

SPED: UM ESTUDO SOBRE SUA EXIGIBILIDADE NAS EMPRESAS BRASILEIRAS*Danielly Maria Lima Cosetin**Rafael Martins Noriller**Katia Katsumi Arakaki**Universidade Federal da Grande Dourados - UFGD***RESUMO:**

O presente trabalho tem o objetivo de demonstrar as implementações, as exigibilidades, as implicações e o objetivo do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) nas empresas brasileiras optantes pelo Simples Nacional, Lucro Real e Lucro Presumido por meio de uma pesquisa qualitativa e descritiva. Pesquisa atentando para Legislação Federal, Estadual e do Município de Dourados/MS. Através destas legislações foi realizada a coleta de dados onde se constatou que as empresas optantes pelo Simples Nacional possuem poucas exigências se comparado com as empresas do Lucro Real e Lucro Presumido, ou seja, as empresas optantes pelo Lucro Real e Lucro Presumido estão obrigadas a apresentar todas as exigibilidades que a legislação do SPED determina: Nota Fiscal eletrônica (NF-e), Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFS-e), Escrituração Contábil Fiscal (ECF), Escrituração Fiscal Digital (EFD), EFD-Contribuições e Escrituração Contábil Digital (ECD), enquanto as empresas do Simples Nacional ficam obrigadas apenas a apresentar a NF-e e a NFS-e.

PALAVRAS CHAVE: Obrigações Acessórias; SPED; Simples Nacional; Lucro Real; Lucro Presumido.

ABSTRACT

The present work aims to demonstrate how implementations, as requirements, implications and aims of the Public Digital Bookkeeping System (SPED) in Brazilian companies opting for National Simple, Real Profit and Presumed Profit through a qualitative and descriptive research. Research under Federal, State and Municipal Laws of Dourados / MS. Through these legislations for conducting a data collection, companies opting for the National Simple have few requirements for Real Profit and Presumed Profit companies, ie Telephony Companies for Real Profit and Profit All requirements that legislation Of the SPED determine: Electronic Fiscal Note (NF-e), Fiscal Accounting Bookkeeping (ECF), Digital Fiscal Bookkeeping (EFD), EFD-Contribution and Digital Accounting Bookkeeping (ECD), while companies have an NF- and.

KEY WORDS: Accessory Obligations; SPED; Simple national; Real profit; Presumed profit.

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade se preocupa em gerar informações precisas para auxiliar a tomada de decisão, possuindo o dever de informar também ao fisco algumas dessas informações, conforme as exigências que a legislação determina, por meio do Sistema Tributário Nacional (COLOMBO, 2011). Nesse sentido, Oliveira *et al* (2011) explica que um dos mais representativos componentes do chamado custo-Brasil é, sem dúvida, o sistema de tributação nacional, bastante complexo e caro para as organizações empresariais. A simplificação poderá ser benéfica para empresas, com um nível de

informações maior e também a simplificação de obrigações quem podem resultar na redução do custo-Brasil.

Para Amaral *et al* (2009) empresas, no Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, buscam mecanismos para mitigar os gastos com tributos, atentando para atos de evasão fiscal. Segundo Duarte (2009) há muito tempo as autoridades fiscais já sabem dessas sonegações e fraudes fiscais, e também, que só se reduz a sonegação a partir de maior fiscalização. Desse modo o governo identificou a necessidade de criar novas formas de se melhorar o controle e a fiscalização da escrita contábil e fiscal das empresas brasileiras.

O SPED, com ênfase fiscal, ressalta ainda a necessidade de redução de custos operacionais por parte da empresa, *e.g.*, redução de custos de armazenagem de documentos durante o período que antecede a prescrição, redução de emissão de documentos fiscais e maior nível de informações por parte das empresas no que diz respeito ao controle operacional da empresa (GERON *et al*, 2011). A redução de custos poderá beneficiar não apenas empresas e o fisco brasileiro, o benefício poderá ser refletido na sociedade como um todo por meio de políticas públicas mais eficientes e necessárias para o desenvolvimento econômico e social.

Para Sendo assim, buscou-se uma solução conjunta entre as três esferas de fiscalização do governo: federal, estadual e municipal, onde as mesmas pudessem atuar de forma integrada. Para que houvesse essa integração foi necessário viabilizar a padronização das informações entre os órgãos fiscalizadores. Para isso foi desenvolvido o projeto Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) que obriga todas as empresas a se adaptarem as novas regras de fiscalização implantadas pelo fisco (AZEVEDO; MARIANO, 2013).

O Decreto nº 6.022/2007 institui o SPED para unificar atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal das pessoas jurídicas, mediante fluxo único e computadorizado de informações. A obrigatoriedade da escrituração digital altera a forma de cumprimento das obrigações acessórias para as pessoas jurídicas (AZEVEDO; MARIANO, 2013). Nesse sentido o presente artigo tem por objetivo verificar as exigibilidades, implementação e objetivo do Sistema Público de Escrituração Digital para empresas no Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

Para tal, o presente artigo apresenta, ainda, um referencial teórico voltado para o SPED e contabilidade tributária com foco em empresas, procedimentos metodológicos, análise de dados e considerações finais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, o tema SPED será aprofundado. Após breve histórico sobre a evolução da contabilidade e os principais sistemas de tributação do país foram abordados os principais subprojetos do SPED, a Certificação Digital e a Nota Fiscal Eletrônica.

2.1 Contabilidade

Segundo Oliveira (1997) a Contabilidade era feita de forma muito rudimentar, onde inicialmente os registros eram feitos manualmente nos principais livros, como diário, razão, caixa, controle de duplicatas a receber, controle de contas a pagar, entrada e saída de mercadorias e outrem. Alto custo e muito tempo acabam resultando em grande dificuldade em manter suas escriturações contábeis atualizadas. O controle feito manualmente era muito lento e suscetível a erros o que impossibilitava informações reais das empresas tornando mais difícil uma tomada de decisões eficientes.

Com o passar dos anos a contabilidade evoluiu e passou de manuscrita para mecanizada. De acordo com Oliveira (1997), nessa nova fase “a escrituração passou a ser feita de forma mecânica, em geral utilizando-se máquinas de datilografia e processadoras automáticas, para o preenchimento de fichas separadas ou soltas”. A partir da década de 1980 surgiram os sistemas informatizados que possibilitaram que a escrituração contábil passasse a ser informatizada. Os livros de registros passaram a ser processados eletronicamente, sendo substituídos por folhas soltas ou formulários contínuos e os fichários por pastas contínuas e mídias eletrônicas (TONIETTI; VILA, 2014).

Essa evolução da contabilidade trouxe inúmeros benefícios para o setor contábil. Segundo Bairro (2008, p.15) “o trabalho de escrituração passou a ser mais ágil, fazendo com que o tempo que antes era destinado a fazer lançamentos, balancetes, folha de pagamento e preenchimento de guias fosse destinado à interpretação e análise dos relatórios contábeis”. A modernização da contabilidade trouxe informações mais detalhadas, mais realistas e mais confiáveis para a tomada de decisões e a diminuição no tempo gasto para fazer lançamentos e registros, ou seja, diminuiu o tempo gasto para fazer as atividades operacionais, deixando mais tempo para a tomada de decisões. Por outro lado, essa modernização trouxe o aumento das obrigações acessórias (TONIETTI; VILA, 2014; WALTER; RIBEIRO, 2007).

Diante da necessidade de aprimorar suas ferramentas de fiscalização, o governo federal brasileiro unificou seus bancos de dados para compartilhamento das informações entre os poderes públicos de todas as esferas, embasado na Emenda Constitucional nº 42/2003, que introduziu o inciso XXII ao art. 37 da Constituição Federal, determinando que as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios atuem de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais. Para viabilizar a concreta integração e padronização das informações entre os órgãos fiscalizadores, o Ministério da Fazenda e a Receita Federal do Brasil, por meio do Decreto 6.022, de janeiro de 2007, instituíram o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Assim, foi criado o SPED, que visa à diminuição das obrigações acessórias, reduzindo a duplicidade de informações e principalmente os documentos fiscais (AZEVEDO; MARIANO, 2013). Desse modo a contabilidade informatizada evolui, dando lugar a contabilidade da era digital.

2.2 Sistema tributário nacional

O art. 2º da Lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional (CTN), apresenta que o Sistema Tributário Nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais. As Pessoas Jurídicas, por opção ou por determinação legal, são tributadas por uma das seguintes formas: Simples Nacional, Lucro Real, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado (CORRÊA, 2010). Porém será dado enfoque somente no Simples Nacional, Lucro Real e Lucro Presumido, pois o objetivo deste trabalho é apresentar as exigibilidades do SPED dentro destes três sistemas de tributação.

O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas (faturamento anual de até R\$ 360.000,00) e Empresas de Pequeno Porte (faturamento anual entre R\$ 360.000,01 à R\$ 3.600.000,00), previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Abrange os seguintes tributos: Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS), Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISS) e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP).

Segundo Oliveira et al (2011, p. 170) o Lucro Real é feito com base em uma completa escrituração, para isso é necessário a “observância dos princípios de contabilidade, constituição das provisões necessárias, completa escrituração contábil e fiscal, preparações das demonstrações contábeis, etc.”, *i.e.*, é necessário a adoção um conjunto de procedimentos corriqueiros no ambiente profissional do contabilista.

Já o Lucro Presumido “é uma forma simplificada de apuração da base de cálculo dos tributos com o Imposto de Renda e da Contribuição Social, restrita aos contribuintes que não estão obrigados ao regime de tributação com base no lucro real” (OLIVEIRA et al, 2011, p. 180). As pessoas jurídicas não obrigadas ao Lucro Real podem optar pelo Lucro Presumido, o Art. 13 da Lei nº 9.718/98 estabelece o seguinte:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013) (Vigência)

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.

2.3 Sistema Público de Escrituração Digital – SPED

O projeto SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) altera a forma de cumprimento das obrigações acessórias realizadas pelos contribuintes, substituindo a emissão de livros e documentos contábeis e fiscais em papel por documentos eletrônicos, cuja autoria, integridade e validade jurídica são reconhecidas pelo uso da certificação digital (AZEVEDO; MARIANO, 2013).

Essa iniciativa visa dar mais agilidade e segurança na recepção e no processamento dos dados informados periodicamente pelos contribuintes, possibilitando a identificação de atividades tributárias ilícitas de forma automática e eletrônica por meio de cruzamento de informações. Dessa maneira, proporciona aos governos federais e estaduais um maior controle dos processos relacionados às medidas antissonegação (DUARTE, 2009).

Young (2009) destaca que, com a criação do SPED, o Governo propicia maior controle e agilidade na fiscalização das informações contábeis e fiscais das empresas por meio de compartilhamento de arquivos eletrônicos, disponibilizados nos níveis de governo federal, estadual e municipal, ao mesmo tempo em que promove uniformidade e racionalização no cumprimento das diversas obrigações acessórias por parte das empresas para com o Fisco.

Segundo a Receita Federal do Brasil (2012) o SPED tem como objetivos, entre outros: (a) promover à 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 SPED iniciou-se com três grandes projetos: a Escrituração Contábil Digital (ECD), a Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012). A NF-e foi o primeiro dos projetos de integração tributária a entrar em vigor e será aprofundada mais adiante.

A ECD objetiva a substituição da emissão de livros contábeis em papel pela sua existência apenas digital, ou seja, corresponde à obrigação de transmitir, em versão digital, os seguintes livros: Livro Diário e seus auxiliares, se houver; Livro Razão e seus auxiliares, se houver e livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Já a EFD visa substituir a emissão de livros fiscais em papel pela sua existência digital. A RFB (2012) define Escrituração Fiscal Digital como:

Um arquivo digital, que se constitui de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos Fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Este arquivo deverá ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED.

Além destes projetos o SPED possui os seguintes subprojetos: Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT), Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), Cupom Fiscal Eletrônico (CF-e), Escrituração Contábil Fiscal (ECF), Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFS-e), Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD Contribuições) e EFD Social.

2.3.1 Certificação Digital

Com a implantação do SPED e seus projetos passa a ser obrigatória a assinatura digital para assegurar aos contribuintes a validade jurídica em cada operação. Para isso é necessário que os contribuintes adquiram o Certificado Digital, independente do porte da empresa (AZEVEDO; MARIANO, 2013).

A Assinatura Digital é o processo eletrônico de assinatura, baseado em sistema criptográfico assimétrico, que permite ao usuário usar sua chave privada para declarar a autoria de documento eletrônico a ser entregue à Receita Federal do Brasil, garantindo a integridade de seu conteúdo (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2015).

Segundo Azevedo e Mariano (2013), a certificação digital pode ser definida como sendo a tecnologia que prevê mecanismos de segurança capazes de garantir autenticidade, confidencialidade e integridade às informações eletrônicas das mensagens de documentos trocados na internet, ou seja, é a forma de identificar quem é o autor de cada operação realizada por intermédio da internet.

De acordo com os mesmos autores, com a utilização da Certificação Digital é possível identificar o autor de uma transação ou mesmo de uma mensagem, possibilitando manter os dados confidenciais protegidos contra a leitura por pessoas não autorizadas. Podem ser emitidos por pessoas físicas ou jurídicas, equipamentos ou aplicações, chamados de “titulares de certificados”.

Segundo o Instituto Nacional de Tecnologia da Informação (2012) a Certificação Digital é considerada uma ferramenta extremamente eficaz, a sua utilização nas transações eletrônicas garante privacidade nas transações, integridade das mensagens, autenticidade, assinatura digital e não-repúdio. É a garantia de que as informações trocadas nas transações eletrônicas não serão lidas por terceiros, não serão alteradas no caminho que irão percorrer e que somente o titular do Certificado Digital pode ter realizado determinada operação.

2.3.2 Nota Fiscal Eletrônica

A Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) foi o primeiro subprojeto do SPED colocado em prática. Criado em 2005, antes mesmo da criação do próprio sistema, é um documento eletrônico que substitui a nota fiscal em papel, contém dados do contribuinte remetente, do destinatário e da operação a ser realizada (BRANCO, 2008).

Pode ser conceituada como sendo um documento de existência exclusivamente digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar uma operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e a autorização de uso fornecida pela administração tributária do domicílio do contribuinte (AZEVEDO; MARIANO, 2013).

A NF-e foi idealizada visando uma melhoria no sistema tributário brasileiro, proporcionando vantagens que podem ser sintetizadas em:

- a) Benefício dos contribuintes: aumento da competitividade das empresas brasileiras pela racionalização das obrigações acessórias (redução do “custo Brasil”), em especial a dispensa da emissão e guarda de documentos em papel;
- b) Benefício das administrações tributárias: padronização e melhoria na qualidade das informações, racionalização de custos e maior eficácia da fiscalização (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2005).

Para Duarte (2009), a NF-e é um documento eletrônico que contém dados do contribuinte remetente, do destinatário e da operação a ser realizada. Este documento é assinado por certificado digital do remetente e enviado à Secretaria da Fazenda (SEFAZ) de sua unidade federativa onde é validado e autorizado. O processo realizado de forma célere poderá reduzir custos de emissão e controle, aumentando a competitividade de empresas por meio da facilidade de acesso e controle fiscal pelas partes interessadas, fisco e contribuinte.

3. METODOLOGIA

De acordo com Cervo e Bervian (1983) fazer pesquisa define-se como uma atividade voltada para a solução de problemas. Seu objetivo consiste em descobrir respostas para perguntas, através do emprego de processos científicos. Portanto, nesse trabalho faz-se uma pesquisa que procura verificar a exigibilidade, as implementações e as implicações do SPED nas empresas brasileiras.

Como a pesquisa foi desenvolvida e embasada no estudo da Legislação Federal, Estadual e do Município de Dourados/MS em vigor, com foco no projeto SPED e seus subprojetos previstos na legislação, no que diz respeito aos seus objetivos, classifica-se como uma pesquisa descritiva. Andrade (2002) destaca que a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles. Assim, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador.

Beuren (2010) “destaca que na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”. Já na concepção de Gil (1999), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. Sendo assim, o trabalho caracteriza-se como qualitativa e descritivo, visto que não emprega nenhum instrumento estatístico como base do processo de análise do problema.

Já a coleta de dados foi realizada através da revisão bibliográfica para qual foi utilizada a Legislação Federal, Estadual e Municipal em vigor, livros, periódicos e informações fornecidas pelo

site da Receita Federal. Desse modo o presente trabalho foi realizado através de dados secundários. De acordo com Mattar (2005), são fontes de dados secundários aquelas informações já coletadas, tabuladas, ordenadas e que nem sempre foram analisadas, mas estão à disposição dos interessados, ou seja, informações que estão à disposição para consulta.

Assim, o desenvolvimento deste trabalho restringe-se à exposição das exigibilidades, das implementações e das implicações do Sistema Público de Escrituração Digital nas empresas brasileiras. O estudo limitou-se a cidade de Dourados. Esta por sua vez, é considerada um dos pólos econômicos de Mato Grosso Sul por seu aspecto econômico baseado nos setores primário, secundário e terciário, sendo um importante centro agropecuário, comercial, industrial e de serviços da região, possuindo assim a segunda maior arrecadação de ICMS do estado (PREFEITURA MUNICIPAL DE DOURADOS, 2012).

Para a realização da pesquisa foram observadas algumas limitações como: (a) a carência de literatura e discussões referente ao tema; (b) referente ao campo de pesquisa que limita-se justamente às bibliografias consultadas como a Legislação Federal, a Legislação Estadual de Mato Grosso do Sul, a Legislação Municipal de Dourados, livros, artigos, periódicos e sites eletrônicos; (c) os resultados obtidos, uma vez que esses têm validade restringida ao material consultado.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

4.1 Simples nacional

Conforme o ano-calendário 2016 segundo a Lei Complementar 147 de 2014 as empresas optantes pelo Simples Nacional no estado de Mato Grosso do Sul não estarão obrigadas a apresentar as exigibilidades de escrituração impostas pela Legislação do SPED. No entanto o estado de Mato Grosso do Sul estabeleceu a obrigatoriedade da utilização da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) em substituição à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, pelo critério de Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), em concordância com o Protocolo ICMS nº 42/2009, onde estabelece que:

Cláusula primeira: Acordam os Estados e o Distrito Federal em estabelecer a obrigatoriedade de utilização da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) prevista no Ajuste SINIEF 07/05, de 30 de setembro de 2005, em substituição à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, para os contribuintes enquadrados nos códigos da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE descritos no Anexo Único, a partir da data indicada no referido anexo.

§ 1º A obrigatoriedade aplica-se a todas as operações efetuadas em todos os estabelecimentos dos contribuintes referidos nesta cláusula que estejam localizados nas unidades da Federação signatárias deste protocolo, ficando vedada a emissão de Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, salvo nas hipóteses previstas neste protocolo.

O município de Dourados institui obrigatório à emissão da Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFS-e) independentemente da forma de tributação adotada pelas empresas, conforme o Decreto nº 565/2012, Art.01:

Art. 1º. Fica instituído, com fundamento no art. 265, da Lei Complementar nº 71 de 29 de dezembro de 2003, para o registro das operações efetuadas que gerem obrigações tributárias aos contribuintes do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica – NFS-e.

§1º. A Nota Fiscal de Serviço Eletrônica - NFS-e é o documento fiscal hábil para o registro das prestações de serviços no âmbito municipal, inviolável, sendo opcional, quando da emissão, a assinatura com certificado digital.

§2º. Todos os prestadores de serviços inscritos no cadastro econômico do Município ficarão obrigados à emissão das Notas Fiscais Eletrônicas de Serviços NFS-e, de acordo com as atividades desenvolvidas, nos prazos previstos do Anexo III.

4.2 Lucro real

Consoante com o ano-calendário 2016 as empresas optantes pelo Lucro Real em conformidade com a Instrução Normativa nº 1422, de 19 de dezembro de 2013 deverão apresentar a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de forma centralizada pela matriz, conforme retrata o Art. 01:

Art. 01: §3º Para os contribuintes que apuram o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica pela sistemática do lucro real, a ECF é o Livro de Apuração do Lucro Real de que trata o inciso I do art. 8º, do Decreto Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

A EFD é obrigatória para todos os contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de serviços interestadual e intermunicipal e de comunicação e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados por meio da Resolução SEFAZ nº 2.510 de 18 de novembro de 2013.

A EFD-Contribuições é obrigatória as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a renda com base no Lucro Real, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2012 nos termos da Instrução Normativa nº 1.252, de 01 de março de 2012. Segundo a Instrução Normativa nº 1.420, de 19 de dezembro de 2013 as empresas optantes pelo Lucro Real estão obrigadas a adotar a ECD, conforme especifica o Art. 03 da mesma:

Art. 3º Ficam obrigadas a adotar a ECD, nos termos do art. 2º do Decreto nº 6.022, de 2007, em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014:

I - as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no lucro real;

Vale ressaltar que a utilização da NF-e é obrigatória no estado de Mato Grosso do Sul pelo critério de Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), em concordância com o Protocolo ICMS nº 42/2009 e a obrigatoriedade da utilização da NFS-e no município de Dourados conforme o Decreto nº 565/2012.

4.3 Lucro presumido

Em conformidade com o ano-calendário 2016 as empresas optantes pelo Lucro Presumido são obrigadas a demonstrar a ECF de acordo com a Instrução Normativa nº 1422, de 19 de dezembro de 2013, Art. 01:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 2014, todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, deverão apresentar a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de forma centralizada pela matriz.

A Instrução Normativa nº 1595, de 01 de dezembro de 2015 altera a Instrução Normativa nº 1422, de 19 de dezembro de 2013 com a seguinte mudança para as empresas do Lucro Presumido:

Art. 2º O sujeito passivo deverá informar, na ECF, todas as operações que influenciem a composição da base de cálculo e o valor devido do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), especialmente quanto:

VIII - à apresentação do Demonstrativo de Livro Caixa, a partir do ano-calendário 2016, para as pessoas jurídicas optantes pela sistemática do lucro presumido que se utilizem da prerrogativa prevista no parágrafo único do art. 45 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro 1995, e cuja receita bruta no ano seja superior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais), ou proporcionalmente ao período a que se refere.

Segundo a Instrução Normativa nº1.252, de 01 de março de 2012 a EFD-Contribuições é obrigatória para as empresas que adotam o Lucro Presumido. Com a publicação da Instrução Normativa nº1.594, de 01 de dezembro de 2015 que altera a IN nº 1.420, de 19 de dezembro de 2013 que dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital, a nova redação referente à ECD para as empresas optantes do Lucro Presumido segundo o Art. 03 é:

Art. 3º A: Ficam obrigadas a adotar a ECD, nos termos do art. 2º do Decreto nº 6.022, de 2007, em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2016:

II as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido que não se utilizem da prerrogativa prevista no parágrafo único do art. 45 da Lei nº 8.981, de 1995.

O art. 45 da Lei nº 8.981, de 1995 discorre que pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deve manter a escrituração contábil nos termos da legislação comercial; o Livro Registro de Inventário, em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos que serviram de base para escrituração comercial e fiscal. Ou seja, as empresas de Lucro Presumido que atendem o Art. 45 da Lei nº 8.981, de 1995 não precisam apresentar a ECD, ficam obrigadas apenas as empresas que não realizam tais requisitos citados anteriormente.

É importante destacar que a EFD no estado de Mato Grosso do Sul é obrigatória a todos os contribuintes de ICMS do Estado de acordo com a Resolução SEFAZ nº 2.510 de 18 de novembro de 2013, assim como a obrigatoriedade da NF-e conforme o Protocolo ICMS nº 42/2009. No município de Dourados há a obrigatoriedade da emissão da NFS-e conforme o Decreto nº 565/2012. Ou seja, as empresas optantes pelo Lucro Presumido além de apresentar a ECF, a EFD- Contribuições e a ECD são obrigadas apresentar também a EFD, a NF-e e a NFS-e.

4.4 SPED

Diante da complexidade da legislação tributária brasileira, o SPED poderá reportar no longo prazo avanços no controle nacional, destacando áreas com maior nível de produtividade, apontando deficiências em áreas com menor desenvolvimento, apresentando o perfil de consumo da população.

Informações que podem contribuir para oferecer incentivos para o desenvolvimento econômico de regiões menos desenvolvidas e redução de consumo de produtos que podem comprometer o desenvolvimento social por meio de aumento de tributos, *e.g.*, cigarros e bebidas alcoólicas.

A legislação do SPED apresenta uma série de mudanças no cumprimento das obrigações acessórias exigidas pela legislação tributária, sendo que a Tabela 1 representa a obrigatoriedade dos principais projetos do SPED mediante cada regime de tributação, ou seja, demonstra quais obrigações devem ser apresentadas pelas empresas optantes pelo Simples Nacional, Lucro Real e Lucro Presumido.

Tabela 01: Resumo obrigações SPED ano-calendário 2016 por regime de tributação.

Opção Tributária	Obrigação Acessória (SPED)					
	NF-E	NFS-E	ECF	EFD	EFD Contribuições	ECD
SIMPLES NACIONAL	X	X				
LUCRO REAL	X	X	X	X	X	X
LUCRO PRESUMIDO	X	X	X	X	X	X

Fonte: Dados da pesquisa

As empresas que adotam o Simples Nacional não estão obrigadas a apresentar todas as exigibilidades que a legislação do SPED determina, ficam obrigadas apenas a apresentar a NF-e e a NFS-e conforme estabelece a legislação do estado de Mato Grosso do Sul e a legislação municipal de Dourados, respectivamente.

Já as empresas optantes pelo Lucro Real e pelo Lucro Presumido precisam apresentar a NF-e, a NFS-e, a ECF, a EFD, a EFD-Contribuições e a ECD. Dando destaque que as empresas optantes pelo Lucro Presumido que mantém a escrituração contábil nos termos da legislação comercial, o Livro de Registro de Inventário e todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica não precisam apresentar a ECD, ficam obrigadas apenas as empresas do lucro presumido que não realizam os requisitos apresentados no art. 45 da Lei nº 8.981, de 1995.

De acordo com as informações coletadas é possível afirmar que o SPED trouxe custos mais elevados no cumprimento das obrigações acessórias, gerando assim, um ônus para as empresas brasileiras optantes pelo Simples Nacional, Lucro Real e Lucro Presumido. Houve a necessidade de investir em treinamentos com o pessoal e atualizar os sistemas das empresas para a geração dos arquivos do SPED, além disso, sua implantação implicou também no aumento das multas e penalidades por falhas e atrasos.

Faria *et al* (2010) atentam para o fato de que o SPED busca promover a convergência ou integração dos agentes fiscalizadores, racionalizar e uniformizar obrigações acessórias, reduzindo o custo das empresas com obrigações acessórias. A convergência pode ser observada pelo grande sistema de fiscalização implementado no Brasil, onde o fisco pode acessar diversas informações antes disponíveis para outros agentes fiscalizadores contribuindo para um efetivo processo de fiscalização e também celeridade no processo.

Geron *et al* (2011) destacou que a celeridade e agilidade no processo de emissão de documentos fiscais por parte das empresas ficou comprometida, observando uma redução significativa nos custos com papel e a percepção de que o SPED poderá resultar em benefícios no longo prazo por meio de redução nos riscos de fraude e nos custos operacionais. Observando que no curto prazo a visão dos empresários não atende a proposição enfatizada pelo SPED, contudo em longo prazo o benefício poderá ser observado.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo verificar as exigibilidades, implementação e objetivo do Sistema Público de Escrituração Digital nas empresas brasileiras, demonstrando as implementações e implicações do SPED nas empresas optantes pelo Simples Nacional, Lucro Real e Lucro Presumido. Constatou-se que há maior exigência do fisco com as empresas optantes pelo Lucro Real e Lucro Presumido. Estas por sua vez estão obrigadas a apresentar todas as exigibilidades que a legislação do SPED determina, enquanto as empresas do Simples Nacional precisam apresentar apenas a NF-e e a NFS-e, possuindo assim, um rol de obrigações menor.

Com base nos dados da pesquisa é possível afirmar que durante o período de implantação do SPED houve uma dificuldade em sua operacionalização, o que causou muitas mudanças, principalmente no âmbito federal, por meio de Instruções Normativas, o que por consequência acabou acarretando no aumento da burocracia. Contudo, essa informatização em longo prazo poderá melhorar a gestão das empresas e também o controle por parte do fisco.

No que diz respeito a implementação e objetivo do SPED, cabe ressaltar o atendimento de forma gradativa, onde a implementação ocorre para empresas com maior faturamento em direção a pequenas empresas. Quanto ao objetivo do SPED, o atendimento não pode ser observado de acordo com a literatura disponível pelo tema, empresas acreditam que de forma gradativa o sistema passe a

contribuir de forma significativa para a celeridade e transparência no processo de digitalização das obrigações acessórias presentes na legislação tributária brasileira.

A presente pesquisa teve como limitação a carência de literatura, pois, constatou-se que há poucas análises sobre o tema, onde, a maioria dos estudos estão voltados para os benefícios do SPED para o Governo, havendo assim, poucos estudos que analisam se os objetivos do programa voltados para os contribuintes, atendem às necessidades dos mesmos. Seria interessante aguardar pelo menos uma década para verificar a eficácia do SPED no que tange aos objetivos propostos ao fisco e as empresas brasileiras.

Dado a relevância do assunto abordado sugere-se para estudos futuros: explorar o SPED por setor, buscando identificar quais setores possuem maiores exigências do fisco; pesquisar se o SPED trouxe melhorias no controle empresarial; e verificar se com a implantação do SPED houve um aumento ou uma redução nos gastos com a contabilidade.

REFERÊNCIAS

- AMARAL, G.L. et al (2015): Estudo sobre Sonegação Fiscal das empresas Brasileiras, 2009. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13649&pagina=10>. Acesso em: 20 de jul. de 2015.
- ANDRADE, M.M.D. (2002): Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas. 5ª ed. São Paulo. Atlas, 2002.
- AZEVEDO, O.R.; MARIANO, P.A. (2013): SPED – Sistema Público de Escrituração Digital. 5ª ed. São Paulo. IOB Folhamatic.
- BAIRRO, R.D. (2008): Sistema de informação contábil como ferramenta para a tomada de decisão. 45f. TCC (graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco-PR.
- BEUREN, I.M. (2010): Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. 3ª ed. 5 reimpr. São Paulo: Atlas.
- BRANCO, L.O. de A. (2008): Nota Fiscal Eletrônica e SPED: Aspectos práticos e implicações tributárias. 2008. Jus Navegandi. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/10920/nota-fiscal-eletronica-e-sped-aspectos-praticos-e-implicacoes-tributarias>>. Acesso em 24 out. 2015.
- BRASIL (1966): Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 12 de abril de 2016.
- BRASIL (1995): Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm>. Acesso em 12 de abril de 2016.
- BRASIL. (1998). Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm>. Acesso em: 12 de abril de 2016.
- BRASIL (2006): Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em 12 de abril de 2016.
- BRASIL (2007): Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/decreto6022_2007.htm>. Acesso em 05 de jul. de 2015.
- BRASIL (2014): Lei Complementar nº 147, de 07 de agosto de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp147.htm>. Acesso em 29 de março de 2016.
- CERVO, A.L.; BERVIAN, P.A. (1983): Metodologia Científica: Para uso dos estudantes universitários. 3ª ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil.
- COLOMBO, M. (2011): As mudanças nas obrigações fiscais acessórias com o SPED-Fiscal e o reflexo nas empresas. 71 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC-SC.
- CONFAZ (2009): Ajuste Sinief 2, de 3 de abril de 2009. Disponível em: <https://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2009/AJ_002_09.htm>. Acesso em 09 de abril de 2016.

- CONFAZ (2009): Protocolo ICMS nº 42/2009. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2009/pt042_09>. Acesso em 29 de março de 2016.
- CORRÊA, A.F. (2010): Lucro Real ou Lucro Presumido: Um Estudo de Caso Sobre a Melhor Forma de Tributação para uma Empresa Comercial do Sul de Santa Catarina. 2010, Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Disponível em: <<http://www.bib.unesc.net/biblioteca/sumario/00004B/00004BE5.pdf>>. Acesso em 12 de Abril de 2016.
- DOURADOS (2012): Decreto nº 565, de 30 de Janeiro de 2012. Diário Oficial, Dourados, MS, n. 3174, 01 de fev. 2012. Disponível em: <http://do.dourados.ms.gov.br/wp-content/uploads/2014/03/01_02_12.pdf>. Acesso em 29 de março de 2016.
- DUARTE, R.D. (2009): Big brother fiscal - III: O Brasil na Era do Conhecimento. Minas Gerais: Ideas Work, p. 67-68.
- FARIA, A.C. de et al. (2010): SPED–Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED. *Recuperado em*, V. 10.
- GERON, C.M.S. et al. (2011): SPED–Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos de sua adoção. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, V. 5, nº 2, p. 44-67.
- GIL, A.C. (1999): Métodos e técnicas de pesquisa social. 5ª ed. São Paulo: Atlas.
- INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO (2012): MTE esclarece dúvidas sobre certificado digital, 2012. Disponível em: <<http://www.iti.gov.br/noticias/indice-de-noticias/4134-mte-esclarece-duvidas-sobre-certificado-digital>>. Acesso em 19 de abril de 2016.
- MARION, J.C. (2009): Contabilidade Básica. 8ª ed. São Paulo: Atlas.
- MATTAR, F.N. (2005): Pesquisa de marketing: Metodologia, planejamento. 6ª ed. São Paulo: Atlas.
- OLIVEIRA, E. (1997): Contabilidade Informatizada: Teoria e prática. 1ª ed. São Paulo: Atlas.
- OLIVEIRA, L.M. et al (2011): Manual de contabilidade tributária. 10ª ed. São Paulo: Atlas.
- PREFEITURA MUNICIPAL DE DOURADOS (2012): Perfil socioeconômico, 2012. Disponível em: <<http://novo.dourados.ms.gov.br/wpcontent/uploads/2014/07/introducaodourados20121.pdf>>. Acesso em 17 de abril de 2016.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2000): Lucro Real. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2000/orientacoes/lucroreal.htm#Concei>>. Acesso em 12 de abril de 2016.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2012): Instrução normativa RFB nº 1252, de 01 de março de 2012. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37466>>. Acesso em 09 de abril de 2016.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2013): Instrução normativa RFB nº 1420, de 19 de dezembro de 2013. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=48709>>. Acesso em 09 de abril de 2016.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2013): Instrução normativa RFB nº 1422, de 19 de dezembro de 2013. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=48711>>. Acesso em 09 de abril de 2016.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2015): Apresentação. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/apresentacao.htm>>. Acesso em 28 de jun. de 2015.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2015): Instrução normativa RFB nº 1594, de 01 de dezembro de 2015. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=69968>>. Acesso em 11 de abril de 2016.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2015): Instrução normativa RFB nº 1595, de 01 de dezembro de 2015. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=69969>>. Acesso em 11 de abril de 2016.

- RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2015): Objetivos. Disponível em:
<<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/objetivos.htm>>. Acesso em 28 de jun. de 2015.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2015): Projetos. Disponível em:
<<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/default.htm>>. Acesso em 29 de jun. de 2015.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2015): Protocolo 02/2005 – SPED. Disponível em:
<http://www.enat.receita.fazenda.gov.br/pt-br/area_nacional/encontros-nacionais/enat-encontro-nacional/historico/protocolos-enat/ii-enat-2005-protocolos>. Acesso em 23 de out de 2015.
- SEFAZ (2013): Resolução/Sefaz nº 2.510, de 18 de novembro de 2013. Disponível em:
<<http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/1b758e65922af3e904256b220220050a/e6332752689ba4da04257c29003d60f8?OpenDocument&Highlight=2,2014>>. Acesso em 09 de Abril de 2016.
- TONIETTI, P.G.; VILA, R.B. (2014): SPED (Sistema Público de Escrituração Digital): A contabilidade na era digital. Revista Saberes, p. 2-4, jul.
- WALTER, J.P.; RIBEIRO, O.D.J. (2007): Sistema público de escrituração digital e nota fiscal eletrônica: O Brasil evoluindo com o contribuinte. Revista Eletrônica de Contabilidade, V. 4, nº 2, p. 67-76.
- YOUNG, L.H.B. (2009): SPED: Sistema Público de Escrituração Digital. Curitiba: Juruá.



Danielly Maria Lima Cosetin

Graduada em Ciências Contábeis (2016) pela Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD. Atualmente atuando na área de contabilidade, especificamente com Recursos Humanos. Pesquisas voltadas para área de Ciências Contábeis, especificamente Contabilidade Tributária.



Rafael Martins Noriller

Doutorando em Ciências Contábeis, Mestre em Administração (2011) e Graduado em Ciências Contábeis (2008). Professor Assistente da Faculdade de Administração Contabilidade e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD. Reportando pesquisas nas áreas de Contabilidade Tributária, Finanças e Orçamento Empresarial.



Katia Katsumi Arakaki

Mestre em Agronegócios (2014), Especialização em Direito Público (2012) e Graduações em Direito (2008) e Administração (2007). Administradora, exercendo o cargo de Assessora da Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas (PROGESP) da Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD. Pesquisas atentando para áreas de Agronegócio, Administração e Direito.