problema em relação à confecção e transmissão dos arquivos digitais?

Como em todo processo novo, ocorreram alguns problemas durante a validação dos arquivos da EFD a serem transmitidos, mas como todo o projeto é realizado em parceria com as empresas, os erros detectados foram relatados pelas mesmas e corrigidos a cada nova versão do programa validador.

7. Porque o arquivo digital da NF-e (.xml) é diferente do arquivo digital do SPED fiscal (.txt)? Trata-se de alguma questão de ordem tecnológica?

Após um estudo sobre o assunto, concluiu-se que o arquivo .txt gasta menos espaço de armazenamento que o arquivo XML. E como os arquivos da EFD normalmente são grandes, optou por utilizar o arquivo no formato .txt.

8. Qual a razão da SEF/MG não ter implantado ainda o “Conhecimento de Transporte Eletrônico” e o “Manifesto de Carga Eletrônico”?

O Conhecimento de transporte eletrônico já está em fase final de implantação pela SEF/MG, inclusive algumas empresas de transporte já estão credenciadas como emissores de CT-e e já estão emitindo em homologação. O que não existe é uma data de obrigatoriedade para emissão do CT-e, que ainda é opcional para as empresas.

O “Manifesto de Cargo Eletrônico” ainda está sendo estudado pelo grupo nacional do CT-e.

9. A operacionalização da fiscalização do trânsito de mercadorias foi reestruturada recentemente, essa reestruturação ocorreu em função da NF-e?

A reestruturação da fiscalização do trânsito tem relação com o planejamento interno da SEF/MG, não acredito que tenha relação com a NF-e.

10. De que forma a implantação da NF-e interferiu no controle de trânsito de mercadorias dentro de Minas Gerais? Reflita sobre aspectos positivos e negativos desta implantação.

“As entrevistadas não se sentiram capacitadas para responder essa pergunta, por estarem afastadas da fiscalização de campo há muito tempo e não conhecerem o assunto com a profundidade necessária.”

11. Qual o aspecto positivo mais evidente da NF-e e do SPED fiscal para a SEF/MG?

Tanto na NFE quanto na EFD o ponto mais positivo é que a SEF/MG terá em sua base de dados os documentos fiscais emitidos e a escrituração do contribuinte, não sendo necessário solicitar ao contribuinte estes dados. Isto facilita a verificação das empresas, otimizando o trabalho da SEF.

12. Qual o aspecto negativo mais evidente da NF-e e do SPED fiscal para a SEF/MG?

Não existe um aspecto negativo, o que pode ser citado como dificuldade é a readaptação dos procedimentos a nova realidade da NF-e e da EFD.

**13.** Na sua percepção o que deveria mudar e o que deveria ser mantido para garantir o sucesso na implantação do SPED pela SEF/MG?

Acredito que um dos pontos positivos do projeto SPED é a capacidade de adaptação as situações verificadas junto às empresas, tentando corrigir as deficiências encontradas e se adequar o melhor possível ao que determina a legislação e a realidade das mesmas. Um aspecto que deve ser melhorado é a capacitação de um maior número de pessoas para manipulação da base de dados que pode ser extraída do SPED.

Belo Horizonte, 08 de abril de 2010

Sandra Caldeira do Carmo  
Auditora Fiscal da Receita Estadual

Heloiza Maria Cancado Lima  
Auditora Fiscal da Receita Estadual



**ANEXO – PROTOCOLO ICMS 10, de 18 de abril de 2007 (parte)**

Setores da economia que passaram a emitir obrigatoriamente a Nota Fiscal Eletrônica a partir de 01 de abril de 2008, conforme o Protocolo ICMS 10, de 18 de abril de 2007.

- Fabricantes de cigarros;
- Distribuidores ou atacadistas de cigarros;
- Produtores, formuladores e importadores de combustíveis líquidos, assim definidos e autorizados por órgão federal competente;
- Distribuidores de combustíveis líquidos, assim definidos e autorizados por órgão federal competente;
- Transportadores e revendedores retalhistas - TRR, assim definidos e autorizados por órgão federal competente;
- Fabricantes de automóveis, camionetes, utilitários, caminhões, ônibus e motocicletas;
- Fabricantes de cimento;
- Fabricantes, distribuidores e comerciante atacadista de medicamentos alopáticos para uso humano;
- Frigoríficos e atacadistas que promoverem as saídas de carnes frescas, refrigeradas ou congeladas das espécies bovinas, suínas, bufalinas e avícola;
- Fabricantes de bebidas alcoólicas inclusive cervejas e chopes;
- Fabricantes de refrigerantes;
- Agentes que, no Ambiente de Contratação Livre (ACL), vendam energia elétrica a consumidor final;
- Fabricantes de semi-acabados, laminados planos ou longos, relaminados, trefilados e perfilados de aço;
- Fabricantes de ferro-gusa.
- Importadores de automóveis, camionetes, utilitários, caminhões, ônibus e motocicletas;

- Fabricantes e importadores de baterias e acumuladores para veículos automotores;
- Fabricantes de pneumáticos e de câmaras-de-ar;
- Fabricantes e importadores de autopeças;
- Produtores, formuladores, importadores e distribuidores de solventes derivados de petróleo, assim definidos e autorizados por órgão federal competente;
- Comerciantes atacadistas a granel de solventes derivados de petróleo;
- Produtores, importadores e distribuidores de lubrificantes e graxas derivados de petróleo, assim definidos e autorizados por órgão federal competente;
- Comerciantes atacadistas de lubrificantes e graxas derivados ou não de petróleo;
- Produtores, importadores, distribuidores a granel, engarrafadores e revendedores atacadistas a granel de álcool para outros fins;
- Produtores, importadores e distribuidores de GLP – gás liquefeito de petróleo ou de GLGN - gás liquefeito de gás natural, assim definidos e autorizados por órgão federal competente;
  
- Produtores, importadores e distribuidores de GNV – gás natural veicular, assim definidos e autorizados por órgão federal competente;
- Atacadistas de produtos siderúrgicos e ferro gusa;
- Fabricantes de alumínio, laminados e ligas de alumínio;
- Fabricantes de vasilhames de vidro, garrafas PET e latas para bebidas alcoólicas e refrigerantes;
- Fabricantes e importadores de tintas, vernizes, esmaltes e lacas;
- Fabricantes e importadores de resinas termoplásticas;
- Distribuidores, atacadistas ou importadores de bebidas alcoólicas, inclusive cervejas e chopes;
- Distribuidores, atacadistas ou importadores de refrigerantes;

- Fabricantes, distribuidores, atacadistas ou importadores de extrato e xarope utilizados na fabricação de refrigerantes;
- Atacadistas de bebidas com atividade de fracionamento e acondicionamento associada
- Atacadistas de fumo;
- Fabricantes de cigarrilhas e charutos;
- Fabricantes e importadores de filtros para cigarros;
- Fabricantes e importadores de outros produtos do fumo, exceto cigarros, cigarrilhas e charutos;
- Processadores industriais do fumo;
- Fabricantes de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal;
- Fabricantes de produtos de limpeza e de polimento;
- Fabricantes de sabões e detergentes sintéticos;
- Fabricantes de alimentos para animais;
- Fabricantes de papel;
- Fabricantes de produtos de papel, cartolina, papel-cartão e papelão ondulado para uso comercial e de escritório;
- Fabricantes e importadores de componentes eletrônicos;
- Fabricantes e importadores de equipamentos de informática e de periféricos para equipamentos de informática;
- Fabricantes e importadores de equipamentos transmissores de comunicação, peças e acessórios;
- Fabricantes e importadores de aparelhos de recepção, reprodução, gravação e amplificação de áudio e vídeo;
- Estabelecimentos que realizem reprodução de vídeo em qualquer suporte;
- Estabelecimentos que realizem reprodução de som em qualquer suporte;
- Fabricantes e importadores de mídias virgens, magnéticas e ópticas;
- Fabricantes e importadores de aparelhos telefônicos e de outros equipamentos de comunicação, peças e acessórios;

- Fabricantes de aparelhos eletromédicos e eletroterapêuticos e equipamentos de irradiação;
- Fabricantes e importadores de pilhas, baterias e acumuladores elétricos, exceto para veículos automotores;
- Fabricantes e importadores de material elétrico para instalações em circuito de consumo;
- Fabricantes e importadores de fios, cabos e condutores elétricos isolados;
- Fabricantes e importadores de material elétrico e eletrônico para veículos automotores, exceto baterias;
- Fabricantes e importadores de fogões, refrigeradores e máquinas de lavar e secar para uso doméstico, peças e acessórios;
- Estabelecimentos que realizem moagem de trigo e fabricação de derivados de trigo;
- Atacadistas de café em grão;
- Atacadistas de café torrado, moído e solúvel;
- Produtores de café torrado e moído, aromatizado;
- Fabricantes de óleos vegetais refinados, exceto óleo de milho;
- Fabricantes de defensivos agrícolas;
- Fabricantes de adubos e fertilizantes;
- Fabricantes de medicamentos homeopáticos para uso humano;
- Fabricantes de medicamentos fitoterápicos para uso humano;
- Fabricantes de medicamentos para uso veterinário;
- Fabricantes de produtos farmoquímicos;
- Atacadistas e importadores de malte para fabricação de bebidas alcoólicas;
- Fabricantes e atacadistas de laticínios;
- Fabricantes de artefatos de material plástico para usos industriais;
- Fabricantes de tubos de aço sem costura;
- Fabricantes de tubos de aço com costura;
- Fabricantes e atacadistas de tubos e conexões em PVC e cobre;
- Fabricantes de artefatos estampados de metal;
- Fabricantes de produtos de trefilados de metal, exceto padronizados;

- Fabricantes de cronômetros e relógios;
- Fabricantes de equipamentos e instrumentos ópticos, peças e acessórios;
- Fabricantes de equipamentos de transmissão ou de rolamentos, para fins industriais;
- Fabricantes de máquinas, equipamentos e aparelhos para transporte e elevação de cargas, peças e acessórios;
- Fabricantes de aparelhos e equipamentos de ar condicionado para uso não-industrial;
- Serrarias com desdobramento de madeira;
- Fabricantes de artefatos de joalheria e ourivesaria;
- Fabricantes de tratores, peças e acessórios, exceto agrícolas;
- Fabricantes e atacadistas de pães, biscoitos e bolacha;
- Fabricantes e atacadistas de vidros planos e de segurança;
- Atacadistas de mercadoria em geral, com predominância de produtos alimentícios;
- Concessionários de veículos novos;
- Fabricantes e importadores de pisos e revestimentos cerâmicos;
- Tecelagem de fios de fibras têxteis;
- Preparação e fiação de fibras têxteis.