UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

THAISE DA COSTA PEREIRA

O IMPACTO DO SPED NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

CAMPINA GRANDE - PB
2011

THAISE DA COSTA PEREIRA

O IMPACTO DO SPED NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentada à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito final para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof. Esp. Vânia Vilma Nunes Teixeira Xavier.

CAMPINA GRANDE – PB
2011

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA DE ADMINISTRAÇÃO E CONTÁBEIS-UEPB

P455i Pereira, Thaise da Costa
O impacto do SPED na escrituração contábil [manuscrito] /Thaise da Costa Pereira. – 2011.
49f.

Digitado.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, 2011.
"Orientação: Profa. Esp. Vânia Vilma Nunes Teixeira Xavier, Departamento de Contabilidade".

1. História da Contabilidade 2.SPED 3. Escrituração Contábil Digital I. Título.

21. ed. CDD 657.2

THAISE DA COSTA PEREIRA

O IMPACTO DO SPED NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, obtendo a nota (média) de 9,5 (NOVE, CINCO), atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

Data da aprovação: 08 / 06 / 2011

Professores que compuseram a banca:

Banca Examinadora:

Prof. Esp. Vânia Vilma Nunes Teixeira Xavier – CCSA/UEPB

Orientadora

Prof. Esp. Brasiliana Sulamita Batista Cavalcanti – CCSA/UEPB

Examinador

Prof. Esp. Gitano Souto Silva- CCSA/UEPB

Examinadora

DEDICO este trabalho a minha mãe, Anelita da Costa, a quem as palavras seriam insuficientes para demonstrar todo o meu amor e gratidão pelo o incessante esforço na busca da concretização deste sonho.

AGRADECIMENTOS

Este trabalho é fruto de muito esforço, dedicação e superação que aliados ao desejo de conquista contribuíram para a sua conclusão:

Agradeço a Deus pelo o dom da vida e da sabedoria para poder concluir este trabalho.

À minha família, em especial aos meus pais, que sempre estiveram comigo me apoiando na concretização deste sonho.

À minha orientadora, Vânia Vilma Nunes Teixeira, pela paciência e motivação que resultaram na construção dessa monografia. Aos professores do Curso de Ciências Contábeis, que tanto contribuíram para minha formação, passando seus conhecimentos durante essa minha trajetória na UEPB.

Aos meus amigos que tanto me incentivaram para a consolidação deste curso, compreendendo minha ausência e que hoje estão ao meu lado comemorando esta vitória.

E às minhas colegas de turma e amigas de coração Bruna e Rafaela que sempre estiveram comigo em todos os momentos desta caminhada, mostrando-se companheiras solidárias e fiéis.

O segredo do sucesso é a constância do propósito.
— Benjamim Disraeli

RESUMO

Considerada uma das ciências mais antigas, a Contabilidade surgiu com a necessidade de o homem controlar o seu patrimônio, ainda que, a princípio, de forma demasiado rudimentar. Com o tempo, o ser humano foi aprimorando sua forma de controle e passou a utilizar técnicas mais modernas para fazê-lo. O avanço da tecnologia e da competitividade gerou a expansão do mercado, que por sua vez adquiriu inovações tecnológicas a fim de transmitir informações de forma rápida e precisa aos mais diversos lugares do mundo. A contabilidade evoluiu na execução dos seus procedimentos para poder atender de forma satisfatória aos seus usuários. Com a adoção da *internet*, os procedimentos contábeis passaram a ser feitos de forma mais célere e com exatidão. O presente estudo trata de mostrar como a contabilidade e a forma de escriturar surgiram e evoluíram, até o advento da forma mais inovadora de escriturar que é o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) . Será discutido como se deu a implementação desse sistema e suas principais ferramentas — Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), Escrituração Contábil Digital (ECD) e Escrituração Fiscal Digital (EFD) —, mostrando de que consiste o SPED, quais são seus subsistemas, objetivos, e destacando as mudanças advindas após sua implantação, enfatizando vantagens, desvantagens e dificuldades na sua execução. Para a elaboração desta pesquisa utilizou-se a metodologia bibliográfica, qualitativa e descritiva, à medida que são analisados dados publicados anteriormente como fonte de pesquisa e construção do tema abordado, procurando comprovar sua veracidade. Observou-se que a contabilidade evoluiu significativamente ao longo dos anos ao passo que modernizou seus procedimentos e agora se insere em definitivo na era digital com o advento do SPED.

Palavras-chave: História da contabilidade. SPED. Escrituração contábil digital.

ABSTRACT

Considered to be one of the oldest sciences, Accounting has been brought into existence in the face of man's need of controlling their possessions, even if in a rather rudimentary manner at first. As time passed, humans improved further and further their ways of controlling it and adopted more modern techniques in order to do so. The advance of technology and the increase of competitiveness brought about the expansion of market, which acquired technological innovations so as to transmit information in a fast and precise manner to as more places on Earth as possible. Accounting has evolved in the execution of its procedures so as to satisfactorily serve its users. With the adoption of the internet, accounting procedures began to be carried on more quickly and exactly. This study aims at showing how accounting and bookkeeping methods emerged and developed, up until the advent of the most innovating way of making such records which is the so-called SPED (Portuguese abbreviation of Public System of Digital Bookkeeping). Discussion will focus on the implementation of that system and its main tools — Electronic Receipts, Digital Accounting Record and Digital Fiscal Accounting Record —, showing what SPED consists of, what its subsystems and objectives are, as well as outstanding the changes come after its implementation, while emphasizing its advantages and disadvantages as well as the difficulties found during its execution. In order to carry out this study, qualitative and descriptive bibliographical methodology was adopted while analyzing data previously published as resource for both research and the construction of the discussed theme, with the purpose of verifying its actuality. It was observed that accounting has significantly developed throughout time, whereas its proceedings have improved so as to definitively insert themselves in the digital era with the advent of SPED.

Keywords: History of accounting. SPED. Digital bookkeeping.

LISTA DE SIGLAS

AC	Autoridades Certificadoras
AC-JUS	Autoridade Certificadora da Justiça
ACPR	Autoridade Certificadora da Presidência da República
BACEN	Banco Central do Brasil
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COFIS	Coordenadoria de Fiscalização
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
COSIF	Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional
COTEPE	Comissão Técnica Permanente
CST	Coordenador do sistema de tributação
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DACON	Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais
DANFE	Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica
DCP	Declaração do Crédito Presumido do IPI
DCPMF	Declaração de Contribuição Provisória de Movimentação Financeira
DE	Demonstrativo de Exportação
DIF	Declaração Especial de Informações Fiscais Relativas à Tributação de Cigarros
DIRF	Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte
DIPJ	Declaração de informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica
DNF	Demonstrativo de Notas Fiscais
ECD	Escrituração Contábil Digital
EFD	Escrituração Fiscal Digital
ENAT	Encontro Nacional dos Administradores Tributários
ENCAT	Encontro Nacional dos Coordenadores e Administradores Tributários
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e

	Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
ICP	Infraestrutura de Chaves Públicas
IN	Instrução Normativa
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ITI	Instituto Nacional
ITR	Informações Trimestrais
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
MP	Medida Provisória
NBCT	Normas Brasileiras de Contabilidade
NF-e	Nota Fiscal Eletrônica
NFS-e	Nota Fiscal Eletrônica de Serviços
PAC	Programa de Aceleração do Crescimento
PER/DCOMP	Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação
PIS	Programa de Integração Social
PMATA	Programa de Modernização das Administrações Tributárias e Aduaneiras
PVA	Programa Validador e Assinador
RFB	Receita Federal do Brasil
RICMS	Regulamento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
SINCO	Sistema Integrado de Coleta
SINIEF	Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados
TIPI	Tabela de Incidência do IPI

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Formalidades..... 24

Tabela 2: Tabela de Registros da Escrituração Contábil Digital..... 37

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Emissão e Transmissão da NF-e..... 36

Figura 2. Processo de Transmissão da ECD..... 41

Figura 3. Processo de Transmissão da EFD..... 43

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO..... 14
1.1 PROBLEMÁTICA DO ESTUDO..... 15
1.2 OBJETIVOS..... 15
1.2.1 Objetivo Geral..... 15
1.2.2 Objetivos Específicos..... 15
1.3 JUSTIFICATIVA..... 15
1.4 METODOLOGIA..... 16
2 **A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E A IMPLEMENTAÇÃO DO SPED**..... 17
2.1 HISTÓRIA DO CONHECIMENTO CONTÁBIL..... 17
2.2 ESCOLA NORTE AMERICANA..... 21
2.3 CONTABILIDADE NO BRASIL TEORIA E PRÁTICA..... 21
2.4 MÉTODO DAS PARTIDAS DOBRADAS..... 21
2.5 ESCRITURAÇÃO..... 23
2.6 ESCRITURAÇÃO COMPLETA E SIMPLIFICADA..... 23
2.7 EXIGÊNCIAS DA ESCRITURAÇÃO..... 24
2.7.1 LIVROS FISCAIS..... 26
2.7.2 Livro de Registro de Inventário..... 26
2.7.3 Livro de Registro de Entradas..... 26
2.7.4 Livro de Registro de Saídas..... 27
2.7.5 Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque..... 27
2.7.6 Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR..... 25
2.7.7 Livro de Apuração do ICMS..... 27
2.7.8 Livro de Movimentação de Combustíveis..... 28
2.8 LIVROS COMERCIAIS..... 28
2.8.1 Livro Diário..... 28
2.8.2 Livro Razão..... 28
2.8.3 Livro de Registro de Duplicatas..... 29
2.8.4 Livros auxiliares..... 29
2.9 A CONTABILIDADE NA ERA DIGITAL..... 29

2.10 SPED..... 30
2.11 CERTIFICADO DIGITAL..... 33
2.12 NOTA FISCAL ELETRÔNICA (NF-E)..... 35
2.13 ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD)..... 36
2.14 ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL (EFD)..... 41
2.15 VANTAGENS DO SPED..... 43
2.16 DESVANTAGENS DO SPED..... 44
2.17 DIFICULDADES PARA IMPLANTAÇÃO DO SPED..... 45
3. CONSIDERAÇÕES FINAIS..... 47
REFERÊNCIAS 48

1 INTRODUÇÃO

Os historiadores acreditam que a contabilidade teve seu início na antiguidade, cerca de 6.000 anos a.C. Todavia, embora não se possa datar com precisão quando surgiu, sabe-se que nos primórdios da civilização já eram utilizados os registros comerciais, o controle do patrimônio, nas trocas que as pessoas realizavam entre si, nas técnicas utilizadas para mensurar seus rebanhos. Dessa forma, surgiu paulatinamente a ciência contábil, que só seria assim intitulada no início do século XIX, visto que durante um longo tempo foi tida como a arte da escrituração mercantil.

A contabilidade sempre fez uso de técnicas e ferramentas mais modernas, com o passar do tempo. A invenção do papel no Egito antigo fez surgir os primeiros registros contábeis manuscritos, que logo ficaram obsoletos com a invenção da mecanografia; esta, posteriormente, deu lugar à informática. No mundo globalizado, onde a tecnologia de informação passa a ser cada vez mais utilizada possibilitando transmitir conhecimentos entre todas as partes do mundo, é comum que esse avanço tenha alcançado também a contabilidade, passando esta, por sua vez, por uma série de renovações, a fim de atender de maneira satisfatória aos seus usuários, internos e externos, e buscando uma maior integração entre os registros contábeis.

No Brasil, a contabilidade nasce, assim como no resto do mundo, da necessidade de controle e evolução tecnológica. Apesar de ter tido um processo demorado de evolução, é fato que atualmente existem técnicas mais modernas que auxiliam na sua execução. Uma das mais recentes e importantes ferramentas necessárias ao crescimento e renovação tecnológica é o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), instituído pelo decreto nº 6.022/07 como parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC) visando promover a atuação integrada dos fiscos nas três esferas do Governo (Federal, Estadual e Municipal), padronizar o processo de coleta de dados, bem como tornar mais rápida a identificação de ilícitos tributários, e também com a finalidade de melhorar a escrita contábil e a geração de informação.

O SPED é, basicamente, dividido em três partes: Escrituração Contábil Digital (ECD ou SPED Contábil), Escrituração Fiscal Digital (SPED Fiscal) e Nota Fiscal Eletrônica (NF-e). Indubitavelmente, o sistema traz vantagens tanto para empresários como para contabilistas, particularmente no que diz respeito à praticidade e redução do volume de papel a ser arquivado. Este estudo aprofunda-se, na evolução contábil, mostrando como o SPED veio

para inserir a contabilidade na era da evolução tecnológica, suas vantagens e desvantagens, dificuldades, e como se deu o processo de implantação.

1.1 PROBLEMÁTICA DO ESTUDO

A escrita contábil, desde seu início, passa constantemente por uma série de mudanças. Novos procedimentos surgem, novas técnicas para escriturar, e a legislação que trata da escrituração é alterada. Todas essas mudanças têm de ser absorvidas rapidamente pela contabilidade para que esta se mantenha atualizada e, assim, seja feita sua execução de maneira eficaz.

O avanço da tecnologia afeta as mais diversas áreas em todo o mundo. A chegada da era da informação causa um grande impacto na escrituração contábil, passando esta a ser feita de forma ágil, inovadora e eficiente. Diante do quê, levanta-se a seguinte problemática: O SPED surge como uma ferramenta que represente inovação e evolução para a escrituração contábil?

1.2 OBJETIVOS:

1.2.1 Objetivo Geral:

Descrever o desenvolvimento da escrita contábil, destacando como o SPED contribuiu para sua evolução.

1.2.2 Objetivos Específicos:

Apresentar breve relato da evolução da escrita contábil;

Destacar como se deu o processo de implantação do SPED no Brasil;

Explicar os conceitos e subprojetos do SPED;

Listar as vantagens, desvantagens e dificuldades na implantação do SPED.

1.3 JUSTIFICATIVA

Com a globalização, os avanços tecnológicos e a evolução do conhecimento nas mais diversas áreas, aqueles que não acompanharam e se adaptaram a todas essas mudanças ficaram para trás no mercado de trabalho, perdendo também competitividade na sua área de atuação. Nesse contexto, em que a tecnologia da informação se torna fundamental para o desenvolvimento de um mundo mais transparente, a contabilidade tratou de se inserir nesse meio, adaptando-se à era digital. Como prova maior disso, o SPED vem para garantir uma mudança brusca nos meios de execução dos procedimentos contábeis, garantindo

consistência, clareza, objetividade e idoneidade às entidades, graças a junção de inovação, conhecimento e informatização.

A elaboração deste trabalho se justifica por dar ensejo à exploração de um tema recente, altamente relevante e ainda não tão profundamente apreciado quanto deveria, no âmbito dos estudos em ciências contábeis, nominalmente, o supramencionado SPED, ao passo em que também se busca rastrear todo o percurso histórico da escrituração, desde os primórdios à implementação do referido sistema. Visa-se, assim, a revisar a literatura, a fim de construir uma fonte referencial meta-analítica para pesquisadores, usuários e demais interessados no assunto.

1.4 METODOLOGIA

O método concretiza-se como o conjunto das diversas etapas ou passos que devem ser seguidos para a realização da pesquisa e que configuram as técnicas (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2006, p.30).

O presente trabalho monográfico visa a proceder a uma revisão da literatura em Contabilidade, a fim de explicar e discutir o tema da evolução da escrituração contábil e das vantagens e desvantagens da implementação recente de seu sistema mais inovador (o SPED) com base em referenciais teóricos já publicadas em livros, revistas, periódicos etc. O método adotado possibilita que promova uma meta-análise de estudos e resultados já divulgados, permitindo conhecer e avaliar as contribuições científicas sobre os assuntos em questão.

Assim, o presente trabalho promoverá uma pesquisa daquilo que existe sobre o tema, apreciando o conhecimento e a experiência dos autores que dele tratam, a fim de evitar ambiguidades e incorreções interpretativas, evitar percorrer caminhos já percorridos, descobrir quais são as lacunas e barreiras teóricas e metodológicas do tema estudado, bem como obter informações acerca da atual situação do problema, objeto de estudo. No fim, o que se busca é não só apresentar uma pesquisa bibliográfica de caráter descritivo, como também proporcionar uma nova perspectiva do tema em apreciação, o que torna a presente monografia em uma pesquisa de caráter também parcialmente explanatório.

Trata-se ainda de uma pesquisa qualitativa por ter um amplo foco de interesse, buscando obter dados descritivos mediante contato direto e indireto do pesquisador com o objeto de estudo, procurando entender os fenômenos com base na perspectivas dos que já abordaram a situação estudada, e assim forme sua opinião acerca dos fenômenos estudados.

2 A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E A IMPLEMENTAÇÃO DO SPED

2.1 HISTÓRIA DO CONHECIMENTO CONTÁBIL

Para que se possa compreender a contabilidade, faz-se necessária uma abordagem que remeta ao tempo (aproximado, pelo menos) de sua origem, visto que, por mais paradoxal que pareça, esta pode ajudar a esclarecer muitos dos fatos com que atualmente lidamos. A esse respeito, escreve Wagner Luiz Marques:

> Conforme os historiadores discriminam na sua longa jornada de pesquisa, existem registros contábeis que identificam a existência desta ciência na época dos sumérios (habitantes da região sul da Mesopotâmia), a respeito dos quais se tem notícias a partir do IV milênio a.C. Construíram uma grande civilização cujas origens remontam a 3.300 a.C. Algumas de suas cidades-estados, como Erech, Uruk, Kish, Nipur e Ur, tornaram-se importantes centros políticos e comerciais [...] (MARQUES, 2010, p. 19).

Segundo Sérgio de Iudícibus (2006, p. 34):

> Não é descabido afirmar-se que a noção intuitiva de conta e, portanto, de Contabilidade seja, talvez, tão antiga quanto a própria origem do *Homo sapiens*. Alguns historiadores fazem remontar os primeiros sinais objetivos da existência de contas a aproximadamente 2.000 anos a.C. Entretanto, antes disto, o homem primitivo, ao inventariar o número de instrumentos de caça e pesca disponíveis, ao contar seus rebanhos, ao contar suas ânforas de bebidas, já estava praticando uma forma rudimentar de Contabilidade.

Na antiguidade, quando o homem ainda não sabia escrever, ele criou a maneira mais primitiva de registro, que era feita de forma artística: quando caçava algum animal ou colhia algum fruto, desenhava nas paredes aquilo que tinha apanhado durante o dia. Surgia daí a mais rudimentar forma de controle de entidade. O homem passa a procurar outros meios de sobrevivência e volta-se para atividades de agricultura e pastoreio. A necessidade de organização quanto a utilização do solo resultou em separatividade, fazendo surgir divisões e o senso de propriedade. Assim, cada pessoa demarcava o que lhe pertencia e criava sua riqueza individual.

Esta preocupação, no princípio da humanidade, tinha um caráter exclusivamente voltado para o desejo de sobrevivência, a qual se buscava garantir por meio de recursos rudimentares tais como a caça, a pesca e a coleta de frutos. Com o tempo, através de sucessivos avanços como a construção de barcos, a prática de domesticar animais e o cultivo da terra, o homem foi aprimorando suas condições de trabalho e ampliando seu controle sobre a natureza (BASTOS,1996, p. 07). E o que cada pessoa conseguia com o seu trabalho na propriedade era posteriormente repassado aos filhos ou parentes na forma de herança. Herança esta então denominada patrimônio (do latim *patrimoniu* = *patri* + *moniu*: bens

havidos do pai), termo que, por sua vez, passaria a ser usado mais tarde em referência a qualquer valor, mesmo que não tivessem sido herdados.

A despeito de toda a dificuldade de se determinar a origem *exata* da atividade contábil, há indícios que o uso da contabilidade no comércio surgiu com os fenícios, nas trocas e vendas, disseminando-se então pelas principais cidades da antiguidade. Isso porque, à medida que o homem passava a possuir maior quantidade de valores, desde cedo começou a se preocupar em saber quanto seus bens poderiam render e como fazer para aumentar suas posses.

A esse respeito, comenta Antônio Lopes de Sá (2008, p. 227):

> Uma das [tabelas] arcaicas de Ur (I período) contém um inventário de cabras; algumas tabuletas de Fara têm como objeto de escrita os cereais e alguns outros diversos elementos. Entre as quais se dedicam aos vários objetos encontrados há as que se referem a:
> a) animais de carga destinados também ao cultivo da terra;
> b) divisão de terras alugadas;
> c) contas de pagamentos;
> d) contas dos inventários dos animais;
> e) contas de entradas e saída de metais e utensílios;
> f) contas dos bens consumidos ou sacrificados etc.

Tais tabuletas, a fim de evitar adulterações, já tinham o "selo de sigilo" do templo, alcançando-se desta forma, mais uma fase de evolução no controle e mais um progresso nas administrações. De fato, a história da contabilidade, segundo o historiador italiano Federico Melis, encontra-se dividida em quatro períodos distintos notáveis:

1º período: História Antiga ou da Contabilidade Empírica, que vai de cerca de 8.000 anos atrás até 1202 de nossa era.

2º período: História Média ou da Sistematização da Contabilidade, que vai de 1202 até 1494.

3º período: História Moderna ou da Literatura da Contabilidade, que vai de 1494 a 1840.

4º período: História Contemporânea ou Científica da Contabilidade, que vai de 1840 até aos nossos dias.

O período antigo refere-se aos estudos do registro dos fatos contábeis na Suméria, Egito, Elão etc. A contabilidade no mundo antigo, era feita através da experiência e da vivência do homem, não havendo sistematização nem estudos que aperfeiçoassem sua execução. Os primeiros registros foram processados de forma bastante rudimentar, de modo que, de início, ficavam registrados apenas na memória do homem. Mas este logo encontrou formas mais eficientes de processar seus registros, por meio de placas de madeira, gravações,

argila e métodos alternativos. Os sumérios, babilônios e assírios faziam os seus registros em peças de argila, retangulares ou ovais, das quais ficaram famosas as pequenas tábuas de Uruk.

Os egípcios, por sua vez, deixaram um grande legado para a contabilidade. Há indícios de que foram o primeiro povo a utilizar um valor monetário em seus registros. Havia uma fiscalização, feita pelo Fisco Real, obrigando os escriturários a serem zelosos com o que faziam no inventário egípcio, e já se classificavam bens móveis e imóveis, bem como já se faziam, de modo primitivo, controles financeiros e administrativos. Os gregos aperfeiçoaram a forma de contabilizar dos egípcios. Por volta de 2000 a.C., já havia apuração do saldo com a confrontação de contas de Custos e Receitas, por exemplo. Além disso, estenderam a escrituração contábil para a administração pública, privada e bancária.

Séculos e séculos mais tarde, já na Idade Média, a contabilidade assumiu formas sistemáticas de registro. Nesse período, o frade italiano, Luca Bartolomeo de Pacioli (1445-1517) — célebre matemático, teólogo e contabilista — escreve a obra *Summa de Arithmetica, Geometria proportioni et propornaliti*, em que pela primeira vez na história se descreve o sistema da dupla entrada na contabilidade, conhecido como método das partidas dobradas. Sobre o método das partidas dobradas, Frei Luca Pacioli expôs a terminologia adaptada: "Per", mediante o qual se reconhece o devedor; "A", pelo qual se reconhece o credor. Acrescentou ele que primeiro deve vir o devedor, e, depois, o credor, prática mantida até os dias atuais. De fato, pode-se afirmar que sua obra marca o início da contabilidade moderna e abre espaço para que novas obras sejam escritas sobre o assunto.

Posteriormente, com o aparecimento da indústria, trazendo novas técnicas para o sistema de mineração e metalurgia, e o incremento do comércio, torna-se de extrema necessidade o registro dos recebimentos e pagamentos. Surge assim o livro-caixa, em que eram anotados, de forma ainda um tanto rudimentar, o débito e o crédito derivados das relações entre direitos e obrigações, referindo-se, de início, apenas a pessoas físicas, obviamente, visto não existir ainda a noção de pessoa jurídica.

Mas foi sobretudo com o advento do capitalismo moderno, associado em especial à Revolução Industrial, que a contabilidade pôde crescer e aperfeiçoar-se. O processo imposto pelo capitalismo alterou as relações de trabalho, a mão-de-obra escrava deu lugar ao trabalho assalariado, e a acumulação de riquezas tornou-se uma meta clara para os empreendedores da sociedade, fenômenos que só fizeram tornar mais complexos os registros contábeis realizados até então.

Todavia, para melhor compreender as mudanças ocorridas na era moderna, é preciso fazer uma breve retrospectiva de alguns prévios acontecimentos históricos que lhe deram

ensejo. Em 1453, os turcos otomanos tomam Constantinopla, inaugurando para o império Otomano um período glorioso de conquistas e expansão, ampliando suas fronteiras até a Europa e norte da África, o que fez com que sábios bizantinos emigrassem para Itália, que naquele momento era o berço do pensamento contábil. Junto a outros estudiosos, estes deram importante contribuição para a construção da literatura contábil. Mais tarde, em 1492, é descoberta a América, e, em 1500, o Brasil, o que representou grande fonte de riqueza a ser explorada pelos Europeus.

Nesse contexto de descobertas e expansão territorial, a contabilidade tornou-se imprescindível para o controle das diversas riquezas encontradas nos lugares explorados. A partir daí surge a noção de inventário e de como fazê-lo; surgem também os chamados livros mercantis *diário* e *razão*, bem como a forma de se proceder à sua autenticação; os livros sobre registros de operações (aquisições e permuta); livros sobre contas em geral, abordando como abrir e encerrar contas de armazenamentos, lucros e perdas, e sobre arquivamento de documentos.

Por fim, o período contemporâneo ou científico foi marcado pelo surgimento de três escolas do pensamento contábil, a saber: a Escola Lombarda, que tinha à sua frente Francisco Villa; a Escola Toscana, liderada por Giusepe Cerboni, e a Escola Veneziana, constituída sob a figura de Fábio Besta. Francisco Villa, escritor milanês e contabilista público, que deu reconhecido início a essa nova fase com a sua obra *La Contabilità Applicatta alle administrazioni Private e Plubbliche* ("A contabilidade aplicada à administração privada e pública"), e Fábio Besta, escritor veneziano e seguidor de Villa, foram os dois grandes autores que marcaram essa época.

Apesar de o século XVII ter sido considerado o berço da era científica, a ciência da Contabilidade ainda se confundia com a ciência da Administração e o patrimônio era definido como um direito, o que só seria esclarecido em 1923, quando Vicenzo Mazi definiria o *patrimônio* como objeto da Contabilidade. A história contemporânea da contabilidade perdura até os dias de hoje.

É incontestável a contribuição da escola Europeia para a formulação da literatura contábil, porém, esta se ateve excessivamente à teoria das contas e o uso das partidas dobradas, deixando de lado o que era fundamental às necessidades da emergente sociedade capitalista, isto é, a aplicação dessas teorias à pratica. Até que, a partir de 1920, teve início a fase de predominância da Escola norte-americana na Contabilidade.

2.2 ESCOLA NORTE AMERICANA

A escola norte-americana, também conhecida como escola anglo-saxônica, ganha espaço com a decadência da escola Europeia. Suas teorias e práticas contábeis foram respaldadas pela estrutura econômica e política e pela pesquisa dos órgãos associativos. O surgimento do *American Institute* of Certified Public Accountants foi de suma importância para o desenvolvimento da Contabilidade e de seus princípios, no que surgiram as grandes empresas, multinacionais e transnacionais, requerendo um capital significativo. O período — início do século XX — coincide ainda com o surgimento da necessidade dos acionistas de uma correta interpretação das informações.

Com efeito, o surgimento das gigantescas *corporations*, somado ao formidável desenvolvimento do mercado de capitais e ao extraordinário ritmo de desenvolvimento que os Estados Unidos da América experimentou e ainda experimenta, possibilitou um notável avanço nas teorias e práticas contábeis. Eis um dos motivos de o mundo hoje um sem-número de obras contábeis de origem norte-americanas que tanto influenciam as práticas em países de economia em desenvolvimento, como, por exemplo, o Brasil.

2.3 A CONTABILIDADE NO BRASIL: TEORIA E PRÁTICA

O ensino da contabilidade no Brasil, de início, pautou-se na metodologia da escola italiana, que predominou durante muito tempo nas instituições de ensino superior. Posteriormente, com a chegada de multinacionais norte-americanas e inglesas ao país, a escola de pensamento contábil norte-americana começou a se difundir, ganhando espaço, enquanto a escola italiana passou a ser considerada inadequada.

Na década de 1980, a metodologia contábil com base na escola norte-americana ganhou um grande impulso no Brasil, tendo à sua frente a equipe de professores da FEA/USP, que elaborou o livro *Contabilidade introdutória,* o qual se tornou referência básica adotada na maioria dos cursos de Ciências Contábeis do país (FAVERO et al., 2006, p. 21.)

2.4 MÉTODO DAS PARTIDAS DOBRADAS

Esse método consiste na premissa de que toda operação que implique um débito em uma ou mais contas deve ter também um crédito correspondente, em uma ou mais contas, de modo que a soma dos débitos seja igual à soma dos créditos. Mesmo esse método tendo surgido em várias cidades ao mesmo tempo, quem publicou o primeiro livro a descrevê-lo foi o já mencionado Frei Luca de Pacioli. Com esse feito, Pacioli não apenas “imortalizou”

Veneza, sua cidade, para os estudiosos da Contabilidade, como também recebeu a alcunha de "Pai da Contabilidade".

Segundo Schmidt e Santos (2008, p. 24), dois grandes motivos podem ser apontados como os propulsores do desenvolvimento dos sistemas contábeis de partidas dobradas, a saber: 1) o desenvolvimento econômico na área abrangida entre as cidades de Veneza, Gênova e Florença, criando um ambiente de negócios e um nível comercial bem mais sofisticado que o conhecido até então, e 2) a aprendizagem da tecnologia de impressão de livros na Alemanha e sua rápida disseminação para os grandes centros comerciais da Europa, principalmente para o norte da Itália.

Favero et al. (op. cit., p. 118), definem as partidas dobradas como o método de escrituração difundido na Itália por volta do século XIV, o qual se tornou conhecido universalmente através da obra de Frei Luca Pacioli. A ideia central desse método consiste em que, em qualquer operação realizada, haverá para cada débito um crédito de igual valor. O método das partidas dobradas pode ser considerado como um dos marcos mais importantes para o desenvolvimento da Contabilidade, e, ainda hoje, os fatos são registrados em conformidade com ele. Por ter se difundido rapidamente no meio comercial da época, esse método de escrituração fez surgir a necessidade de novos estudos a respeito da melhor forma de executá-lo. Foi como apareceram as teorias das contas, dentre as quais se destacam as teorias personalista, materialista e patrimonialista.

Conforme Ed Luiz Ferrari (2008, p.146), pela perspectiva da teoria personalista, as contas estão associadas às pessoas, de forma que as que representam direitos das empresas ou as que representam obrigações das empresas são chamadas de contas dos agentes correspondentes. As contas que representam bens da empresa são denominadas contas dos agentes consignatários, e as que representam o patrimônio líquido ou suas variações são as contas dos proprietários.

A teoria patrimonialista, que é a mais utilizada hoje, baseia-se na administração do patrimônio da empresa. Do ponto de vista dessa teoria, as contas são divididas em dois grupos, a saber: as contas patrimoniais — que são os bens, direitos e obrigações — e as contas de resultado — que são as receitas e as despesas. O patrimônio deve ser administrado sob dois aspectos distintos: estático e dinâmico. O estático diz respeito às contas de ativo, passivo e patrimônio líquido, ao passo que o aspecto dinâmico refere-se às contas de receitas e as de despesas.

Por fim, a teoria materialista divide as contas em: diferenciais ou de resultado e integrais ou patrimoniais. As diferenciais ou de resultado são aquelas que implicam uma

variação na situação líquida do patrimônio, e as integrais ou patrimoniais são as contas que integram o patrimônio.

2.5 ESCRITURAÇÃO

O ato de efetuar lançamentos em contas a fim de expressar os fatos que ocorrem no patrimônio de determinada empresa é conhecido como escrituração. Esses lançamentos são compilados em livros ou fichas e têm a finalidade de registrar todas as atividades econômico-financeiras do patrimônio e evidenciar a real situação em que se encontra a empresa em determinado momento. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte e deve obedecer às exigências previstas em lei.

Para Franco e Marra (2000, p. 25), a escrituração pode ser conceituada como sendo o registro dos fatos que ocorrem no patrimônio obedecendo aos princípios e normas contábeis. Entende-se assim, como sendo uma técnica que consiste em registrar nos livros contábeis e fiscais todos os fatos administrativos que ocorrem na empresa. Com efeito, é através da escrituração que se controla o patrimônio da empresa.

A Lei nº 6.404/76 (“Lei das Sociedades Anônimas”), em seu art. 177, determina:

> A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos e critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

A escrituração nas entidades envolve, além da movimentação dos componentes do patrimônio, os recursos financeiros, econômicos e sociais que formarão as demonstrações contábeis que servirão de consulta e análise não apenas para os usuários da contabilidade, mas também para outros setores e ramos de atividade.

2.6 ESCRITURAÇÃO COMPLETA E SIMPLIFICADA

O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico (Código Civil Brasileiro, art. 1.179). A escrituração simplificada pode ser adotada por microempresas e empresas de pequeno porte, as empresas enquadradas em uma dessas condições poderão adotar um sistema escritural de menor complexidade, em que é exigida apenas a escrituração do livro-caixa.

Mesmo em se tratando de uma escrituração simplificada, esta deve ser pautada nos princípios fundamentais de contabilidade. A escrituração completa deve atender aos requisitos

da legislação comercial e fiscal, sendo feita em conformidade com a técnica no livro diário. Trata-se de uma escrituração mais complexa e detalhada por fornecer informações sobre todas as operações da empresa, financeiras e patrimoniais. Diante deste entendimento, vale salientar que toda empresa necessita de escrituração contábil, seja ela simplificada ou completa, para que possa ser feito o controle do seu patrimônio e um adequado gerenciamento dos seus negócios.

2.7 EXIGÊNCIAS DA ESCRITURAÇÃO

A escrituração contábil de uma empresa é exigida pela legislação comercial. Assim, todas as empresas estão obrigadas a manter uma escrituração correta e transparente e, para isso, devem atender a algumas exigências discriminadas nos artigos 1.179 a 1.195 do Código Civil. Nesse sentido, cumpre destacar que, ainda que a legislação em vigor permita que algumas empresas escriturem apenas o livro caixa, como é o caso das optantes pelo Simples Nacional e Lucro Presumido, estas não estão livres de cumprir todos os dispositivos acerca da escrituração previstos pela legislação.

A forma de escriturar as operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela contabilidade, não cabendo às repartições fiscais opinar sobre processos de escrituração, os quais só estarão sujeitos à impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitas ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo (cf. Parecer Normativo CST nº 347/1970).

Segundo a Resolução CFC nº 563 de 28 de outubro de 1983, nos processos de escrituração contábil e fiscal, as empresas devem observar uma série de formalidades intrínsecas e extrínsecas, discriminadas na tabela abaixo:

Formalidades intrínsecas	São as que dizem respeito a: - Tipo do livro ou ficha exigido para a operação; - Lavratura de termos de abertura e encerramento; - Exigência de autenticação no órgão competente.
Formalidades extrínsecas	São as que regulam as formas de escrituração, tais como: - Utilização do idioma nacional; - Utilização de forma contábil; - Obrigatoriedade da escrituração em moeda nacional

	- Obrigatoriedade de seguir ordem cronológica de dia, mês e ano; - Proibição de fazer rasuras, borrões, emendas e entrelinhas; - Alicerce em documentos que evidenciam os fatos escriturados.

Tabela 1. Formalidades
Fonte: Emanuel Marcos de B. Rocha (2007, p.143)

O Código Civil, em seu art. 1.183, parágrafo único, diz que é permitido o uso de código de números ou de abreviaturas, que constem de livro próprio, regularmente autenticado. Ainda em se tratando de formalidades da escrituração, o art. 1.184 do mesmo diploma tem a seguinte redação:

> **Art. 1.184.** No Diário serão lançadas, com individuação, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.
>
> § 1º Admite-se a escrituração resumida do Diário, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação.
>
> § 2º Serão lançados no Diário o balanço patrimonial e o de resultado econômico, devendo ambos ser assinados por técnico em Ciências Contábeis legal-mente habilitado e pelo empresário ou sociedade empresária.

A escrituração contábil feita de maneira correta e de forma hábil, em consonância com os princípios contábeis e a legislação, trará todo o suporte necessário para gerir uma empresa com sucesso, além de funcionar como importante ferramenta na tomada de decisões. É característico da informação contábil trazer a realidade em que se encontra a entidade, a fim de poder proporcionar uma maior eficácia de suas analises por parte de seus usuários, internos e externos. A precisão das informações contábeis norteará a empresa na resolução de suas questões econômico-financeiras.

Segundo Crepaldi (2003, p. 98):

> Livros Obrigatórios são aqueles que são exigidos por poderes públicos e servem como objeto de fiscalização das empresas por parte dos órgãos do governo, sendo classificados em dois grupos:
> I. Livros que são exigidos pelo atual Código Civil Brasileiro; e
> II. Livros que são exigidos por leis especiais.

2.7.1 LIVROS FISCAIS

Os livros fiscais armazenam todos os fatos relacionados com as atividades fiscais da empresa, todas as operações (compra e venda) tributadas pelos entes federativos. O Estado, que é o instituidor dos livros, é o maior interessado nas informações nele obtidas, visto que é através destas que ele exerce sua atividade de fiscalizar a movimentação financeira das entidades.

Por sua vez, Antônio Lopes de Sá (op. cit., p. 181) define escrita fiscal como sendo o registro dos fatos que interessam à fiscalização tributária e que é feito nos livros exigidos pela legislação atualmente em vigor. Para um breve rol desses livros, podem-se destacar:

- Livro de Registro de inventário;
- Livro de Registro de entradas;
- Livro de Registro de saídas;
- Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque;
- Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR;
- Livro de Apuração do ICMS;
- Livro de Movimentação de Combustíveis.

2.7.2 Livro de Registro de Inventário

O livro de registro de inventário é obrigatório para todas as empresas, será utilizado por aquelas que mantiverem mercadorias em estoque. Nele serão informados os valores dessas mercadorias bem como especificações que permitam sua identificação, isto é: quais são as mercadorias, quais as matérias primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação existentes na empresa.

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real deverão escriturar o Livro Registro de Inventário ao final de cada período: trimestralmente ou anualmente quando houver opção pelos recolhimentos mensais durante o curso do ano-calendário, com base na estimativa (RIR/1999, art. 261). As optantes pelo lucro presumido e simples nacional devem escriturar o livro até o final de cada ano calendário.

2.7.3 Livro de Registro de Entradas

O livro Registro de Entradas é obrigatório para todas as empresas comerciais. Está previsto na regulamentação do ICMS dos estados da federação e se fundamenta na Lei Complementar nº 86/97, tendo como objetivo registrar as notas fiscais de entradas,

destacando-se os ICMS incidentes pelas compras. Com o registro, as empresas têm o direito de creditar das compras efetuadas o ICMS e o IPI — sendo este último no caso de indústria. Os lançamentos são feitos documento por documento, lembrando que só é válido para escrituração do crédito dos impostos o documento que contiver corretamente o nome, o endereço e demais dados do estabelecimento.

2.7.4 Livro de Registro de Saídas

É um livro obrigatório para todas as empresas comerciais, utilizado para registrar as notas fiscais de venda de produtos, no qual deve constar o total de débitos fiscais, atendendo ao regulamento do ICMS de cada unidade da federação. Caso o contribuinte seja indústria também, deverá ser destacado o IPI incidente sobre as vendas.

2.7.5 Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque

O livro de Registro de controle da produção e do estoque é utilizado por estabelecimento industrial e empresas equiparadas pelo regulamento do IPI.

2.7.6 Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR

Antônio Lopes de Sá (op. cit., p. 280), define LALUR como sendo o livro fiscal que se destina a apurar o lucro a ser tributado pela Receita federal, em conformidade com os critérios da lei. O lucro que aí se denuncia não é o contábil nem o essencialmente verdadeiro, mas sim aquele que a Fazenda Nacional estabelece como objeto de tributação.

Conforme o art. 262 do RIR/1999, a pessoa jurídica deverá registrar no LALUR:

> I - lançar os ajustes do lucro líquido do período de apuração;
> II - transcrever a demonstração do lucro real;
> III - manter os registros de valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos futuros e não constem da escrituração comercial (prejuízos fiscais, lucro inflacionário, etc.);
> IV - manter os registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos subseqüentes, dos dispêndios com Programa de Alimentação do Trabalhador, PDTI, PDTA, etc.

2.7.7 Livro de Apuração do ICMS

Todos os estados têm sua própria regulamentação sobre o ICMS, a RICMS. O imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços é regido pela Lei Complementar Federal nº 87/96. O Livro de apuração do ICMS é escriturado baseado no saldo total do livro registro de entradas e registro de saídas. Os créditos contabilizados pela entrada de mercadorias são cruzados pelos débitos originados da venda de mercadorias. Após apurado o saldo credor ou devedor da conta, a empresa terá imposto a pagar ou a ser compensado no mês subsequente.

2.7.8 Livro de Movimentação de Combustíveis

Livro utilizado para o registro diário das compras e vendas pelo posto revendedor de combustíveis líquidos e gasosos e também para registro do estoque. Com o livro escriturado de forma correta, é possível ter o controle do estoque e detectar possíveis perdas.

2.8 LIVROS COMERCIAIS

Utilizados para obtenção da informação patrimonial (contas integrais) e não patrimonial (contas diferenciadas) da empresa, têm a finalidade de oferecer informações aos usuários e ao fisco — municipal, estadual e federal. Esse conjunto de livros é formado pelo livro diário, razão, registro de duplicatas e livros auxiliares, cada um tendo suas particularidades e sua forma de escrituração específica, seguindo a legislação. Eis alguns deles:

2.8.1 Livro Diário

É um livro obrigatório pela legislação comercial para todas as pessoas jurídicas e registra diariamente todas as operações da empresa. Deve ser encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica (Art. 258 do RIR/1999). O livro diário deve ser registrado até 180 dias após o fechamento do balanço patrimonial nas juntas comerciais ou órgão competente pela sua autenticação.

2.8.2 Livro Razão

É um livro obrigatório para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real. Nele devem constar a data, a descrição do lançamento, bem como o saldo de cada conta. No razão serão indicadas todas as operações da entidade, na ordem e no momento em que acontecem. Consiste no agrupamento de valores em contas de mesma natureza, sendo onde se realiza o registro em contas individualizadas, o que possibilita controlar o movimento de cada conta. O livro razão representa de forma resumida e totalizada, por conta ou subconta, todos os lançamentos efetuados no livro diário. A escrituração deve ser feita seguindo as regras da legislação comercial e fiscal, porém o livro razão ou as respectivas fichas estão dispensados de registro ou autenticação em qualquer órgão.

2.8.3 Livro de Registro de Duplicatas

É considerado um livro facultativo, salvo quando é utilizado como forma de escrituração resumida do livro diário. Quando for usado como livro auxiliar de escrituração deve ser autenticado na junta comercial, após devidamente lavrados os termos de abertura e encerramento. No livro de registro de duplicatas serão escrituradas, em ordem cronológica, todas as duplicatas emitidas e todas as informações nela contidas, número de ordem, data e valor das faturas e outras circunstâncias obrigatórias.

2.8.4 Livros auxiliares

Segundo Crepaldi (2003, p. 99), chamam-se livros auxiliares ou facultativos aqueles que, apesar de não encontrarem sua utilização tornada obrigatória por lei, são necessários ao bom funcionamento do sistema contábil das empresas, da perspectiva do interesse dos administradores. Dentre esses livros auxiliares ou facultativos, podem-se destacar:

I. Caixa;

II. Contas Correntes.

2.9 A CONTABILIDADE NA ERA DIGITAL

A contabilidade, assim como outras ciências, também absorveu as mudanças ocorridas em todo o mundo com a chegada da tecnologia da informação. Grandes mudanças ocorreram nos procedimentos contábeis. Com o advento da *internet*, as antigas rotinas operacionais deram espaço à modernização sistemática trazida pela informatização. De fato, a forma como era feita a contabilização dos fatos não foi alterada, o que mudou foi a forma de processar as informações. Os lançamentos, livros, demonstrações, entre outros procedimentos contábeis, começaram a ser feitos com a utilização da informática, o que exige que haja ainda mais atenção na transposição dos dados disponíveis.

Os avanços nas tecnologias da informação resultaram em um considerável progresso na contabilidade, trazendo uma grande mudança nos processos operacionais e introduzindo modelos gerenciais mais sofisticados, além de diminuir o volume de dados desperdiçado no processo mecanizado e aumentar o fluxo de informações que funcionam como molas propulsoras na tomada de decisões nas empresas. Nesse contexto, foi disponibilizado, ainda, o uso de serviços através dos meios eletrônicos, o que facilitou a vida do profissional contábil, que passou a ter o auxílio da informática para realizar seu trabalho de maneira rápida e eficaz.

A esse respeito, conforme relata Padoveze (2000, p. 59-63), um dos reflexos do desenvolvimento tecnológico na contabilidade, pode ser verificado no aumento do grau de

automação. Tarefas que antes eram realizadas mediante processos manuais já são desenvolvidas dentro de *softwares* específicos, diminuindo-se o fluxo de papéis e documentos dentro da empresa. Um exemplo disso são as rotinas mais frequentes que se passaram a realizar nos sistemas, como é o caso dos rotineiros lançamentos de débito e créditos, da escrituração de livros fiscais, dos balancetes mensais, do Balanço Patrimonial, da Demonstração do Resultado do Exercício, entre outros.

Com a revolução da informação, os procedimentos realizados pela contabilidade foram profundamente afetados no que tange à sua metodologia. A escrituração, elaboração, divulgação, análise e controle dos dados contábeis sofreram mudanças substanciais. O advento da informatização promoveu uma significativa evolução na contabilidade. Os sistemas e aplicativos possibilitaram maior flexibilidade na manutenção e armazenamento de dados, assim como na abrangência do conjunto de informações, deixando para trás a lentidão dos processamentos até então realizados. A figura do guarda-livros, por muito tempo assimilada ao contador, vai perdendo o sentido, e este profissional surge como aquele que, com seus conhecimentos contábeis, aliados a tecnologia, contribui para a gestão e sucesso financeiro da entidade. Nesse cenário, é com a finalidade de inserir a contabilidade definitivamente na era digital que surge o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

2.10 SPED

Diante do desenvolvimento tecnológico e da iminente convergência das normas internacionais de contabilidade, as corporações se veem na necessidade de evoluírem, tornarem-se mais céleres, ao passo que os órgãos de fiscalização mostram-se preocupados em acompanhar tal modernização atentamente, por meio de procedimentos que, sem dúvida, tenderiam a provocar morosidade. Assim, uma solução para o impasse seria a padronização, sincronizando as três esferas (municipal, estadual e federal). O primeiro passo nesse sentido foi dado com o incremento da Constituição Federal, que introduziu em seu art. 37 o inciso XXII, por meio da Emenda Constitucional nº 42 de 2003.

Segundo o supracitado dispositivo constitucional:

> CF, art. 37.
> XXII – As administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreira específica, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

No intuito de atender a essas determinações, entre os anos de 2004 a 2008, foram realizados, com a presença de representantes das administrações tributárias municipal,

estadual e federal, cinco edições do Encontro Nacional dos Administradores Tributários (ENAT). No ENAT II, realizado no segundo semestre de 2005, os secretários de Fazenda dos Estados e Distrito Federal, o secretário da Receita Federal e os representantes das Secretarias de Finanças dos Municípios assinaram o denominado Protocolo ENAT 02/2005, com a meta de desenvolver o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), o qual atenderia aos interesses das Administrações Tributárias. O SPED começou a ser desenvolvido com a Lei nº 9.989/2000 (o plano plurianual do governo do então presidente Fernando Henrique Cardoso). Esta incluía o PMATA – Programa de Modernização das Administrações Tributárias e Aduaneiras.

O SPED foi instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. Está incluído no Programa de Aceleração do Crescimento (PAC 2007-2010) e trata-se de um avanço tecnológico que oficializa arquivos digitas da escrituração contábil e fiscal das empresas em um formato digital padronizado, buscando o aperfeiçoamento do sistema tributário. Concebido com o mesmo intuito das ações do PAC, que têm como objetivo remover obstáculos administrativos e burocráticos ao crescimento econômico, a pretensão é a de que o SPED proporcione um ambiente de negócios mais propício para investimentos no país e a redução do chamado Custo Brasil, no que se promove a modernização dos processos de interação entre as empresas e os órgãos públicos.

Com essa modernização da sistemática de transmissão das obrigações acessórias aos órgãos fiscalizadores por parte dos contribuintes — a qual pode ser feita por meio de certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, os quais têm a sua validade jurídica garantida apenas na forma digital —, o SPED vem para estabelecer uma relação dinâmica entre fisco e os contribuintes, pautada na transparência, com reflexos positivos para ambas as partes.

Acerca do SPED, o Decreto n° 6.022/2007 traz, em seu art. 3, o rol daqueles legitimados como seus usuários, quais sejam:

> Art. 3o São usuários do Sped:
> I - a Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda;
> II - as administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante convênio celebrado com a Secretaria da Receita Federal; e
> III - os órgãos e as entidades da administração pública federal direta e indireta que tenham atribuição legal de regulação, normatização, controle e fiscalização dos empresários e das sociedades empresárias.
> § 1o Os usuários de que trata o caput, no âmbito de suas respectivas competências, deverão estabelecer a obrigatoriedade, periodicidade e prazos de apresentação dos livros e documentos, por eles exigidos, por intermédio do Sped.
> § 2o Os atos administrativos expedidos em observância ao disposto no § 1º deverão ser implementados no Sped concomitantemente com a entrada em vigor desses atos.

> § 3o O disposto no § 1o não exclui a competência dos usuários ali mencionados de exigir, a qualquer tempo, informações adicionais necessárias ao desempenho de suas atribuições.

Assim, como já foi dito, o SPED promoverá a atuação integrada dos fiscos nas três esferas federativas, buscando a padronização e racionalização das informações fiscais, contábeis e financeiras em um arquivo digital padronizado. Esses arquivos deverão ser validados, assinados digitalmente e transmitidos eletronicamente para os órgãos de registro e para os fiscos das diversas esferas.

Criada pela Medida Provisória nº 2.200-2, de 17 de agosto de 2001, e regida pelas regras instituídas no ICP Brasil, a certificação digital inclui-se nesse cenário a fim de inserir o governo definitivamente na era digital, buscando eliminar, os documentos em papel e desburocratizar os processos. Fato é que tamanha revolução na forma de emitir, conduzir e transmitir esses documentos só foi possível mediante a Certificação Digital, em virtude da garantia da autenticidade, integridade e validade jurídica dos documentos em forma eletrônica.

Segundo Roberto Dias Duarte (2008, p. 201-202):

> O SPED é um projeto da inclusão da inteligência fiscal brasileira na era do conhecimento. Em outras palavras, as autoridades fiscais, em todos os níveis estão usando a tecnologia da informação para fornecimento de informações com velocidade e precisão, capacitando seus profissionais para analisarem tais informações em busca de início de fraude e sonegação. Esse movimento gera necessariamente, uma demanda, por parte das empresas, de também se incluírem Sociedade do conhecimento (...). Quem ganha com isso, em primeiro lugar é a nação, pois a concorrência desleal, a pirataria, contrabando, e empresas predadoras" que se consideram acima da lei" certamente terão problemas.

Cumpre destacar que as multas por atraso no envio dos arquivos ao SPED podem chegar a R$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês calendário ou fração. Portanto, os contribuintes devem ficar atentos aos prazos para que não tenham transtornos com a aplicação das penalidades em virtude do atraso.

Para se ter uma ideia da extensão deste projeto, basta perceber que, além de ser uma iniciativa que integra as três esferas do poder (municipal, estadual e federal), dá-se em parceria com mais de 20 instituições, entre públicas e privadas. O SPED, na sua forma inicial, é basicamente divido em três partes: Escrituração Contábil Digital (ECD ou SPED Contábil), Escrituração Fiscal Digital (EFD ou SPED Fiscal) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e).

Dentre as obrigações acessórias dos contribuintes que devem ser entregues ao fisco e que poderão ser incorporadas pelo SPED, destacam-se:

• Informações do ICMS;

• Guias informativas anuais;

• Livros de Escrita Fiscal;

• Arquivos do Convênio ICMS 57/95;

• Informações do IPI na DIPJ;

• Detalhamento da origem do crédito no PER/DCOMP (Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação), no caso de Ressarcimento de IPI;

• Coleta de dados em arquivos digitais pelo sistema SINCO (Sistema Integrado de Coleta);

• DNF - Demonstrativo de Notas Fiscais;

• DCP – Declaração do Crédito Presumido do IPI;

• DE – Demonstrativo de Exportação;

• DIF (Bebidas, Cigarros e Papel Imune);

• Arquivos digitais dos produtos do capítulo 33 da TIPI (Obrigação acessória específica para os estabelecimentos industriais de produtos de higiene pessoal, Cosméticos e perfumaria, cuja receita bruta com a venda desses produtos seja igual ou superior a 100 milhões);

• Arquivo com balancetes mensais das instituições financeiras obrigado pelo BACEN e denominado arquivo 4010;

• Arquivo de demonstrações trimestrais entregue à CVM denominado ITR;

• Arquivo com balancetes mensais das seguradoras obrigadas pela Susep.

2.11 CERTIFICADO DIGITAL

Para dar autenticidade a um documento, as pessoas fazem uso de assinaturas, carimbos, selos e outros recursos que comprovem que o documento é autêntico. Mas como conseguir essa façanha de forma eletrônica? É em face desse questionamento que surgiu o certificado digital. O certificado digital é um documento eletrônico que torna possível comprovar a identidade de uma pessoa, empresa ou *site*, assegurando transações *online*, a troca de documentos, mensagens e dados, com validade jurídica presumida.

É emitido por entidades chamadas “Autoridades Certificadoras – AC” e contém dados daquele que o utiliza, tais como nome, *e-mail* do titular, validade e número de série do

certificado, nome e assinatura (eletrônica) da AC. Pode ser utilizado por pessoa física ou jurídica com o intuito de garantir a autenticidade e integridade das transações realizadas via *internet*, e seu uso foi regulamentado pela supramencionada MP nº 2.200 – 2, de 2001.

O ITI (Instituto Nacional de Tecnologia da Informação) é a Autoridade certificadora raiz, que delega às outras Autoridades Certificadoras (AC) a responsabilidade sobre a emissão de certificado digital. Por sua vez, o ICP – Brasil (Infraestrutura de Chaves Públicas brasileiras) assegura a identidade e a autenticidade de um documento eletrônico. Já as ACs credenciadas, que têm a função de associar uma identidade a uma chave e transpor esses dados em um certificado digital, são as seguintes:

- Serpro;
- Caixa Econômica Federal;
- Serasa;
- Receita Federal;
- Certisign;
- Imprensa Oficial;
- AC-JUS (Autoridade Certificadora da Justiça);
- ACPR (Autoridade Certificadora da Presidência da República);
- Casa da Moeda do Brasil.

A ICP-Brasil oferece certificados digitais de duas categorias: A e S, cada um destes divididos em quatro tipos: A1, A2, A3 e A4 ; S1, S2, S3 e S4. A categoria S é utilizada em atividades sigilosas, e a A, que é a mais conhecida, é utilizada para identificação e autenticação.

A1 e S1: geração das chaves é feita por *software*; chaves de tamanho mínimo de 1024 *bits*; armazenamento em dispositivo de armazenamento (como um HD); validade máxima de um ano;

A2 e S2: geração das chaves é feita por *software*; chaves de tamanho mínimo de 1024 *bits*; armazenamento em cartão inteligente (com *chip*) ou *token* (dispositivo seme-lhante a um *pendrive*); validade máxima de dois anos;

A3 e S3: geração das chaves é feita por *hardware*; chaves de tamanho mínimo de 1024 *bits*; armazenamento em cartão inteligente ou *token*; validade máxima de três anos;

A4 e S4: geração das chaves é feita por *hardware*; chaves de tamanho mínimo de 2048 *bits*; armazenamento em cartão inteligente ou *token*; validade máxima de três anos.

Os documentos assinados digitalmente têm validade jurídica igual aos assinados manualmente. Assim sendo, a agilidade, segurança e praticidade oferecidas pelo certificado digital trazem todo o retorno do investimento que foi feito para sua aquisição.

2.12 NOTA FISCAL ELETRÔNICA (NF-E)

Em agosto de 2005, no evento II ENAT – segundo Encontro Nacional dos Administradores Tributários, realizado em São Paulo, foi assinado o protocolo ENAT 03/2005, que tinha como finalidade o desenvolvimento e implantação da Nota Fiscal Eletrônica. A coordenação e desenvolvimento do projeto ficou sob a responsabilidade do ENCAT (Encontro Nacional dos Coordenadores e Administradores Tributários), com a participação da Receita Federal do Brasil.

Concretizado o projeto, a Nota Fiscal Eletrônica foi instituída pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ e pelo secretário geral da Secretaria da Receita Federal, na 119ª reunião ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, onde foi aprovado o Ajuste Sinief n° 7 de 2005, instituindo a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica – DANFE.

A NF-e é um documento emitido e armazenado eletronicamente, que substitui as notas fiscais modelos 1 e 1A , e tem sua autenticidade jurídica garantida pela assinatura digital do emitente. Ela simplifica as obrigações acessórias do contribuinte e gera a padronização da emissão de documentos em todo o país, permitindo, simultaneamente, o acompanhamento em tempo real das operações comerciais das empresas pelo Fisco.

Existem três versões de nota fiscal eletrônica, a saber: Nota Fiscal Eletrônica de mercadorias – NF-e, cuja emissão é feita por meio de sistemas próprios para sua execução, a Nota Fiscal Eletrônica de Serviços – NFS-e, cuja obrigatoriedade depende da legislação comercial municipal, sendo sua emissão feita através do *site* da respectiva prefeitura e o conhecimento de transporte eletrônico – CT-e. Para transmitir a NF-e , a empresa gerará um arquivo eletrônico com todas as informações fiscais da operação comercial e assinará o documento digitalmente, garantindo assim a integridade dos dados e a autoria do emissor. O arquivo gerado, que será a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), será transmitida via *internet* para a Secretaria da Fazenda da jurisdição do contribuinte, a qual, por sua vez, fará uma pré-validação do arquivo e devolverá um protocolo de recebimento, autorizando o uso daquela nota, podendo assim ser feito o trânsito da mercadoria.

O objetivo do Fisco com a implantação da Nota fiscal eletrônica é expandir a obrigatoriedade, paulatinamente, para todas as empresas, independentemente de seu porte e

regime de tributação. De início, a obrigação se dá segundo o enquadramento no CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) e depende de acordos e protocolos definidos.

A figura abaixo ilustra o processo de emissão e transmissão da Nf-e.

Figura 1: Emissão e Transmissão da NF-e.
Fonte: http://www.sefaz.ma.gov.br/NFE/descricao.asp

2.13 ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD)

A ECF foi instituída pela IN RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007, e sofreu alteração pela IN RFB nº 926, de 11 de março de 2009, ficando determinada a obrigatoriedade em relação a fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2008 às empresas que sofrem acompanhamento diferenciado, bem como a todas as empresas tributadas pelo lucro real para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009. Os obrigados devem também fazer a entrega anual, podendo ser multados em caso de descumprimento do prazo estipulado.

O SPED contábil, que institui a ECD, tem como finalidade a substituição da emissão de livros em papel pelos seus correspondentes em arquivo digital. Nesse sentido, a ECD abrange os livros: Diário, Razão, Balancete, Balanços e fichas de lançamento. As demais demonstrações contábeis não abrangidas por essa forma de escrituração devem continuar sendo elaboradas na forma aplicada à correspondente pessoa jurídica.

O *software* contábil utilizado pela empresa gera um arquivo digital em formato especifico que é submetido ao PVA (Programa Validador e Assinador), fornecido pelo SPED e disponível para *download* no site da Receita Federal do Brasil. No PVA, o arquivo passa pelo processo de validação da escrituração, assinatura digital do livro pelo seu representante legal, de acordo com os registros da Junta Comercial, e pelo contabilista, para ser gerado e assinado o requerimento de autenticação dirigido à Junta Comercial de sua jurisdição. Após assinados a escrituração e o requerimento, deve ser feita a transmissão ao SPED.

Ao receber a ECD, o SPED extrai um resumo (requerimento, Termo de Abertura e Termo de Encerramento) e o disponibiliza para a Junta Comercial competente, cabendo a esta buscar o resumo no ambiente do sistema. E, uma vez efetuado o pagamento da taxa de autenticação pelo contribuinte mediante recolhimento por guia de arrecadação a ser disponibilizada pela Junta Comercial, esta então analisará o requerimento e o livro digital, dando posteriormente sua autenticação, indeferimento ou exigências para autenticação.

A ECD deve ser transmitida anualmente até o último dia útil do mês de junho do ano posterior ao ano calendário referente à escrituração. Salvo nos casos de amortização, cisão parcial ou total, fusão ou incorporação, a escrituração contábil digital deve ser entregue pelas pessoas jurídicas enquadradas em algum desses casos até o último dia útil do mês subsequente ao do evento. Aos que deixarem de apresentar a ECD na data limite para sua entrega será aplicada multa prevista na legislação por mês-calendário ou fração.

As informações contidas na ECD, disponíveis no SPED, serão compartilhadas pela Receita Federal com as administrações tributárias dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, e também com órgãos e entidades da administração pública federal que tenham atribuição legal de regulação, normatização, controle e fiscalização dos empresários e das sociedades empresárias. Em caso de fiscalização da empresa pelas autoridades competentes, as informações necessárias estarão disponíveis no SPED, não sendo necessário solicitá-las ao contribuinte e aguardar a sua entrega, o que facilita o processo para ambas as partes.

A escrituração comercial e fiscal feita pelo contribuinte ficará disponível no SPED, porém esse armazenamento não desobriga o contribuinte de manter sob sua guarda os livros e documentos que deram origem a escrituração na forma e prazos previstos em lei. O Código Civil, em seu art. 1.194, prevê que o empresário e a sociedade empresária são obrigados a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondência e mais papéis concernentes à sua atividade, enquanto não ocorrer prescrição ou decadência, no tocante aos atos neles consignados. O arquivo digital é composto por blocos de informação, cada qual contendo um registro de abertura, com registro de dados e com um registro de enceramento.

A Tabela 2 demonstra os registros que compõem o arquivo digital:

Tabela Registros

Bloco	Descrição	Registro	Nível	Ocorrência
0	Abertura do Arquivo Digital e Identificação do Empresário ou da Sociedade Empresária	0000	0	1
0	Abertura do Bloco 0	0001	1	1

Bloco	Descrição	Registro	Nível	Ocorrência
0	Outras Inscrições Cadastrais do Empresário ou Sociedade empresária	0007	2	V
0	Escrituração Contábil Descentralizada	0020	2	V
0	Tabela de Cadastro do Participante	0150	2	V
0	Identificação do Relacionamento com o Participante	0180	3	1:N
0	Encerramento do Bloco 0	0990	1	1
I	Abertura do Bloco I	I001	1	1
I	Identificação da Escrituração Contábil	I010	2	1
I	Livros Auxiliares ao Diário	I012	3	1 ou V (*)
I	Identificação das contas da escrituração resumida a que se refere a escrituração auxiliar	I015	4	1:N
I	Campos Adicionais	I020	3	V
I	Termo de Abertura	I030	3	1
I	Plano de Contas	I050	3	V
I	Plano de Contas Referencial	I051	4	1:N
I	Indicação dos Códigos de Aglutinação	I052	4	1:N
I	Tabela de Histórico Padronizado	I075	3	V
I	Centro de Custos	I100	3	V
I	Saldos Periódicos – Identificação do Período	I150	3	V
I	Detalhes dos Saldos Periódicos	I155	4	1:N
I	Lançamento Contábil	I200	3	V
I	Partidas do Lançamento contábil	I250	4	1:N
I	Balancetes Diários – Identificação da Data	I300	3	V
I	Detalhes do Balancete Diário	I310	4	1:N
I	Saldos das Contas de Resultado Antes do Encerramento – Identificação da Data	I350	3	V
I	Detalhes dos saldos das contas de resultado antes do encerramento	I355	4	1:N
I	Parâmetros de Impressão/Visualização do Livro Razão Auxiliar com Leiaute Parametrizável	I500	3	1
I	Definição dos Campos do Livro Razão Auxiliar com Leiaute Parametrizável	I510	3	V
I	Detalhes do Livro Razão Auxiliar com Leiaute Parametrizável	I550	3	V
I	Totais no Livro Razão Auxiliar com Leiaute Parametrizável	I555	4	V
I	Encerramento do Bloco I	I990	1	1

Bloco	Descrição	Registro	Nível	Ocorrência
J	Abertura do Bloco J	J001	1	1
J	Demonstrações Contábeis	J005	2	V
J	Balanço Patrimonial	J100	3	1:N
J	Demonstração do Resultado do Exercício	J150	3	1:N
J	Outras Informações (Redação dada pela IN RFB nº 926/09)	J800	3	1:N
J	Termo de Encerramento	J900	2	1
J	Identificação dos Signatários da Escrituração	J930	3	1:N
J	Encerramento do Bloco J	J990	1	1
9	Abertura do Bloco 9	9001	1	1
9	Registros do Arquivo	9900	2	V
9	Encerramento do Bloco 9	9990	1	1
9	Encerramento do Arquivo Digital	9999	0	1

Tabela 2. Tabela de Registros da Escrituração Contábil Digital
Fonte: Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Contábil Digital - LECD

A esta altura, cumpre destacar que ficam isentos do SPED: entidades sem fins lucrativos, sociedades cooperativas, sociedades simples, empresas enquadradas no Simples Nacional e empresas tributadas pelo Lucro Presumido Trimestral. A obrigatoriedade de participação no SPED é definida pela Instrução Normativa RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007.

As formalidades da operação, como leiaute dos arquivos de registro, plano de contas e lançamentos, constam da Resolução CFC nº 1.020/05 (NBC T 2.8), revogada pelas resoluções n.º 1.063/05 e n.º 1.299/05 e pelo Ato Declaratório Cofis nº 36/2007. Cabe a todos os usuários do ECD estarem a par de seu funcionamento e formalidades para que, assim, possa ser feita a escrituração de maneira a atender às exigências do SPED e assim não tenha prejuízos acarretados pela ausência de sua entrega

A ECD trouxe inovação, modernidade e muitas mudanças na forma de escriturar. Exigiu das pessoas jurídicas obrigadas a sua entrega que seguissem algumas regras e procedimentos a fim de que a escrituração tivesse validade. A Resolução CFC n º 1299/2010, a qual altera a Resolução CFC nº 1.020/05, dispõe as formalidades da escrituração contábil digital para atendimento ao SPED. A escrituração contábil, em conformidade com a referida resolução de 2010 atualmente em vigor, deve ser executada da seguinte forma:

> **Procedimentos**
> **Execução da escrituração contábil**
> Em conformidade com os preceitos estabelecidos na NBC TG que trata sobre 'Escrituração Contábil', a escrituração contábil em forma digital deve ser executada da seguinte forma:
> (a) em idioma e em moeda corrente nacionais;
> (b) em forma contábil;
> (c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;
> (d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens; e
> (e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.
> **Forma contábil**
> A escrituração 'em forma contábil', de que trata a alínea "b" do item anterior, deve conter, no mínimo:
> (a) data do registro contábil, ou seja, a data em que o fato contábil ocorreu;
> (b) conta devedora;
> (c) conta credora;
> (d) histórico que represente a essência econômica da transação ou o código de histórico padronizado, neste caso baseado em tabela auxiliar inclusa em livro próprio;
> (e) valor do registro contábil;
> (f) informação que permita identificar, de forma unívoca, todos os registros que integram um mesmo lançamento contábil.
>
> **Conteúdo do registro contábil**
> O registro contábil deve conter o número de identificação do lançamento relacionado ao respectivo documento de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem os fatos patrimoniais.
> **Lançamento contábil**
> O lançamento contábil deve ter como origem um único fato contábil e conter:
> (a) um registro a débito e um registro a crédito; ou
> (b) um registro a débito e vários registros a crédito; ou
> (c) vários registros a débito e um registro a crédito; ou
> (d) vários registros a débito e vários registros a crédito, quando relativos ao mesmo fato contábil.[1]

O plano de contas deve seguir a estrutura patrimonial prevista nos arts. 177 a 182 da Lei n.º 6.404/76. Ao passo que o ato declaratório Executivo Cofis n.º 36, de 18 de dezembro de 2007, dispõe sobre as tabelas e o Plano de Contas Referencial da ECD, que é um plano de contas baseado na DIPJ. As instituições sujeitas à regulamentação do Banco Central do Brasil deverão utilizar Plano Contábil das Instituições Financeiras (Cosif), enquanto as sujeitas à regulamentação da Superintendência de Seguros Privados – Susep ficam dispensadas do preenchimento do campo a que se refere esta tabela de código, o registro I051. O balanço social e a demonstração de resultado do exercício e demais demonstrações contábeis de encerramento devem estar contidas no livro diário.

A ECD deverá ser submetida ao programa validador e assinador (PVA), especificamente desenvolvido para tal fim, disponível no site da Receita Federal e deverá

[1] Fonte: http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1299_2010.html

conter no mínimo as seguintes funcionalidades: validação do arquivo digital da escrituração, assinatura digital, visualização da escrituração, transmissão para o SPED e consulta à situação da escrituração. (AZEVEDO; MARIANO, 2009).

A Figura 2 ilustra a sistemática aplicada na transmissão da ECD ao SPED:

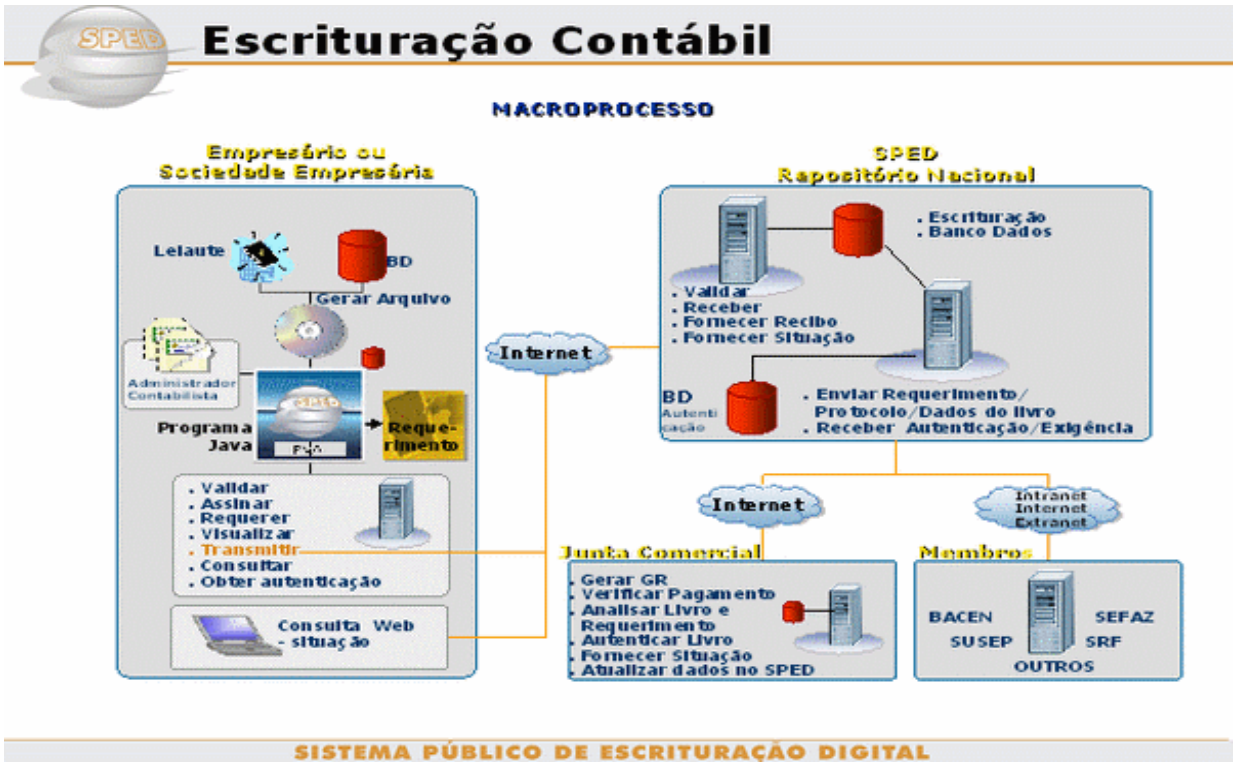

Figura 2. Processo de transmissão da ECD.
Fonte: Receita Federal do Brasil

2.14 ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL (EFD)

A EFD foi instituída pelo convênio ICMS nº 143/06. Trata-se de um arquivo digital constituído pelo conjunto de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo o contribuinte do ICMS e IPI, bem como de documentos fiscais e outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal.

Considerado o subprojeto mais detalhado, a EFD contém inúmeras regras a começar pela geração do arquivo digital que deve estar de acordo com o leiaute estabelecido em Ato COTEPE (Comissão Técnica Permanente). O Ato COTEPE/ICMS nº 09, de 18 de abril de 2008, com as alterações produzidas pelos Atos COTEPE/ICMS nº 19/2008, COTEPE/ICMS nº 30/2008 e COTEPE/ICMS nº 45/2008, definiram as especificações técnicas do arquivo digital da EFD. Este contém informações fiscais e contábeis, bem como quaisquer outras

informações que venham a influenciar na apuração, pagamento ou cobrança de tributos de competência dos entes conveniados.

A EFD é um conjunto de informações referentes às operações, prestações de serviços e apuração de impostos do contribuinte. A princípio substitui os seguintes livros fiscais:

• Registro de Entradas;

• Registro de Saídas;

• Registro de Inventário;

• Registro de Apuração do IPI;

• Registro de Apuração do ICMS

Após a geração do arquivo digital, este será submetido ao PVA (Programa Validador Assinador) que é fornecido pelo SPED por meio de *download*. O arquivo passará por uma validação, mediante a qual podem ser encontradas possíveis inconsistências. Uma vez feitas as verificações, o arquivo é então assinado por meio de certificado digital e transmitido ao ambiente do SPED. O arquivo digital contendo todas as informações fiscais, econômicas e contábeis deve ser transmitido ao SPED até o dia 15 do mês subsequente ao de apuração caso contrário será aplicada multa conforme legislação.

Embora feita a transmissão, o contribuinte não é dispensado da guarda dos documentos. Com efeito, deverá manter o arquivo digital da EFD e os documentos fiscais que deram origem à escrituração, conforme procedimentos prescritos pela legislação aplicável. Convém destacar ainda que as informações da EFD só serão enviadas à respectiva unidade federativa em que se encontra o estabelecimento da pessoa jurídica.

Segundo Roberto Dias Duarte, (op. cit., p.118):

> A EFD é extremamente detalhada. A tabela de registros possui mais de 100 tipos diferentes, dado o nível de exigência com relação às informações fiscais solicitadas. O registro 0200, por exemplo, é o detalhamento do produto ou serviço. Nele o contribuinte deve informar o código NCM - Nomenclatura Comum no MERCOSUL - de cada item. A EFD representa toda a movimentação de entrada, saída e inventário de mercadoria e serviços, além da apuração de ICMS e IPI. Com o NCM, o fisco poderá rastrear toda a cadeia produtiva, buscando indícios de fraude e sonegação. Além de conter todas as notas de entrada e saída de uma empresa, o arquivo da EFD os dados das faturas das notas fiscais, bem como os vencimentos das faturas. Ou seja, o fisco terá todas as informações necessárias para projetar o fluxo de caixa das empresas.

A EFD é, sem dúvida, o subprojeto mais complexo do SPED. Deve ser feita atendendo a todas as exigências, seguindo a legislação que trata de sua obrigatoriedade e de acordo normas estabelecidas, com interesse principal para a arrecadação e objetivando simplificar processos e reduzir obrigações acessórias.

A figura 3 ilustra o processo de transmissão da EFD ao SPED:

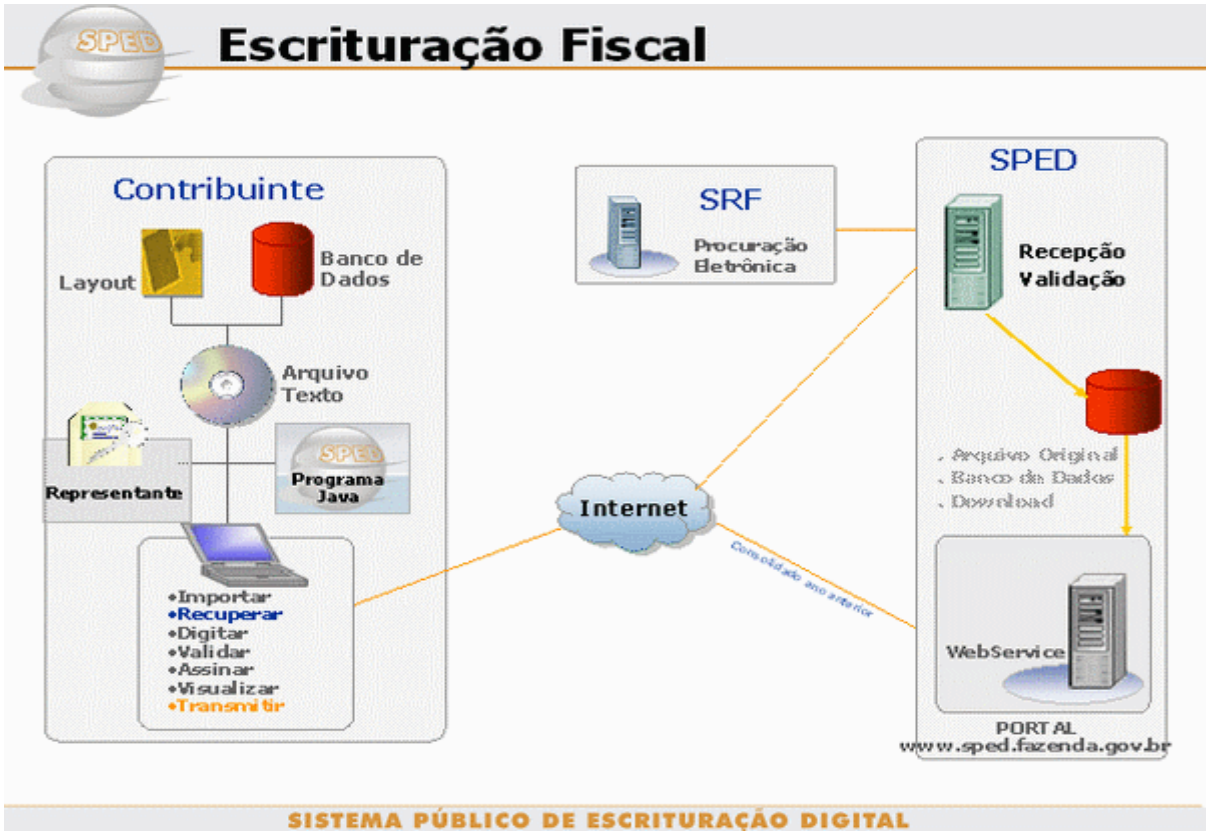

Figura 3. Processo de transmissão da EFD.
Fonte: Receita Federal do Brasil

2.15 VANTAGENS DO SPED

O SPED traz benefícios não só para os fiscos, mas também para a sociedade e para as empresas. Os fiscos, por exemplo, poderão atuar de maneira integrada, no que diz respeito à fiscalização das empresas, o que será possível com a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, tornando o processo de identificação de ilícitos tributários mais rápido. Isso se deve graças também à rapidez no acesso às informações e à fiscalização das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica. Esse novo sistema permitirá um maior controle sobre as informações prestadas pelos contribuintes, já que as mesmas estarão reunidas em um único arquivo. Assim, será possível ao fisco, na medida em que as informações forem entregues, fazer o confrontamento destas e verificar possíveis irregularidades. As chances de sonegação serão mínimas e, consequentemente, a arrecadação tende a aumentar.

A sociedade também sai ganhando com a implantação do SPED, visto que o projeto fomenta o comércio eletrônico, ao estimular o uso de novas tecnologias, promove a transparência das relações tributárias, contribui com a preservação ambiental, ao reduzir o

consumo de papel e influi na diminuição do chamado Custo Brasil, ao criar um ambiente propício para investimentos com a modernização da relação entre contribuintes e fiscos.

Para as empresas, inicialmente o SPED trouxe algumas dificuldades para sua implantação, visto que, por ser um projeto novo, de dimensão sem igual até então, com muitos detalhes e exigências, não foi fácil de ser absorvido. No entanto, sua execução garantirá maior qualidade das informações financeiras e, assim, possibilitará dirigir a empresa com precisão. Com a adoção do SPED, as empresas terão uma redução de custos com a dispensa da emissão e armazenamento de documentos em papel, racionalização e simplificação das obrigações acessórias, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações de diferentes órgãos fiscalizadores e consequentemente menos tempo empregado em determinadas tarefas, bem como uniformização das informações prestadas às diversas unidades federadas. Outra vantagem é a substituição da entrega das declarações periódicas (DIPJ, DIRF, DCPMF, DACON, LALUR) ao fisco, em virtude das informações já transmitidas via SPED. Enfim, o SPED traz notáveis vantagens para empresários, fiscos, sociedade e contabilistas, especialmente quando se fala em toda a praticidade que esse sistema traz para quem o utiliza. É um grande passo da contabilidade no que diz respeito à evolução tecnológica.

2.16 DESVANTAGENS DO SPED

A implantação do SPED nas empresas irá exigir ajustes no relacionamento não só com o fisco, mas também nas relações com clientes, fornecedores e um trabalho integrado dos diferentes setores da entidade, a fim de melhorar os processos internos para que assim a adaptação ao sistema seja feita com agilidade. Com efeito, desde a criação do SPED e sua obrigatoriedade, as empresas buscaram se adequar rapidamente às novas normas, porém as dificuldades encontradas não foram poucas. Por ser um sistema novo, sem precedentes na relação fisco-contribuinte, a adaptação ao mesmo costuma não ser simples e, dependendo da estrutura da empresa e da prioridade dada à questão, pode levar meses. É preciso, acima de tudo, investimento em tecnologia e em treinamento de pessoal o que, obviamente, significa um aumento de custos para a empresa.

Outro problema de adaptação às normas é que eventuais falhas na base de dados e erros operacionais relativos à geração de informações contábeis e tributárias deixará a empresa na mira do fisco. Os órgãos fiscalizadores poderão analisar as informações prestadas pelo contribuinte e fazer o confronto dos dados para verificar sua veracidade, sendo os dados conflitantes imediatamente averiguados pelo fisco.

Os contribuintes devem ficar atentos com as informações prestadas, devendo fazê-la de maneira correta e verídica, pois as autoridades terão acesso a toda informação contábil, entrada de mercadorias e matérias-primas, estoques, saída de produtos e as notas fiscais emitidas e recebidas pela empresa, uma vez que o movimento contábil e fiscal que formam a ECD e EFD serão enviados a uma base de dados compartilhada por vários órgãos.

De acordo com o auditor da Receita, Carlos Sussumu Oda, supervisor geral do SPED, uma vez enviados os dados, não haverá como fazer a retificação. Portanto, a atenção deve ser dobrada por parte dos contribuintes, para que não sejam prejudicados. Se for necessária a retificação, o contribuinte deverá fazer um requerimento à autoridade fiscal apresentando as devidas justificativas. É de suma importância que as empresas se adaptem rapidamente à nova sistemática e não deixem para solucionar os problemas que possam surgir em cima da hora do envio do arquivo. Isso se faz necessário para que a empresa não fique sujeita às penalidades geradas pela inconformidade das informações prestadas. Ademais, por ser um sistema totalmente informatizado, há o risco de os negócios e transações ficarem paralisadas caso ocorra uma pane no sistema. Assim como há o risco de invasão dos sistemas por parte de *hackers*, na tentativa criminosa de violação do sigilo fiscal.

2.17 DIFICULDADES PARA IMPLANTAÇÃO DO SPED

Com a adoção do SPED em 2009, a busca por *softwares* que contenham programas necessários à adaptação das novas exigências cresceu bastante. Esses *softwares* devem atender às necessidades da NF-e, SPED contábil e fiscal. E, por ser um sistema novo, no início era difícil encontrar técnicos que dominassem todos os conhecimentos acerca das regras impostas pelo SPED. Os profissionais da área de informática nem sempre estão aptos a prestar toda assistência que a empresa necessita para a implantação, desenvolvimento e uso correto dos mecanismos.

Além disso, convém destacar que um grande número de empresas foi pego de surpresa com a exigência da utilização da NF-e, e estas enfrentaram muitos problemas de adaptação. As principais dificuldades tem se referido à falta de um certificado digital, questões de infraestrutura, capacitação de pessoal e planejamento. Cumpre que as empresas estejam cientes de sua situação tributária, a fim de que forneçam informações precisas sobre ICMS, IPI, PIS E COFINS. Todas as normas e exigências da NF-e devem ser seguidas, para que a emissão seja feita de maneira correta e, dessa maneira, a empresa não tenha problemas com o fisco.

No SPED fiscal, as maiores dificuldades encontradas têm sido relativas às movimentações incorretas e inconformidades de dados contábeis. As informações contidas nas notas fiscais devem ser transcritas ao SPED item a item e não podem apresentar nenhum tipo de divergência, principalmente os dados referentes a impostos. Há ainda a necessidade de informar dados que até então não eram exigidos, como guias de recolhimento de impostos.

Com relação ao SPED contábil, o maior desafio tem sido, de fato, fazer uma escrituração contábil que reflita as operações reais da empresa, que seja real, verídica e íntegra, passível de ser auditada eletronicamente. Os problemas mais frequentes dizem respeito à geração, transmissão e validação de arquivos. Vale ressaltar que as empresas fornecedoras de *softwares* têm o papel de fornecê-los com as adaptações para o SPED, e cabe a empresa e ao profissional contábil fazer o uso desse programa de acordo com as exigências para escrituração, seguindo sempre os princípios e normas contábeis. Em suma, a principal dificuldade ainda enfrentada para a implantação foi a falta de conhecimento acerca do que é o projeto e de sua magnitude.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conhecer a história e os primórdios da contabilidade é de suma importância para que se possa compreender seu estágio atual. O caminho percorrido desde o início até os dias de hoje foi árduo, considerando-se os empecilhos encontrados rumo à modernização dos procedimentos e da maneira de contabilizar. Nesse sentido, a chegada à era da tecnologia da informação trouxe para a contabilidade o auxílio desse valoroso instrumento, reduzindo o tempo gasto na execução de suas operações, bem como aumentando sua área de atuação, uma vez que passa a utilizar procedimentos até então inexistentes, os quais se difundiram com o advento da *internet*. A contabilidade deixa de ser vista como mero instrumento de registro, tornando-se ferramenta imprescindível para gerir uma empresa com êxito.

O estudo ora realizado procurou demonstrar que a contabilidade evoluiu de forma significativa, no tocante à execução de seus métodos, ao se inserir na era digital. Contemporaneamente, ela vem passando por uma legítima revolução na forma de escriturar, a partir da implementação do SPED. Este sistema, como se pôde constatar, insere a contabilidade em definitivo em uma era de inovação no meio contábil e de evolução na maneira de escriturar, que deixa para trás os documentos em papel e toda a burocracia a eles relacionada, à medida que propõe racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes. Para o fisco, por sua vez, a real intenção com o SPED é de acompanhar em tempo real a situação das empresas e facilitar a fiscalização, aumentando a arrecadação.

Todavia, também se destacou o fato de que a adaptação ao sistema por parte das empresas tem demonstrado não poucas dificuldades, uma vez que exige uma brusca mudança não só de rotina, ao tentar conciliar informações atuais com as antigas, mas também da postura a ser adotada por parte dos gestores. De qualquer forma, as vantagens advindas com a implantação do SPED nas empresas serão absorvidas a longo prazo, após superadas tais dificuldades de adaptação ao novo sistema, mediante o treinamento de pessoal. Além disso, pela aquisição de novos equipamentos e serviços, as empresas poderão ter uma contrapartida positiva, visto que haverá uma redução nos custos com papel e ganho de tempo para investir em novos projetos.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Osmar Reis; MARIANO, Paulo Antonio. **SPED:** Sistema Público de Escrituração Digital. São Paulo: IOB, 2009.

BASTOS, Vânia L. **Para entender a economia capitalista**: noções introdutórias. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1996.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. In: Sistema Público de Escrituração Digital. Disponível em:<http://www1.receita.fazenda.gov.br/Sped/>. Acesso em: 27 mar. 2011.

BRASIL. **Código civil**. Organização dos textos, notas remissivas e índices por Juarez de Oliveira. 46. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

CARNEIRO, João Paulo S. **A evolução da escrita contábil para o entendimento do SPED**. 2009. 50f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Contábeis Luiz Mendes, João Pessoa-PB.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A.; SILVA, Roberto da. **Metodologia científica**. São Paulo: Prentice Hall, 2006.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

DUARTE, Roberto D. **Big Brother fiscal na era do conhecimento**. 2. ed. São Paulo: Quanta, 2008.

FAVERO, Hamilton L.; LONARDONI, Mário; SOUZA, Clóvis de; TAKAKURA, Massakazu. **Contabilidade**: teoria e prática. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FERRARI, Ed Luiz. **Contabilidade geral**: provas e concursos. 8. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Contabilidade geral**. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARQUES, Wagner Luiz. **Contabilidade geral I**: segundo a Lei 11.638/2007 das sociedades anônimas. Cianorte: Graf. Vera Cruz, 2010.

PADOVEZE, Cláudio Luís. **Sistemas de informações contábeis**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade/ Conselho Federal de Contabilidade. 3. ed. Brasília: CFC, 2008.

ROCHA, Emanuel M. B. Apontamentos de auditoria fiscal. 2. ed. Rochester, NY: Lulu.com, 2007.

SÁ, Antônio Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. A. Lopes de Sá; Ana Maria L. de Sá (Org.). 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz. **História do pensamento contábil**, v. 8. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Antônio Carlos da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

Decreto nº 6.022, 22 de janeiro de 2007. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Decretos/2007/dec6022.htm>. Acesso em 28 mar. 2011.

Emissão e transmissão da NF-e. Disponível em: <http://www.sefaz.ma.gov.br/NFE/descricao.asp> Acesso em 12 de abr, 2011.

Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Contábil Digital - LECD. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2007/in7872007.htm> Acesso em 14 de abr. 2011.

Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica. Disponível em: < http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/principal.aspx> Acesso em 12 abr. 2011.

Resolução CFC n º 1299/2010. Disponível em < http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1299_2010.html> Acesso em 14 de abr. 2011.

.