

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**CONCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS CONTÁBEIS EM  
RELAÇÃO À IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA PÚBLICO  
DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED)**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**Adriano Zavareze Righi  
Silidônia Isabel dos Reis**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2013**

**CONCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS CONTÁBEIS EM  
RELAÇÃO À IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA PÚBLICO DE  
ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED)**

**Adriano Zavareze Righi  
Silidônia Isabel dos Reis**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais e Humanas da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de  
**Bacharel em Ciências Contábeis.**

**Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Ms. Otília Denise Jesus Ribeiro**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2013**

**Universidade Federal de Santa Maria  
Centro de Ciências Sociais e Humanas  
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,  
aprova o Trabalho de Conclusão de Curso

**CONCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS CONTÁBEIS EM RELAÇÃO À  
IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO  
DIGITAL (SPED)**

elaborado por  
**Adriano Zavareze Righi  
Silidônia Isabel dos Reis**

Como requisito parcial para obtenção do grau de  
**Bacharel em Ciências Contábeis**

**COMISSÃO EXAMINADORA:**

---

**Otília Denise Jesus Ribeiro, Ms.(UFSM)**  
(Presidente)

---

**Ana Paula Fraga, Ms. (UFSM)**  
(Membro)

---

**Bianca Bigolin Liszbinski, Esp. (UFSM)**  
(Membro)

Santa Maria, julho de 2013.

## **RESUMO**

Trabalho de Conclusão de Curso  
Curso de Ciências Contábeis  
Universidade Federal de Santa Maria

### **CONCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS CONTÁBEIS DE SANTA MARIA EM RELAÇÃO À IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED)**

**AUTORES: ADRIANO ZAVAREZE RIGHI E SILIDÔNIA ISABEL DOS  
REIS**

**ORIENTADORA: OTÍLIA DENISE JESUS RIBEIRO**  
Data e Local de Defesa: Santa Maria, Julho de 2013.

A contabilidade sempre esteve presente na vida do homem. No Brasil, sua evolução se deu principalmente pela legislação fiscal. Nos últimos anos houve mudança na forma de envio das informações ao fisco com a criação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). O profissional contábil, como intermediador dessas ações, no que se refere à transmissão dessas informações, bem como suas empresas clientes, tiveram que adequar-se as modificações impostas. Nesse contexto, buscou-se desenvolver uma pesquisa descritiva com vista a identificar a concepção dos profissionais contábeis de Santa Maria em relação à implantação do SPED em suas práticas profissionais. Para isso, aplicou-se um questionário nas sociedades contábeis da cidade de Santa Maria, durante o primeiro semestre de 2013. Foram coletadas informações de quarenta e três profissionais, dos quais dez não possuem clientes obrigados ao SPED. Nessa pesquisa, dezenove responderam ao questionário, cujos dados foram quantificados para análise. Buscou-se ainda respaldo teórico para: a) entender a evolução da contabilidade no Brasil e o processo de informatização da escrituração contábil; b) descrever os conceitos sobre o SPED, Escrituração Contábil Digital – ECD, Escrituração Fiscal Digital (EFD) e Escrituração Fiscal Digital - Contribuições – EFD - Contribuições. Resultados da análise demonstram que o profissional foi apontado como o principal responsável pelo envio das informações dos clientes ao SPED, sendo que a maioria dos clientes trabalha em conjunto nesse processo. O profissional contábil considerou que a implantação do SPED contribuiu para que o cliente enviasse as informações corretas, bem como considerou que a implantação do SPED contribuiu para a organização interna da empresa cliente. Por meio da análise dos dados, constatou-se que os profissionais contábeis tem uma opinião positiva quanto à implantação do sistema SPED em suas práticas profissionais.

**Palavras-chave:** SPED.Escrituração Digital.Implantação.

## **ABSTRACT**

Course Conclusion Work  
Course of Accounting Science  
Federal University of Santa Maria

### **THE ACCOUNTING'S CONCEPTION ABOUT THE IMPLEMENTATION OF PUBLIC DIGITAL BOOKKEEPING SYSTEM (SPED)**

**AUTHORS: ADRIANO ZAVAREZE RIGHI AND SILIDÔNIA ISABEL DOS REIS**

**TEACHER SUPERVISOR: OTÍLIA DENISE JESUS RIBEIRO**

*Date and Place of the Defense: Santa Maria, July, 2013.*

*Accounting operations have always been present in men's activities. In Brasil, its evolution has been done by the tax legislation. In the last years, a new way of reporting these information was proposed by the government. Brazilian corporate taxpayers were required to record electronically every tax and accounting operation for filing with the federal, state and municipal tax authorities by the Public Digital Bookkeeping System (SPED). The accountant as the intermediary as well as the clients companies have had to adjust themselves to the changes imposed. In this context, this descriptive research tries to identify in Santa Maria's accountant concepts in relation to the implementation of SPED in their professional practices. To do it, we applied a questionnaire in accounting societies from the city of Santa Maria-RS, during the first semester of 2013 to obtain data. The data were collected from forty-three professionals, of which ten have no customers required to SPED. In this research, nineteen participants answered to the questionnaire and the data were quantified for analysis. We also search for theoretical support to understand the evolution of accounting in Brazil and its eletronic bookkeeping and to describe the concepts of SPED, Digital Bookkeeping - ECD, Digital Bookkeeping Tax (EFD); Digital Tax and Bookkeeping - Contributions - EFD - Contributions. The results of this analysis show that the accounting professional was identified as the main responsible for sending customer information to SPED, being that most of these works together in this process. The professionals considered that the implementation of the SPED helped the client to send the correct information, and they also considered that the SPED's implementation contributed to the internal organization of the client company. Through the data analysis, it was found that accounting professionals have a positive opinion about the deployment of the SPED in their professional practices.*

**Keywords:** *SPED.Digital bookkeeping.Implantation.*

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Abrangência do SPED. ....	21
Figura 2 - Obrigações acessórias antes da implantação do SPED. ....	22
Figura 3 - Sistemática de relacionamento antes e depois do SPED. ....	24
Figura 4 - Estrutura resumida da ICP-Brasil.....	25
Figura 5 - Esquema de transmissão de informações ao SPED.....	28

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Clientes pessoa jurídica por segmento em relação a cada sistema de tributação.....	52
Gráfico 2 - Adequação dos profissionais contábeis as exigências da legislação. ....	53
Gráfico 3 - Legislação disponível SPED Contábil.....	54
Gráfico 4 - Legislação disponível SPED Fiscal. ....	54
Gráfico 5 - Legislação disponível EFD Contribuições Sociais. ....	55
Gráfico 6 - Implantação do SPED grau de dificuldade de implantação. ....	56
Gráfico 7 - Investimento em <i>software</i> .....	57
Gráfico 8 - Valor investido em <i>software</i> .....	58
Gráfico 9 - Investimento em <i>hardware</i> .....	58
Gráfico 10 - Valor de investimento em <i>hardware</i> . ....	59
Gráfico 11 - Contratação de profissionais. ....	59
Gráfico 12 - Valor investido na contratação de profissionais.....	60
Gráfico 13 - Treinamento de colaboradores. ....	60
Gráfico 14 - Horas de treinamento. ....	61
Gráfico 15 - Valores estimados gastos em treinamentos de colaboradores.....	62
Gráfico 16 - Comunicação do profissional para o cliente. ....	63
Gráfico 17 - Organização da empresa para implantação do SPED. ....	64
Gráfico 18 - Incremento de honorários.....	66

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC	Autoridade Certificadora
AC-Raiz	Autoridade Certificadora Raiz
AR	Autoridade de Registro
CD	Disco Compacto
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CIAP	Controle do Crédito do ICMS do Ativo Permanente
CT-e	Conhecimento de Transporte eletrônico
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DFC	Demonstração dos Fluxos de Caixa
DNRC	Departamento Nacional de Registro de Comércio
DOAR	Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos
DVA	Demonstração do Valor Adicionado
DVD	Disco Digital Versátil
ECD	Escrituração Contábil Digital
EFD	Escrituração Fiscal Digital
EFD-Contribuições	Escrituração Fiscal – Contribuições
EFD-Social	Escrituração Fiscal Digital – Social
E-Lalur	Livro de Apuração do Lucro Real eletrônico
ENAT	Encontro Nacional de Administradores Tributários
FCont	Controle Fiscal Contábil de Transição
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
ICP-Brasil	Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira
IN	Instrução Normativa
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
ITI	Instituto Nacional de Tecnologia da Informação
NF-e	Nota Fiscal eletrônica
NFS-e	Nota Fiscal de Serviços eletrônica



PVA	Programa Validador e Assinador
PVA-EFD	Programa Validador e Assinador – Escrituração Fiscal Digital
RFB	Receita Federal do Brasil
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital

## LISTA DE APÊNDICES

Apêndice A – Questionário.....	80
--------------------------------	----

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
<b>2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA</b> .....	<b>14</b>
2.1 Evolução da Contabilidade no Brasil .....	14
2.2 A evolução da escrituração contábil .....	17
2.3 Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) .....	18
2.3.1 Objetivos e premissas .....	22
2.3.2 Certificação Digital.....	24
<b>2.4 Escrituração Digital Contábil (ECD)</b> .....	<b>27</b>
2.4.1 Obrigatoriedade e prazo de entrega.....	29
2.4.2 Formato da ECD.....	29
2.4.3 Penalidades.....	30
<b>2.5 Escrituração Fiscal Digital (EFD)</b> .....	<b>31</b>
2.5.1 Obrigatoriedade e prazo de entrega.....	32
2.5.2 Prestação das informações .....	33
2.5.3 Retificação da EFD.....	35
<b>2.6 Escrituração Fiscal Digital – Contribuições (EFD-Contribuições)</b> .....	<b>36</b>
2.6.1 Obrigatoriedade e prazo de entrega.....	36
2.6.2 Prestação das informações .....	39
2.6.3 Retificação da Escrituração.....	41
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	<b>42</b>
3.1 Quanto à abordagem.....	42
3.2 Quanto aos objetivos .....	43
3.3 Quanto aos procedimentos .....	43
3.4 Quanto aos instrumentos de coleta de dados .....	44
3.5 Perfil dos participantes da pesquisa .....	45
3.6 Quanto aos procedimentos de análise e interpretação dos dados .....	46
3.6.1 Estabelecimento de categorias .....	46
3.6.2 Tabulação dos dados .....	47
3.6.3 Análise estatística dos dados .....	47
3.6.4 Interpretação dos dados.....	47
<b>4 RESULTADOS E DISCUSSÕES</b> .....	<b>49</b>
4.1 Descrição da população .....	49
4.2 Instrumento de pesquisa .....	49
4.3 Análise e discussão dos resultados.....	50
4.3.1 Etapa I – Do perfil da atividade contábil .....	50
4.3.2 Etapa II – Do profissional contábil e sua relação com o SPED .....	52
4.3.3 Investimentos realizados na empresa contábil e no cliente.....	56
4.3.4 Etapa III – Da relação da empresa cliente com o SPED .....	62
4.3.5 Etapa IV – Da relação do profissional contábil com o Cliente .....	65
4.3.6 Etapa V – Considerações finais .....	67
4.4 Síntese dos principais resultados da pesquisa.....	70
<b>5 CONCLUSÃO</b> .....	<b>71</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>79</b>
<b>APÊNDICE</b> .....	<b>83</b>

# 1 INTRODUÇÃO

Ludícibus (2004) descreve que o homem primitivo ao inventariar seus instrumentos de caça e pesca já praticava atos de contabilidade. Mais tarde com o surgimento do comércio, criou-se a necessidade de registro das trocas efetuadas, o que deu origem aos estudos voltados para a contabilidade. Sua evolução foi relativamente lenta, até o aparecimento da moeda.

O mesmo autor afirma que a contabilidade no Brasil é bem mais recente se comparado a de outros países. Foi influenciada por pensamentos contábeis das escolas italianas e evoluiu através de legislação fiscal.

Nardon Filho (2010) descreve que escrituração contábil evoluiu com a tecnologia, transpondo a fase do papel para a fase da transmissão digital. Aliado à evolução da tecnologia, o órgão fiscalizador buscou formas de controlar todas as informações geradas em meio digital.

A Emenda Constitucional nº 42, de 2003, determina à Administração Pública Federal, Estadual e Municipal o compartilhamento das informações fiscais. A partir dessa concepção, houve adequações, de forma que foi instituído, através do Decreto nº 6.022, de 2007, o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Entre outros objetivos, o SPED visa promover a integração dos órgãos fiscalizadores das três esferas de governo, através da padronização e do compartilhamento das informações contábeis e fiscais transmitidas pelas empresas para o fisco. O SPED veio também para modernizar os processos de transmissão das informações fiscais e contábeis das empresas para o órgão fiscalizador, melhorando a integração entre as empresas e o fisco. Para validar as informações transferidas no formato digital, passou-se a utilizar o certificado digital para assinar eletronicamente as informações transmitidas.

Conforme sítio do SPED, o sistema iniciou-se com três projetos: Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e). A ECD tem por objetivo substituir a escrituração em papel pela escrituração digital dos livros Diário e seus auxiliares (se houverem), Razão e seus auxiliares (se houverem) e Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias. A EFD consiste em um arquivo digital, composto por escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse do fisco, assim como, também de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações

praticadas pelo contribuinte. A NF-e surgiu para entre outros objetivos, possibilitar o cruzamento eletrônico de informações contribuindo para uma melhor troca de informações entre os fiscos.

O responsável por enviar as informações fiscais e contábeis das empresas para o fisco é o profissional contábil, pois é ele que consolida os atos administrativos em fatos contábeis. Para atender a essa nova forma de transmissão das informações, tanto o profissional da contabilidade quanto suas empresas clientes tiveram que se adequar as modificações impostas.

Diante destas modificações que atingiram o cotidiano do profissional contábil, pergunta-se: qual é a concepção dos profissionais contábeis da cidade de Santa Maria quanto ao processo de implantação do SPED?

Alinhado à problemática, esta pesquisa, objetiva analisar a concepção dos profissionais contábeis em relação ao processo de implantação do SPED. Especificamente, pretende-se: a) apresentar a sistemática do SPED através da revisão da legislação e bibliografia disponível acerca do assunto; b) identificar a concepção dos responsáveis pelas organizações contábeis de Santa Maria através da aplicação de um questionário; c) analisar os resultados obtidos e identificar as dificuldades e os benefícios que a implantação do SPED trouxe para as empresas contábeis e clientes, sobre a ótica do profissional contábil.

O presente trabalho justifica-se pela importância em conhecer na prática como se deu o processo de implantação do SPED junto aos profissionais contábeis da cidade de Santa Maria, bem como analisar as adequações frente às mudanças que o SPED trouxe no dia a dia das empresas e das organizações contábeis. A pesquisa realizada trata de um tema recente, justificando a sua importância para a comunidade acadêmica e contábil.

A metodologia utilizada para atender aos objetivos da pesquisa consiste na coleta de dados através de questionários aplicados junto aos profissionais contábeis da cidade de Santa Maria, durante o primeiro semestre do ano de 2013, sendo esta uma pesquisa quantitativa.

O trabalho divide-se em cinco capítulos. No primeiro capítulo consta a introdução, contendo um breve resumo sobre o contexto em que está inserido o tema da pesquisa, o problema, os objetivos, a justificativa e a metodologia aplicada no estudo. A revisão bibliográfica será abordada no segundo capítulo, trazendo conceitos sobre a evolução da contabilidade, informatização da escrituração

contábil, SPED e os subprojetos ECD, EFD e EFD - Contribuições. No terceiro capítulo será detalhado o método utilizado no desenvolvimento da presente pesquisa. A pesquisa realizada será relatada no quarto capítulo, onde serão demonstrados os resultados obtidos da aplicação do questionário junto aos profissionais da contabilidade. O quinto capítulo encerra o trabalho, demonstrando as conclusões e resultados obtidos com o estudo realizado.

## **2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA**

Neste capítulo, serão apresentados os principais assuntos que embasam a pesquisa, tais como: evolução da contabilidade no Brasil, evolução da escrituração contábil, SPED e seus subprojetos, em específico a ECD, EFD e a EFD-Contribuições.

### **2.1 Evolução da Contabilidade no Brasil**

Ludícibus (2004) relata que a contabilidade, talvez, seja tão antiga quanto a origem do homem pensante. Historiadores relatam que os primeiros sinais da existência de contas são de 2.000 anos a.C., porém acredita-se que anterior a isso, o homem primitivo ao inventariar o número de instrumentos de caça e pesca e rebanhos já praticava a contabilidade.

O mesmo autor afirma que ao efetuar troca de bens e produtos praticavam-se atos de comércio, dessa forma é possível perceber que desde épocas mais antigas o homem busca controlar seu patrimônio. Com o aumento dessa troca, ocasionando a difícil memorização de todos os fatos, surgiu a necessidade dos registros, o que deu origem aos estudos voltados para a contabilidade. Assim, é possível afirmar que a contabilidade surgiu a partir da necessidade do homem em registrar e controlar a evolução de seu patrimônio.

Segundo Ludícibus (2004), no Brasil a contabilidade foi fortemente influenciada pela escola italiana, e evoluiu através da legislação fiscal.

Para Coelho e Lins (2010) historicamente a contabilidade nunca foi valorizada no Brasil. Estes mesmos autores relatam que o profissional de contabilidade era conhecido de um modo geral como “guarda-livros” e era encarregado da escrituração dos livros mercantis das empresas comerciais. Os autores citam ainda, que no ano de 1770, ao ser expedido pelo rei de Portugal, Dom José, a Carta de Lei às colônias portuguesas ficou estabelecida a necessidade de matrícula de todos os guarda-livros na Junta do Comércio, surgindo a primeira regulamentação da profissão contábil.

Em junho de 1850, é promulgado o primeiro Código Comercial Brasileiro por meio da Lei nº 556, que obrigou as empresas manterem a escrituração contábil de acordo com as normas ali previstas, incluindo a publicação de balanços gerais. Conforme Coelho e Lins (2010), as referências dessa lei ficaram vigentes por muito tempo e permaneceram até o século seguinte, quando leis mais específicas entraram em vigor.

A primeira regulamentação das sociedades anônimas foi o Decreto-lei nº 2.627, de 1940, definindo as sociedades, sua constituição, liquidação e também detalhamentos sobre a elaboração de demonstrativos contábeis como o Balanço e a Demonstração de Lucros e Perdas. As sociedades anônimas são aquelas em que o capital será dividido em ações, e a responsabilidade dos sócios ou acionistas será limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas, conforme institui o artigo primeiro da Lei 6.404 de 1976.

Com as obrigações impostas pelo Código Comercial e pelo Decreto-lei nº 2.627, de 1940, a profissão de contador começa a se destacar, sendo necessário um órgão que regulamentasse as normas contábeis. Foi então criado o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, no ano de 1946, através de outro Decreto-lei, o de nº 9.295, de 1946, o qual está em vigor até os dias atuais.

Com os avanços da contabilidade e a globalização, foi preciso mudar a estrutura contábil até então existente no país. Nesse sentido, Coelho e Lins (2010) explicam que foi editada a nova Lei das Sociedades por Ações, de nº 6.404, de 1976, incorporando as tendências da escola norte-americana. A nova lei incluiu duas outras demonstrações em relação a anterior que são a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos além da mudança na nomenclatura da Demonstração de Lucros e Perdas para Resultado do Exercício.

A Lei nº 6.404, de 1976, trouxe significativas modificações no balanço patrimonial, sendo um marco para a contabilidade no Brasil, a qual permanece em vigor por mais de 30 anos. Além disso, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), criada a partir da Lei nº 6.385, de 1976, passou a ter autoridade para determinar as regras na divulgação das informações de companhias abertas, influenciando as práticas contábeis brasileiras.

Com o intuito de ajustar a contabilidade nacional à internacional, a CVM encaminha em 1999 o anteprojeto de reformulação da Lei nº 6.404, de 1976,



elaborado originalmente por representantes de entidades do mercado, e de órgãos profissionais e de ensino. Como justificativa a CVM apresenta o seguinte:

Este anteprojeto visa a adequar disposições da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), principalmente aquelas constantes dos seus capítulos XV, XVI, XVIII e XX, que tratam da matéria contábil, à nova realidade da economia brasileira, levando-se em conta o processo, cada vez mais crescente, de globalização dos mercados, bem como a evolução havida, em nível mundial, dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.(COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 1999)

Com a promulgação da Lei de nº 11.638, de 2007, e sua posterior alteração, a Lei de nº 11.941, de 2009, as demonstrações contábeis brasileiras passam a adotar alguns aspectos das normas internacionais trazendo reflexos nas demonstrações tanto no aspecto quantitativo quanto qualitativo.

A Lei nº 11.638, de 2007, além de outros aspectos, trouxe em relação às demonstrações contábeis exigidas, as alterações no artigo nº 176, da Lei nº 6.404, de 1976, conforme transcrito a seguir:

Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - demonstração do resultado do exercício; e

IV – demonstração dos fluxos de caixa;

V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.(BRASIL, 1976)

Segundo a nova lei, a Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos – DOAR passa a ser substituída pela Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC a partir de 2008 e também, a Demonstração do Valor Adicionado passou a ser de preparação e publicação obrigatórias para as companhias abertas.

A Lei nº 11.941, de 2009, introduz as mudanças na estrutura do balanço no que tange ao Ativo, conforme inciso 1º, do artigo 178:

No Ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I – ativo circulante; e

II – ativo não-circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.(BRASIL, 2009)

Percebe-se que houve a eliminação do grupo Permanente e seus componentes passam a ser classificados no grupo do Ativo Não-circulante. Também, com a criação do grupo Ativo Intangível, este passa a absorver as contas anteriormente inseridas no Ativo Imobilizado como marcas, patentes, direitos autorais e concessões. Ressalta-se ainda, a extinção do subgrupo Diferido.

O inciso 2º, da mesma lei, apresenta as alterações para o grupo do Passivo:

No Passivo as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

I- passivo circulante,

II- passivo não-circulante, e

III- patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. (BRASIL, 2009)

O Passivo, da mesma forma que ocorrido no grupo do Ativo, passa a ter o grupo Passivo Não-circulante, que abrange o Passivo Exigível a Longo Prazo e Resultados de Exercícios Futuros, sendo este extinto. O grupo Reserva de Reavaliação foi extinto e em seu lugar foi criado o grupo Ajustes de Avaliação Patrimonial, no Patrimônio Líquido. Também foi alterado o grupo Lucros e Prejuízos Acumulados, mantendo a denominação Prejuízos Acumulados.

O novo rumo, dado pela Lei nº 11.638, de 2007, e alterada pela Lei nº 11.941, de 2009, às práticas contábeis brasileiras é de adequação das normas brasileiras às normas internacionais, promovendo um mesmo entendimento para os investidores, independente da localização geográfica.

## **2.2 A evolução da escrituração contábil**

A contabilidade, desde os primórdios, vem acompanhando o desenvolvimento da humanidade e das tecnologias. Do surgimento até os dias atuais, foi grande a sua evolução e a de seus objetivos.

Oliveira (1997) define três períodos referentes à evolução dos procedimentos aplicados a contabilidade, que são o procedimento manuscrito, o procedimento mecanizado e o procedimento informatizado. O mesmo autor afirma que na fase manuscrita, inicialmente cada lançamento contábil era feito em escrita manual nos principais livros como o diário, o razão, o caixa, o controle de duplicatas a receber, o controle de contas a pagar, o controle de estoque, entre outros.

Nardon Filho (2010) descreve que, na mesma fase, eram também utilizadas máquinas de datilografar com uma pequena adaptação no carro de escrever. Fazia-se a inserção do livro diário, com o respectivo papel carbono, e acima a ficha razão onde se datilografava as informações. Dessa forma, datilografavam-se os lançamentos nas fichas razão que automaticamente eram copiados para o diário. Como cada lançamento tinha sua contrapartida, eram utilizadas duas fichas, uma para o lançamento a crédito e outra para o lançamento a débito.

O mesmo autor expõe que ao final da década de 60, empresas como Olivetti, National, entre outras, apresentaram o sistema mecanizado de escrituração, período chamado de procedimento mecanizado. As máquinas de datilografia passaram a ser elétricas e a elas era acoplada uma máquina de somar. Assim, era somente necessário digitar os valores e a máquina transcrevia automaticamente os valores para a ficha razão. Houve a redução no número de pessoas envolvidas na escrituração e facilitou o trabalho das empresas.

Segundo Nardon Filho (2010), na década de 80 foram lançados no mercado, por jovens americanos, os computadores de mesa para uso pessoal. Com a utilização de softwares como o *Lotus 1* e seus sucessores, e as planilhas eletrônicas, o tempo despendido pra execução de atividades foi reduzido consideravelmente. Juntamente, com a disseminação dos computadores, os sistemas informatizados específicos para contabilidade começaram a ser desenvolvidos e implantados. Com o passar dos anos, também os documentos em papel começaram a ser arquivados em disquetes, hoje substituídos por CDs, DVDs, *pendrive* e servidores.

Aliado a evolução das tecnologias e necessidades dos usuários da contabilidade, a profissão do contador também sofreu grandes modificações, em que o trabalho intelectual sobrepõe-se ao operacional. Conforme Oliveira (1997), para os profissionais serem bem sucedidos, atualmente, é importante a capacidade de interpretar corretamente a legislação, ter senso de organização, domínio da informática e visão gerencial.

### **2.3 Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)**

Com a globalização, as transações entre contribuintes, volume de negócios e montante de recursos movimentados aumentaram significativamente, o que trouxe

dificuldades aos gestores tributários em detectar e prevenir a evasão fiscal. Um dos maiores desafios das autoridades fiscais é combater essa evasão num país onde há inúmeras empresas formais e informais. Diante disso, foi dado o primeiro passo para a modernização tributária através da Emenda Constitucional nº 42, de 2003, que em seu artigo 37º traz a seguinte redação:

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

A integração e compartilhamento de informações definida na constituição, abre caminho para a modernização da gestão tributária, facilitando a criação do SPED.

Conforme o Portal Encontro Nacional de Administradores Tributários (ENAT), a partir da Emenda Constitucional nº 42, de 2003, criou-se a necessidade de buscar nas três esferas de governo soluções que promovessem “maior integração administrativa, padronização e melhor qualidade das informações, racionalização de custos e da carga de trabalho operacional no atendimento, maior eficácia da fiscalização, [...] cruzamento de dados em larga escala com dados padronizados [...]”.

Antes mesmo da criação do decreto que regulamenta o SPED, em julho de 2004, foi realizado o I ENAT, reunindo os titulares das administrações tributárias federal, estaduais, do Distrito Federal e dos municípios de capitais, com o objetivo de agilizar a troca de informações. De acordo com o portal do SPED, o encontro teve como objetivo,

buscar soluções conjuntas nas três esferas de governo que promovessem maior integração administrativa, padronização e melhor qualidade das informações; racionalização de custos e da carga de trabalho operacional no atendimento; maior eficácia da fiscalização; maior possibilidade de realização de ações fiscais coordenadas e integradas; maior possibilidade de intercâmbio de informações fiscais entre as diversas esferas governamentais; cruzamento de informações em larga escala com dados padronizados e uniformização de procedimentos.(SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012)

No primeiro encontro, foram celebrados dois protocolos de cooperação técnica, sendo um na área do cadastramento, Cadastro Sincronizado Nacional, e o outro de troca de informações, Escrituração Digital. Este seria a base para a criação do SPED, originando-se, no ano seguinte, no II ENAT os protocolos de nº 02/2005 e 03/2005, que objetivaram o desenvolvimento do SPED e da NF-e, respectivamente. O Protocolo de Cooperação ENAT nº 2/2005 prevê que cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil a coordenação do desenvolvimento e implantação do SPED.

Conforme o sítio do SPED, o Projeto de Modernização Tributária do qual faz parte, “consiste na implantação de novos processos apoiados por sistemas de informação integrados, tecnologia da informação e infraestrutura logística adequados”. Durante alguns anos, as três esferas governamentais juntamente com conselhos de classe, associações e 27 empresas do setor privado desenvolveram o projeto piloto em conjunto, realizando testes a fim de aprimorá-lo. Para Oliveira:

É o que vem sendo chamado de uma “construção coletiva” e marca uma nova fase na relação fisco x contribuinte no sentido da participação e discussão conjunta dos rumos da fiscalização e da prestação de contas por parte do contribuinte. (OLIVEIRA, 2009, p. 15)

Em 22 de janeiro de 2007, dentro das medidas anunciadas pelo Governo Federal, no tópico referente ao Aperfeiçoamento do Sistema Tributário, foi instituído o SPED, através do Decreto nº 6.022, de 2007, que em seu artigo 2º o define como:

Instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.

§ 1º Os livros e documentos de que trata o caput serão emitidos em forma eletrônica, observado o disposto na Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001.

§ 2º O disposto no caput não dispensa o empresário e as pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, de manter sob sua guarda e responsabilidade os livros e documentos na forma e prazos previstos na legislação aplicável. (BRASIL, 2007)

Observa-se que a base tecnológica para garantir a autenticidade, integridade e validade jurídica dos documentos eletrônicos é a certificação digital, regulamentada na Medida Provisória 2.200-2, de 2001, que será abordada no próximo item.

O Decreto nº 6.022, de 2007, determina que o sistema seja administrado pela RFB com representantes das administrações tributárias das três esferas e órgãos e entidades da administração pública direta e indireta. Ainda, apresenta em seu artigo 3º os usuários do SPED, que são:

- 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 pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas. (BRASIL, 2007)

A normativa define que as informações devem ser compartilhadas com seus usuários no limite de suas respectivas competências e sem prejuízo da observância à legislação referente aos sigilos comercial, fiscal e bancário. Também, os empresários e sociedades empresárias terão acesso às informações por eles transmitidas.

Com a implantação do SPED todas as informações enviadas pelos contribuintes estarão em uma base de dados única e compartilhada. A figura a seguir apresenta a abrangência do Sistema Público de Escrituração Digital após sua total implantação.

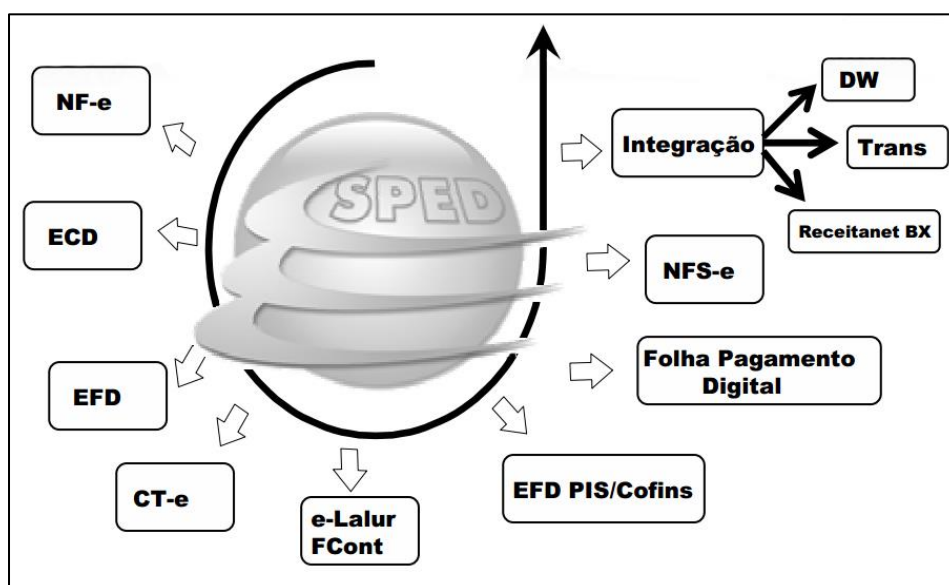


Figura 1 - Abrangência do SPED.

Fonte: Elaborado pelos autores, 2013.

Inicialmente, o projeto SPED era composto por três subprojetos independentes sendo eles a Escrituração Contábil Digital (ECD), a Escrituração Fiscal Digital – ICMS/IPI (EFD-ICMS/IPI) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e). Atualmente, agregam-se outros sete subprojetos, alguns ainda em desenvolvimento e outros já em aplicação, são eles: Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), Controle Fiscal e Contábil de Transição (FCONT), Escrituração Fiscal Digital – Contribuições (EFD-Contribuições), Escrituração Fiscal Digital – Folha de Pagamento (EFD-Social), Livro de Apuração do Lucro Real Eletrônico (E-Lalur) e Central de Balanços.

### 2.3.1 Objetivos e premissas

O SPED tem como uma das finalidades reduzir a burocracia no que tange à troca de informações entre as esferas tributárias, trazendo uma maior eficiência nas operações entre contribuintes e fisco. Conforme Oliveira (2009), “o novo sistema busca uniformizar o cumprimento de obrigações, facilitar os trabalhos das auditorias e agilizar o tratamento das informações”. A figura nº 2 demonstra a relação de obrigações acessórias antes da implantação do SPED.

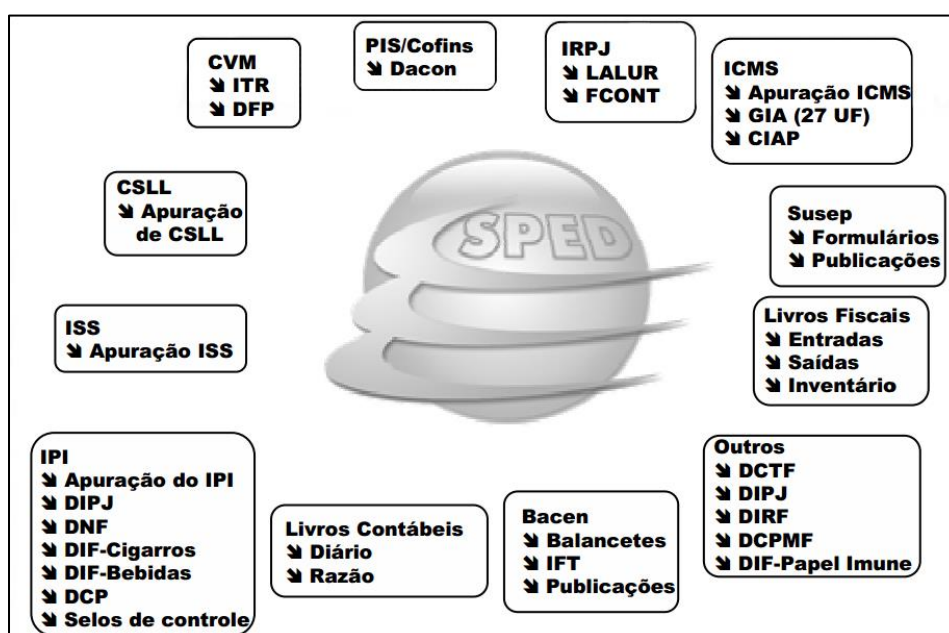


Figura 2 - Obrigações acessórias antes da implantação do SPED.

Fonte: Elaborado pelos autores, 2013.

Com o SPED, as autoridades fiscais esperam reduzir significativamente as dezenas de obrigações acessórias atuais e consolidar as informações de todas as declarações, livros e arquivos fiscais digitais em um único repositório de dados.

O sítio da RFB sobre o SPED apresenta os objetivos do SPED como sendo:

- Promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais.
- Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores.
- Tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica. (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012)

Assim, o SPED apresenta relevantes benefícios para as administrações tributárias e para os contribuintes, como a padronização, racionalização e compartilhamento das informações contábil e fiscal digital, além de minimizar custos com armazenamento e despesas com o cumprimento de obrigações acessórias.

A RFB traz no portal dedicado ao SPED alguns benefícios após a sua implantação total, quais sejam:

- Redução de custos com a dispensa de emissão e armazenamento de documentos em papel;
- Eliminação do papel;
- Redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias;
- Uniformização das informações que o contribuinte presta às diversas unidades federadas;
- Redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas;
- Redução do tempo despendido com a presença de auditores fiscais nas instalações do contribuinte;
- Simplificação e agilização dos procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária (comércio exterior, regimes especiais e trânsito entre unidades da federação);
- Fortalecimento do controle e da fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias;
- Rapidez no acesso às informações;
- Aumento da produtividade do auditor através da eliminação dos passos para coleta dos arquivos;
- Possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes a partir de um leiaute padrão;
- Redução de custos administrativos;
- Melhoria da qualidade da informação;
- Possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais;
- Disponibilidade de cópias autênticas e válidas da escrituração para usos distintos e concomitantes;
- Redução do "Custo Brasil";
- Aperfeiçoamento do combate à sonegação;



- Preservação do meio ambiente pela redução do consumo de papel.  
(SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012)

Grande parte destes benefícios somente será visível após a completude do sistema.

A figura nº 3 a seguir, demonstra a mudança da sistemática de relacionamento, Fisco-Contribuinte que se busca com a implantação do SPED.

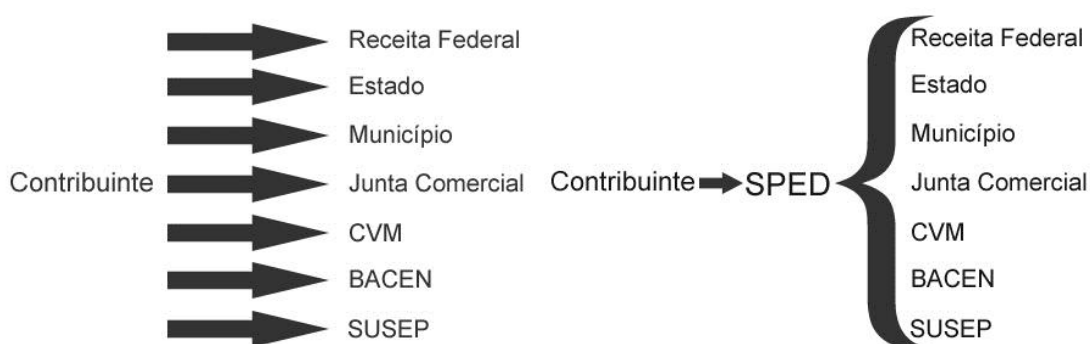


Figura 3 - Sistemática de relacionamento antes e depois do SPED.

Fonte: Elaborado pelos autores, 2013.

O contribuinte estava obrigado a enviar informações para diversos órgãos, com regras e prazos especificados por cada um deles e muitas vezes repetidos. Após a total implantação do sistema, todas as informações deverão ser submetidas ao ambiente do SPED, que ficará responsável por compartilhar as informações com os órgãos competentes.

### 2.3.2 Certificação Digital

Em função da necessidade de manter a integridade e segurança das informações, o SPED utiliza a certificação digital como condicionante para validação dos documentos eletrônicos.

O Instituto Nacional da Tecnologia da Informação (ITI), autarquia que é responsável por manter a ICP-Brasil, define certificado digital como “uma identidade virtual que permite a identificação segura e inequívoca do autor de uma mensagem ou transação feita em meios eletrônicos, como a *web*”. Neste sentido, a RFB o descreve como “[...] arquivo eletrônico que identifica quem é seu titular, pessoa física ou jurídica, ou seja, é um Documento Eletrônico de Identidade”.

Para que este documento possa estar disponível e ser válido, foi criada pela Medida Provisória 2.200-2, de 2001, a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), que é a principal autoridade regulamentadora, dando início a implantação do sistema nacional de certificados digitais.

A MP 2.200-2, de 2001, criou uma hierarquia de entidades no processo de certificação, em que a Autoridade Certificadora – Raiz (AC-Raiz) é o principal responsável pela emissão dos certificados, além de fiscalizar e auditar as demais autoridades. Subsequente, estão as Autoridades Certificadoras (AC), responsáveis por distribuir os certificados para as Autoridades de Registro (AR), que por sua vez fazem todo o processo de recebimento e encaminhamento da documentação dos solicitantes da certificação à AC, conforme demonstra a seguinte figura nº 4.

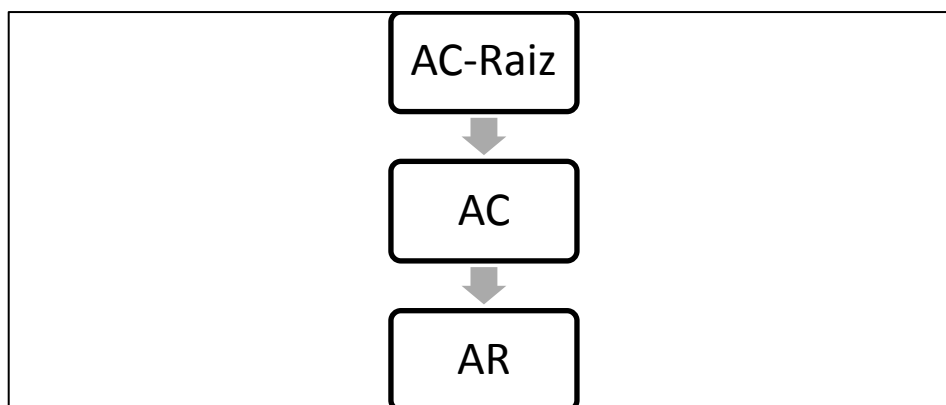


Figura 4 - Estrutura resumida da ICP-Brasil.

Fonte: Elaborado pelos autores, 2013.

Existem alguns tipos de certificados elencados na Resolução ICP-Brasil nº 41, de 2006:

a) Tipos de Certificados de Assinatura Digital:

i. Tipo A1;

ii. Tipo A2;

iii. Tipo A3;

iv. Tipo A4.

b) Tipos de Certificados de Sigilo:

i. Tipo S1;

ii. Tipo S2;

iii. Tipo S3;

iv. Tipo S4. (INFRAESTRUTURA DE CHAVES PÚBLICAS BRASILEIRA, 2006)

Segundo a mesma resolução, os certificados do tipo A1 e S1 possuem requisitos de segurança menos rigorosos, e os tipos A4 e S4 mais rigorosos.

A Resolução ITI nº 74, de 2009, aprova a versão 3.2 do DOC-ICP-05 que traz em seu item 3.1.9.2.2 os documentos que podem ser solicitados para emissão de certificado para pessoas físicas, e-CPF:

- a) Cadastro de Pessoa Física (CPF);
- b) número de Identificação Social - NIS (PIS, PASEP ou CI);
- c) número do Registro Geral - RG do titular e órgão expedidor;
- d) número do Cadastro Específico do INSS (CEI);
- e) número do Título de Eleitor; Zona Eleitoral; Seção; Município e UF do Título de Eleitor;
- f) número de habilitação ou identificação profissional emitido por conselho de classe ou órgão competente. (INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO, 2009)

Para a certificação de pessoa jurídica, conforme item 3.1.10.2 da mesma resolução deve ser apresentado no mínimo os seguintes documentos:

- a) Relativos a sua habilitação jurídica:
  - i. se pessoa jurídica criada ou autorizada a sua criação por lei, cópia do ato constitutivo e CNPJ;
  - ii. se entidade privada:
    - 1. ato constitutivo, devidamente registrado no órgão competente; e
    - 2. documentos da eleição de seus administradores, quando aplicável;
- b) Relativos a sua habilitação fiscal:
  - i. prova de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ; ou
  - ii. prova de inscrição no Cadastro Específico do INSS – CEI. (INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO, 2009)

Diante da segurança, confiabilidade e validade jurídica apresentada pelo certificado digital, a RFB, através da Instrução Normativa (IN) RFB nº 960, de 2009, e alterações posteriores, determinou a obrigatoriedade das empresas utilizarem a assinatura digital para envio das declarações e acesso a alguns serviços disponíveis no sítio. A ECD está obrigada a utilização da certificação digital conforme Instrução Normativa RFB nº 926, de 2009, em seu artigo 2º:

Parágrafo único. Os livros contábeis e documentos de que trata o caput deverão ser assinados digitalmente, utilizando-se de certificado de segurança mínima tipo A3, emitido por entidade credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), a fim de garantir a autoria, a autenticidade, a integridade e a validade jurídica do documento digital. (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2009)

Também o Convênio ICMS 143, de 2006, em sua cláusula segunda, obriga que a EFD contenha a assinatura digital:

O arquivo deverá ser assinado digitalmente de acordo com as Normas da Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil pelo contribuinte, por seu representante legal ou por quem a legislação indicar. (CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA, 2006)

Com a assinatura digital as escriturações fiscais e contábeis passam a ter validade jurídica, sendo esta a base tecnológica para garantir a autenticidade e veracidade das informações.

## 2.4 Escrituração Digital Contábil (ECD)

A ECD, também conhecida como SPED Contábil, pilar contábil do SPED, foi instituída pela Instrução Normativa RFB nº 787, de 2007. Conforme a referida legislação, consiste na substituição da escrituração comercial e fiscal pelos seus equivalentes digitais dos seguintes livros:

I - livro Diário e seus auxiliares, se houver;  
II - livro Razão e seus auxiliares, se houver;  
III - livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos. (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2007)

Como a ECD vai além das questões tributárias, visando a substituição do papel, era necessário o seu reconhecimento pelo órgão competente a fim de normatizar essa questão. Dessa forma, o Departamento Nacional do Registro do Comércio (DNRC) publicou sua Instrução Normativa DNRC nº 107, de 2008, reconhecendo em seu artigo 2º a escrituração digital, ou livro digital como é chamado por este órgão. Também o Conselho Federal de Contabilidade reconhece essa forma de escrituração conforme a Resolução CFC nº 1.299, de 2010, que aprova o Comunicado Técnico CTG 2001, definindo critérios e procedimentos para a escrituração contábil em forma eletrônica para fins de atendimento ao SPED.

Azevedo e Mariano (2009) apresentam os passos seguintes para o envio da escrituração ao ambiente do SPED.

Primeiramente, os autores afirmam que, anualmente, a partir da contabilidade normal, a escrituração deve ser convertida para um arquivo eletrônico denominado de TXT, conforme *layout* especificado na IN RFB nº 787, de 2007. Isso depende do *software* utilizado ter já implantando o sistema de geração de arquivos para o SPED.

Após a geração do arquivo, os autores citam a necessidade de se efetuar o download no sítio da RFB do meio de transporte denominado de Programa Validador e Assinador (PVA), o qual validará e assinará o documento eletrônico, pela pessoa que possui poderes de acordo com os registros da Junta Comercial e pelo contabilista. A validação não significa que será verificado o conteúdo do arquivo, mas se o formato está dentro dos padrões da instrução normativa.

Também, será necessário gerar e assinar o requerimento de autenticação dirigido à respectiva Junta Comercial e pagar a taxa de autenticação. Somente após pago o valor, a escrituração deverá ser enviada ao SPED utilizando o programa denominado Receitanet, disponibilizado também no sítio da RFB. Ao concluir a transmissão, será fornecido um recibo que deve ser impresso e arquivado pois contém importantes informações.

Conforme sítio da Receita Federal do Brasil sobre o SPED, ao receber a ECD o sistema extrai um resumo (requerimento, Termo de Abertura e Termo de Encerramento) que é disponibilizado para a Junta Comercial competente que analisará o Livro Digital e o autenticará. Para verificar a situação da ECD transmitida, deve-se utilizar a opção de “Consulta Situação” no PVA ou diretamente no sítio do SPED.

A Figura nº 5, demonstra o fluxo de entrega do SPED:

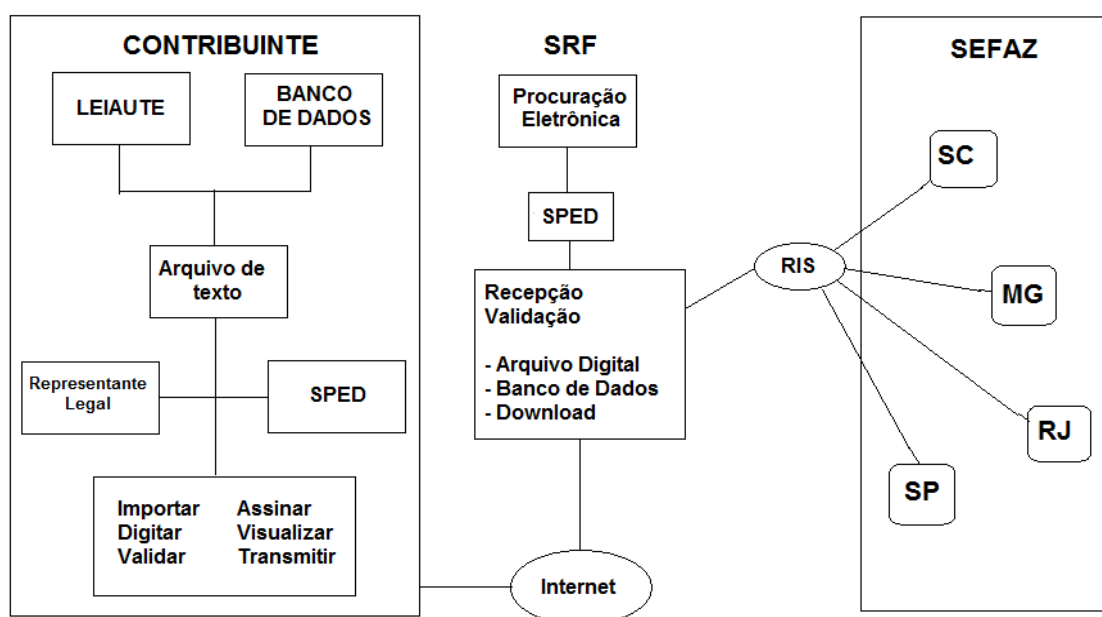


Figura 5 - Esquema de transmissão de informações ao SPED.

Fonte: Elaborado pelos autores, 2013.

Uma das grandes mudanças que a ECD trouxe, não é a forma em que os lançamentos serão escriturados, mas a substituição da impressão e encadernação pela geração de um arquivo em formato específico.

#### 2.4.1 Obrigatoriedade e prazo de entrega

Segundo a IN RFB nº 926, de 2009, estão obrigadas a adotar a ECD:

- I - em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1<sup>o</sup> de janeiro de 2008, as sociedades empresárias sujeitas a acompanhamento econômico-tributário diferenciado, nos termos da Portaria RFB nº 11.211, de 7 de novembro de 2007, e sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real;
- II - em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1<sup>o</sup> de janeiro de 2009, as demais sociedades empresárias sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real. (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2009)

Portanto, a partir do ano-calendário 2009, estão obrigadas à entrega da ECD, todas as pessoas jurídicas que sejam tributadas pelo Lucro Real, que deve ocorrer anualmente, conforme artigo 5<sup>o</sup>, até o último dia útil do mês de julho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração. Para as demais, é facultada a entrega.

#### 2.4.2 Formato da ECD

O manual de orientação do leiaute apresentado na Instrução Normativa RFB nº 787, de 2007, dita as regras para elaboração do arquivo digital da ECD. Neste arquivo, as informações contábeis estão organizadas em blocos, onde cada bloco conterá registro de abertura, registro de dados e registro de encerramento.

Azevedo e Mariano (2009) apresentam o bloco “0” como sendo de abertura, identificação e referências da empresa. O bloco “1” tem por finalidade receber os lançamentos contábeis precedido do bloco “J”, onde é informada as demonstrações contábeis. Há ainda o bloco “9” que é de controle e encerramento do arquivo digital.

Salvo quando houver especificação em contrário, todos os blocos são obrigatórios e o respectivo registro de abertura indicará a presença ou a ausência de dados informados.

### 2.4.3 Penalidades

A não apresentação nos prazos fixados, ou apresentação com incorreções ou omissões estarão sujeitas a multas, conforme previsto no art. 57 da Lei nº 12.766, de 2012.

I - por apresentação extemporânea:

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido;

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo autoarbitramento; (BRASIL, 2012)

A penalidade por apresentação da ECD fora do prazo estabelecido terá como sanção, para pessoas jurídicas que apresentaram a última declaração no lucro presumido, a multa de R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário. Para as pessoas jurídicas que tenham apurado lucro real ou arbitrado, a multa será de R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário.

II - por não atendimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, para apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital ou para prestar esclarecimentos, nos prazos estipulados pela autoridade fiscal, que nunca serão inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias: R\$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário; (BRASIL, 2012)

As pessoas jurídicas que não atenderem às intimações da Receita Federal para apresentação de declarações, demonstrativos ou escrituração digital, ou ainda prestar esclarecimentos, terão como multa o valor de R\$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário.

III - por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas: 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços. (BRASIL, 2012)

Se a declaração for apresentada pelo contribuinte com informações incorretas, incompletas ou omitidas, a penalidade será 0,2% (dois décimos por cento) sobre a receita de vendas ou serviços referentes ao mês anterior ao da entrega da declaração, não sendo inferior a R\$ 100,00 (cem reais).

§ 1º Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os valores e o percentual referidos nos incisos II e III deste artigo serão reduzidos em 70% (setenta por cento). (BRASIL, 2012)

As empresas com tratamento diferenciado, optantes pelo Simples Nacional, terão o valor reduzido em 70% (setenta por cento).

§ 2º Para fins do disposto no inciso I, em relação às pessoas jurídicas que, na última declaração, tenham utilizado mais de uma forma de apuração do lucro, ou tenham realizado algum evento de reorganização societária, deverá ser aplicada a multa de que trata a alínea b do inciso I do caput.

§ 3º A multa prevista no inciso I será reduzida à metade, quando a declaração, demonstrativo ou escrituração digital for apresentado após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício. (BRASIL, 2012)

A pessoa jurídica que utilizou mais de uma forma de apuração do lucro no mesmo ano-calendário ou realizou algum evento de reorganização societária receberá a multa de R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário. Ainda, a multa poderá ser reduzida à metade, se apresentado ao órgão competente, a declaração, demonstrativo ou escrituração digital após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício.

Se houver necessidade, após o envio do Livro Digital é possível fazer a sua substituição, porém dependerá do andamento da autenticação pela Junta Comercial. Conforme Manual de Orientação da ECD, disponível no sítio da Receita Federal do Brasil sobre o SPED, se a situação for “Em análise” ou “Substituído”, não é possível substituí-lo, nos demais casos pode-se fazer sua substituição.

## **2.5 Escrituração Fiscal Digital (EFD)**

O Ajuste SINIEF 2, de 2009 dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital (EFD). A EFD foi instituída para os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). A EFD compõe-se da totalidade das informações, em meio digital, necessárias à apuração dos impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, bem como outras de interesse das



administrações tributárias das unidades federadas e da RFB. O ajuste SINIEF 2 foi alterado posteriormente por outros ajustes.

Serão escriturados pela EFD, conforme Ajuste SINIEF 2 e alterações posteriores:

- I - Livro Registro de Entradas;
- II - Livro Registro de Saídas;
- III - Livro Registro de Inventário;
- IV - Livro Registro de Apuração do IPI;
- V - Livro Registro de Apuração do ICMS;
- VI - documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP. (CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA, 2006)

Portanto, percebe-se que as pessoas jurídicas obrigadas ao EFD somente precisarão escriturar digitalmente os livros e documento anteriormente citados.

#### 2.5.1 Obrigatoriedade e prazo de entrega

A cláusula terceira do Ato SINIEF 2, institui que a EFD será obrigatória, a partir de 1º de janeiro de 2009, para todos os contribuintes do ICMS e/ou IPI.

O § 2º da cláusula terceira, do mesmo Ato, institui que o contribuinte que não esteja obrigado à EFD poderá optar por utilizá-la. O mesmo deve solicitar a sua unidade de federação o ingresso, porém uma vez solicitando a entrada não pode mais deixar de entregar a declaração. No caso de empresas que tenham estabelecimentos em diversos locais do País, pode ocorrer que a empresa tenha estabelecimentos que não sejam obrigados a apresentar a EFD, porém, como dizem Azevedo e Mariano (2009), estes estabelecimentos necessitam manter o seu sistema com condição de gerar a obrigação nos moldes da EFD e como processamento de dados.

O Protocolo ICMS 3, de 2011, em sua cláusula segunda institui que as Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte, previstas na Lei Complementar nº 123/06, optantes pelo Simples Nacional, são dispensadas de apresentarem a EFD.

O arquivo digital da EFD deverá ser enviado até o quinto dia do mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, conforme instituído pela cláusula décima segunda do Ajuste SINIEF.

## 2.5.2 Prestação das informações

Conforme Azevedo e Mariano (2009) o processamento do arquivo inicia com o contribuinte gerando as informações a partir do seu banco de dados, dentro do leiaute da EFD resultando no arquivo de texto. Após gerar o arquivo de texto e assiná-lo digitalmente (o próprio contribuinte ou procurador pode assinar) através de certificado digital, o arquivo é transmitido, por meio da internet, para o ambiente SPED. Para comprovar o recebimento do arquivo, o contribuinte receberá do SPED um recibo de comprovação de recebimento do arquivo.

O arquivo digital da EFD, gerado pelo contribuinte, seguirá as especificações do leiaute definido em Ato COTEPE, contendo a totalidade das informações econômico-fiscais e contábeis correspondentes ao período compreendido entre o primeiro e o último dia do mês, conforme instituí a cláusula quarta do Ajuste Sinief 2. Considera-se totalidade das informações, conforme o § 1º, da cláusula quarta, do referido Ajuste:

- I - as relativas às entradas e saídas de mercadorias bem como aos serviços prestados e tomados, incluindo a descrição dos itens de mercadorias, produtos e serviços;
- II - as relativas a quantidade, descrição e valores de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produtos manufaturados e produtos em fabricação, em posse ou pertencentes ao estabelecimento do contribuinte declarante, ou fora do estabelecimento e em poder de terceiros;
- III - qualquer informação que repercuta no inventário físico e contábil, na apuração, no pagamento ou na cobrança de tributos de competência dos entes conveniados ou outras de interesse das administrações tributárias. (CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA, 2006)

O § 2º e § 3º da cláusula quarta do Ajuste SINIEF 2, informam que qualquer situação de exceção na tributação do ICMS ou IPI, deverá ser informada no arquivo digital (indicando o respectivo dispositivo legal) e que as informações deverão ser prestadas sob o enfoque do declarante.

Caso o contribuinte possua mais de um estabelecimento (filial, sucursal, agência, depósito, fábrica ou outro qualquer) as informações relativas à EFD deverão ser prestadas em arquivo digital individualizado por estabelecimento, mesmo que a apuração dos impostos ou a escrituração contábil seja efetuada de forma centralizada, conforme institui a cláusula sexta do Ajuste SINIEF 2.

O leiaute do arquivo digital da EFD será estruturado por dados organizados em blocos e detalhados por registros, para que seja possível identificar perfeitamente a totalidade das informações, conforme institui a cláusula oitava do Ajuste Sinief 2. Em seu parágrafo único, a referida cláusula, informa que os registros constituem-se das informações, gravadas em meio digital, contidas nos documentos.

[...] os registros constituem-se da gravação, em meio digital, das informações contidas nos documentos emitidos ou recebidos, a qualquer título em meio físico ou digital, além de classificações e ajustes efetuados pelo próprio contribuinte e de outras informações de interesse fiscal. (CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA, 2009)

O Ato Cotepe/ICMS nº 9, de 2008, dispõe sobre as especificações técnicas para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital (EFD), instituindo o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital - EFD, que deve ser observado pelos contribuintes do ICMS e IPI para a geração de arquivos digitais.

O arquivo deverá ser validado pelo Programa de Validação e Assinatura da Escrituração Fiscal Digital - PVA-EFD. Após a validação ocorre a assinatura digital do arquivo para assim, poder ser enviado através do PVA – EFD, por meio da internet, ao ambiente nacional do SPED, conforme instituiu a cláusula décima Ajuste Sinief 2.

Serão verificados na recepção do arquivo digital da EFD os seguintes itens: os dados cadastrais do declarante, a autoria, a autenticação, a validade da assinatura digital, a integridade do arquivo, se já houve (anteriormente) recepção de arquivo para o mesmo período de referência e a versão do PVA-EFD e tabelas utilizadas para gerar o arquivo.

Após serem efetuadas as verificações, será expedido pela administração tributária (por meio do PVA EFD) um comunicado ao declarante quando: tiver ocorrido falha ou recusa na recepção do arquivo (sendo informada a causa ao contribuinte) e quando ocorrer o recebimento regular do arquivo (gerando a emissão do recibo de entrega). No momento da emissão do recibo de entrega é que se consideram escriturados os livros (Registro de Entradas, de Saídas, de Inventário, de Apuração do IPI e de Apuração do ICMS) e o documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP. O recebimento do arquivo digital não confirma a veracidade e legitimidade das informações prestadas, conforme consta no § 3º, da cláusula décima primeira, do Ajuste SINIEF 2, de 2009, “a recepção do arquivo

digital da EFD não implicará no reconhecimento da veracidade e legitimidade das informações prestadas, nem na homologação da apuração do imposto efetuada pelo contribuinte”.

O § 2º, da cláusula décima quinta, diz que os arquivos recebidos no ambiente nacional do SPED serão imediatamente retransmitidos à unidade federada na qual está inscrito o estabelecimento do contribuinte declarante. É facultado as unidades federadas recepcionarem o arquivo digital da EFD diretamente em suas bases de dados, e após, imediatamente, retransmitir ao ambiente nacional do SPED. (§ 3º, da mesma cláusula).

Porém cabe ao ambiente nacional do SPED administrar a recepção geral dos arquivos digitais de EFD recebidos, mesmo que tenha sido utilizada a opção de os arquivos serem recepcionados pelas unidades federadas (Cláusula décima sétima, do Ajuste SINIEF 2)

### 2.5.3 Retificação da EFD

A cláusula décima terceira, do Ajuste SINIEF 2, informa que o contribuinte poderá retificar a EFD, independente de autorização da administração tributária, de duas formas: até o quinto dia do mês subsequente ao encerramento do mês da apuração ou até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração. Após o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, só poderá retificar a EFD mediante autorização da Secretaria de Fazenda, Receita, Finanças ou Tributação do seu domicílio fiscal quando se tratar de ICMS, ou pela RFB quando se tratar de IPI, nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da escrituração, quando evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de saná-la por meio de lançamentos corretivos.

A retificação de EFD não será considerada se for enviada em: período de apuração que tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal, débito constante da EFD objeto da retificação que já tenha sido enviado para inscrição em Dívida Ativa (nos casos em que importe alteração desse débito) e caso tenha sido transmitida em desacordo com as disposições estipuladas pela legislação aplicável. (§ 7º, cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 2).

## 2.6 Escrituração Fiscal Digital – Contribuições (EFD-Contribuições)

A EFD para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) - (EFD-PIS/Cofins), instituída pela Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 2010, passou a denominar-se EFD incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições) através da publicação da IN RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012.

A EFD-Contribuições constitui-se em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras operações e informações de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em arquivo digital. Constitui-se também no registro de apuração das referidas contribuições, referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, conforme instituído pelo artigo primeiro da referida instrução normativa.

O artigo 3º da IN RFB nº 1.252, de 2012, em seu parágrafo único determina como deverá ocorrer a transmissão da EFD-Contribuições para o SPED. A EFD deverá ser assinada digitalmente pelo representante da empresa ou procurador e a transmissão será efetuada utilizando-se de certificação digital.

A EFD-Contribuições emitida de forma eletrônica deverá ser assinada digitalmente pelo representante legal da empresa ou procurador (...) utilizando-se de certificado digital válido, emitido por entidade credenciada pela Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), que não tenha sido revogado e que ainda esteja dentro de seu prazo de validade, a fim de garantir a autoria do documento digital. (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012)

A EFD-Contribuições será considerada válida, após a confirmação de recebimento do arquivo digital pelo órgão fiscalizador.

### 2.6.1 Obrigatoriedade e prazo de entrega

Sujeitam à obrigatoriedade de geração de arquivo da escrituração fiscal digital da contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta – EFD-Contribuições as pessoas jurídicas de direito privado em geral e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, que apuram a Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) com base no faturamento mensal, bem como as que

apuram a Contribuição previdenciária com base na Receita Bruta, conforme instituído pelo artigo quarto do capítulo II, da IN RFB nº 1.252, de 2012:

- a) as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real;
- b) as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Presumido ou Arbitrado;
- c) as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998 que são: bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários, financeiros e agrícolas; e as operadoras de planos de assistência à saúde);
- d) as pessoas jurídicas referidas na Lei nº 7.102, de 1983 que são: estabelecimentos financeiros e empresas particulares que explorem serviços de vigilância e de transporte de valores;
- e) as pessoas jurídicas que desenvolvam as atividades relacionadas nos arts. 7º e 8º da Medida Provisória nº 540, de 2011, convertida na Lei nº 12.546, de 2011; empresas prestadoras de serviços de TI e TIC, serviços de call center e àquelas que exercem atividades de concepção, desenvolvimento ou projeto de circuitos integrados, as empresas do setor hoteleiro e as empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros;
- f) pessoas jurídicas que desenvolvam as atividades relacionadas nos §§ 3º e 4º do art. 7º e nos incisos III a V do caput do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011.

O § 3º do artigo 4º da IN RFB nº 1.252, de 2012, determina que as pessoas jurídicas imunes e isentas do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), cuja soma dos valores mensais das contribuições apuradas, seja superior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais) também são obrigadas a adotar e escriturar a EFD-Contribuições.

É facultada a entrega de EFD-Contribuições, conforme § 1º do artigo 4º da IN RFB nº 1.252, de 2012, para pessoas jurídicas referidas nos incisos I e II do caput,

em relação à escrituração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, referente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2011 e de 1º de julho de 2012, respectivamente.

O artigo 5º da IN RFBnº 1.252, de 2012, discrimina as pessoas jurídicas dispensadas de apresentar a EFD-Contribuições. A seguir, são citados algumas dessas pessoas jurídicas dispensadas:

- a) as Microempresas (ME) e as Empresas de Pequeno Porte (EPP);
- b) as pessoas jurídicas imunes e isentas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);
- c) as pessoas jurídicas que se mantiveram inativas;
- d) os órgãos públicos, as autarquias e as fundações públicas;
- e) as pessoas jurídicas ainda não inscritas no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).
- f) os condomínios edilícios;
- g) os consórcios e grupos de sociedades
- h) os consórcios de empregadores;
- i) os clubes de investimento registrados em Bolsa de Valores;
- j) os fundos de investimento imobiliário e fundos mútuos de investimento mobiliário;
- k) as embaixadas, missões, delegações permanentes, consulados-gerais, consulados, vice-consulados, consulados honorários e as unidades específicas do governo brasileiro no exterior;
- l) as representações permanentes de organizações internacionais;
- m) os serviços notariais e registrais (cartórios).

Quanto ao prazo de entrega, a EFD-Contribuições será transmitida mensalmente ao Sped até o 10º (décimo) dia útil do 2º (segundo) mês subsequente ao que se refira a escrituração, inclusive nos casos de extinção, incorporação, fusão e cisão total ou parcial conforme determinado pelo artigo 7º da IN RFBnº 1.252, de 2012.

O contribuinte que não realizar a apresentação da EFD-Contribuições no prazo, arcará com a aplicação de multa no valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário ou fração, conforme determina o artigo 10º da referida instrução normativa.

## 2.6.2 Prestação das informações

O contribuinte sujeito à EFD está obrigado a prestar informações fiscais em meio digital de acordo com as especificações constantes no Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – EFD-Contribuições, aprovado pelo Ato Declaratório Executivo Cofis nº 65, de 2012.

O Manual de Orientação do Leiaute da EFD Contribuições traz que o arquivo digital será gerado de forma centralizada pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica, e submetido ao programa disponibilizado para validação de conteúdo, assinatura digital, transmissão e visualização (PVA). A Contribuição Previdenciária com base na Receita Bruta será também apurada de forma centralizada, pela pessoa jurídica. O arquivo digital conterá as informações referentes às operações praticadas e incorridas em cada período de apuração mensal.

O artigo sexto da IN RFB nº 1.252, de 2012, determina que a EFD-Contribuições deverá ser submetida ao Programa Validador e Assinador (PVA), contendo, no mínimo, as seguintes funcionalidades:

- I - validação do arquivo digital da escrituração;
- II - assinatura digital;
- III - visualização da escrituração;
- IV - transmissão para o Sped; e
- V - consulta à situação da escrituração. (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012)

A assinatura digital será verificada quanto: a sua existência, prazo e validade para o contribuinte identificado na EFD, no início do processo de transmissão do arquivo digital, conforme consta no Manual de Orientação do Leiaute da EFD Contribuições.

O contribuinte deverá prestar informações referentes às suas operações (fiscais e contábeis) representativas de seu faturamento mensal.

O empresário, a sociedade empresária e demais pessoas jurídicas devem escriturar e prestar as informações referentes às suas operações, de natureza fiscal e/ou contábil, representativas de seu faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, correspondente à receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Bem como em relação às operações, de natureza fiscal



e/ou contábil, representativas de aquisições de bens para revenda, bens e serviços utilizados como insumos e demais custos, despesas e encargos, sujeitas à incidência e apuração de créditos próprios do regime não-cumulativo, de créditos presumidos da agroindústria e de outros créditos previstos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. (Ato Declaratório Executivo Cofis nº 65, de 20 de dezembro de 2012). (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2013)

Em relação à contribuição previdenciária com base na Receita Bruta, serão informados os elementos utilizados para a formação da base de cálculo e o valor da própria contribuição, para os fatos geradores a partir de março de 2012. Também serão escriturados os valores retidos na fonte em cada período, outras deduções utilizadas. Em relação às sociedades cooperativas, no caso de sua incidência concomitante com a contribuição incidente sobre a receita bruta, será escriturada a Contribuição para o PIS/Pasep sobre a Folha de Salários conforme consta no Manual citado.

O parágrafo único do artigo 9º, da referida IN, informa que a geração, o armazenamento e o envio do arquivo digital não dispensam o contribuinte da guarda dos documentos que deram origem às informações constantes nos arquivos, na forma e nos prazos estabelecidos pela legislação aplicável.

A apresentação da EFD-Contribuições, nos termos desta Instrução Normativa, e do Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita, definido em Ato Declaratório Executivo (ADE), editado com base no art. 12, dispensa, em relação às mesmas informações, a exigência contida na Instrução Normativa SRF nº86, de 22 de outubro de 2001. Parágrafo único. A geração, o armazenamento e o envio do arquivo digital não dispensam o contribuinte da guarda dos documentos que deram origem às informações neles constantes, na forma e nos prazos estabelecidos pela legislação aplicável. (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012)

A Instrução Normativa RFB nº 1.009, de 2010, instituiu as Tabelas de Códigos a serem utilizadas na formalização da EFD.

### 2.6.3 Retificação da Escrituração

O contribuinte que necessitar retificar a EFD Contribuições poderá substituir o arquivo anteriormente enviado mediante a transmissão de novo arquivo digital, validado e assinado digitalmente, conforme determina o artigo 11º da IN RFB nº 1.252, de 2012,

A EFD-Contribuições, entregue na forma desta Instrução Normativa, poderá ser substituída, mediante transmissão de novo arquivo digital validado e assinado, para inclusão, alteração ou exclusão de documentos ou operações da escrituração fiscal, ou para efetivação de alteração nos registros representativos de créditos e contribuições e outros valores apurados. (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012)

O § 1º do artigo 11º, da referida IN, traz o prazo de envio do arquivo retificador da EFD-Contribuições. O arquivo poderá ser transmitido até o último dia útil do ano-calendário seguinte a que se refere a escrituração substituída.

Quando o arquivo retificador da EFD Contribuições tiver por objetivo: reduzir os débitos de contribuição, alterar débitos de Contribuição ou alterar créditos de Contribuição, não produzirá efeitos quanto aos elementos da escrituração, conforme institui o § 2º do artigo 11º, da IN RFB 1.252, de 2012,

§ 2º-O arquivo retificador (...) não produzirá efeitos (...) quando tiver por objeto:

I - reduzir débitos de Contribuição:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que importe alteração desses saldos;

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na escrituração retificada, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

c) cujos valores já tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização;

II - alterar débitos de Contribuição em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal; e

III - alterar créditos de Contribuição objeto de exame em procedimento de fiscalização ou de reconhecimento de direito creditório de valores objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação.

(SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012)

O contribuinte que necessitar retificar a escrituração, cujos motivos não se enquadrem nos citados pelo artigo 11º, terá seu arquivo retificado.

### **3 METODOLOGIA**

Para realizar todo e qualquer trabalho científico parte-se de métodos para desenvolver e aplicar uma pesquisa e para dela obterem-se resultados. Segundo Marconi e Lakatos (2005) método é o processo que se utiliza para obter um determinado resultado.

Para cumprir com o objetivo geral e com os objetivos específicos propostos no presente trabalho serão utilizados métodos com as características descritas a seguir.

#### **3.1 Quanto à abordagem**

Para cumprir com o objetivo geral: a concepção dos profissionais contábeis em relação ao processo de implantação do SPED e com os objetivos específicos: a) apresentar a sistemática do SPED através da revisão da legislação e bibliografia disponível acerca do assunto; b) identificar a concepção dos responsáveis pelas organizações contábeis de Santa Maria através da aplicação de um questionário; c) analisar os resultados obtidos e identificar as dificuldades e os benefícios que a implantação do SPED trouxe para as empresas contábeis e clientes, sobre a ótica do profissional contábil, utilizou-se a abordagem quantitativa para a coleta dos dados.

A abordagem quantitativa, conforme Silva (2011) é mais adequada para apurar opiniões, atitudes explícitas e conscientes dos entrevistados pelo fato de nesse tipo de pesquisa ser utilizados instrumentos padronizados, ou seja, utilizam-se questionários. Sugere também que questionários são utilizados quando se sabe exatamente o que deve ser perguntado para atingir os objetivos da pesquisa, pois esse instrumento de pesquisa permite que se realizem projeções para a população representada. O mesmo autor explica que ao aplicar um questionário busca-se testar, de forma precisa, as hipóteses levantadas para a pesquisa e com isso fornecem-se índices que podem ser comparados com outros. Gil (1999), explica que a coleta de dados por meio de aplicação de questionário é a técnica de investigação composta por questões apresentadas por escrito às pessoas, tendo por objetivo o conhecimento de opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas, entre outros.

### **3.2 Quanto aos objetivos**

Para cumprir o seu propósito, a presente pesquisa é classificada como descritiva, pois se concentra na descrição da concepção do profissional contábil sobre a implantação do SPED, na cidade de Santa Maria, durante o primeiro semestre do ano de 2013, nos meses de maio e junho.

Para realizar essa descrição, foi aplicado um questionário (junto aos profissionais contábeis) para coletar os dados. O questionário aplicado encontra-se no apêndice nº 1 (um), deste trabalho.

Na pesquisa descritiva, Andrade (2010) relata que a principal característica é a realização da coleta de dados. Ao aplicarem-se questionários para obter dados, Andrade (2010), afirma que fatos são coletados e poderão ser registradas para posterior observação, análise, classificação e interpretação, sem que o pesquisador interfira nos fatos colocados pelos entrevistados. Gil (1999), diz que são pesquisas descritivas, aquelas que têm por objetivo levantar as opiniões, atitudes e crenças de uma população.

### **3.3 Quanto aos procedimentos**

Pesquisa bibliográfica é aquela que se constitui por meio da consulta bibliográfica em livros e em artigos científicos (GIL, 1999). A principal vantagem da pesquisa bibliográfica, para o mesmo autor, é que ela permite ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla da que poderia pesquisar diretamente, ou seja, através deste tipo de pesquisa pode-se aprender e ter contato com diferentes tópicos do assunto sem ter que pesquisar cada um separadamente. Para Marconi e Lakatos (2005), a função da pesquisa bibliográfica é de colocar o pesquisador em contato com tudo o que foi de alguma forma anteriormente pesquisada sobre um determinado assunto. Essa descrição do que já foi dito sobre determinado assunto propicia o exame de um tema sob um novo enfoque ou abordagem vindo a trazer conclusões inovadoras.

Tendo em vista que um dos objetivos da presente pesquisa é apresentar a sistemática do SPED por meio da revisão da legislação e de bibliografia disponíveis sobre esse tema, justifica-se a fazer uso da pesquisa bibliográfica para desenvolver o presente estudo.

### **3.4 Quanto aos instrumentos de coleta de dados**

Os dados da presente pesquisa foram coletados através de questionários aplicados junto a profissionais contábeis durante o primeiro semestre do ano de 2013, nos meses de maio e junho.

O questionário aplicado é composto por cinco etapas. Foi necessária a divisão em etapas para facilitar o entendimento por parte do respondente e para segregar as análises, a fim de identificar a concepção dos profissionais contábeis de Santa Maria em relação à implantação do SPED.

Na primeira etapa, buscou-se saber o perfil da atividade contábil. Foram questionados aspectos relacionados com: a forma de exploração da atividade contábil, tempo de atuação da empresa contábil no mercado, se havia ou não divisão interna na empresa e qual seria essa divisão, quantidade de colaboradores por departamento, número de clientes (pessoa jurídica) por seguimento e a quantidade de clientes (pessoa jurídica) por cada sistema de tributação.

Na segunda etapa, o objetivo era de descobrir a relação do profissional contábil com o SPED. Foram questionados aspectos referentes a forma como o profissional contábil atualizou-se (se foi participando de cursos, estudando por conta própria, etc.), a opinião do profissional sobre a compreensão e aplicabilidade da legislação sobre SPED, módulo de SPED mais complexo para a implantação, investimentos realizados para implantação do SPED e valores de investimentos despendidos para implantar esse investimentos.

Na terceira etapa, buscou-se analisar a relação da empresa cliente com o SPED. Investigou-se como o cliente foi informado sobre a implantação do sistema, se o cliente estava preparado para receber a implantação, investimentos que foram necessários para realizar a implantação, valores de investimentos despendidos na implantação do SPED, benefícios pós implantação do SPED, quem seria o responsável pela entrega dos arquivos para o SPED e como estão sendo entregues estes arquivos.

Na quarta etapa, investigou-se a relação do profissional contábil com o cliente. O objetivo era descobrir se com a implantação do SPED houve melhoria na qualidade das informações advindas dos clientes, se houve incremento nos valores

dos honorários e se tal acréscimo foi compatível com o investimento realizado pelo profissional.

A quinta e última etapa foi reservada para as considerações finais, sendo que nesta etapa questionados os benefícios e dificuldades encontrados pelos profissionais contábeis na implantação do SPED, como estava a preparação do profissional contábil para a implantação dos novos módulos do SPED, em especial o módulo SPED EFD Social e, se o SPED era considerado pelos profissionais como uma ferramenta de fiscalização.

O questionário é composto por perguntas abertas, fechadas e dependentes. Conforme Gil (1999) questões fechadas, apresentam ao respondente um conjunto de alternativas de resposta para que seja escolhida a que melhor representa sua situação ou ponto de vista. O mesmo autor informa que questões abertas são aquelas em que se apresenta a pergunta e é deixado um espaço para que o entrevistado responda a pergunta sem qualquer restrição, com isso o entrevistado não é forçado a enquadrar suas percepções em alternativas pré-colocadas. E, questões dependentes para Gil (1999) são questões que tem relação com outra, ou seja, a resposta de uma questão depende da resposta dada a outra questão.

### **3.5 Perfil dos participantes da pesquisa**

Os dados referentes à população de sociedades contábeis ativas em Santa Maria foram coletados por meio do sítio do CFC (<http://portalcfc.org.br/>), nos dias 23 e 24 de maio de 2013. Do total de 6.273 (seis mil duzentas e setenta e três) sociedades cadastradas no Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 78 (setenta e oito) sociedades encontram-se ativas em Santa Maria. Foi considerada toda a população para aplicar a pesquisa. Os nomes das sociedades ativas em Santa Maria são dados sigilosos e foram utilizados apenas para o desenvolvimento da pesquisa.

Gil (1999) conceitua população como o conjunto definido de elementos que possuem determinadas características. Para aplicar a pesquisa, buscou-se saber qual a população de sociedades contábeis ativas em Santa Maria durante o ano de 2013. Optou-se por sociedades contábeis visto que os profissionais encontram-se agrupados nas sociedades. O questionário foi respondido pelo profissional contábil, que respondeu informações relativas a seus clientes.

Foram obtidos através de pesquisas na *internet* contatos de telefone de 60 (sessenta) sociedades, sendo esse o número não probabilístico de amostras acessíveis. Destes sessenta contatos, 43 (quarenta e três) concordaram em participar da pesquisa. Descobriu-se, através do contato realizado para aplicar a pesquisa, que 10 (dez) dos entrevistados não possuem clientes obrigados ao SPED. 14 (quatorze) entrevistados não responderam ao questionário enviado. Os profissionais alegaram que não poderiam participar da pesquisa por estarem em período de intenso trabalho devido às inúmeras obrigações profissionais a serem cumpridas no período da aplicação da pesquisa. Os resultados foram baseados nos 19 (dezenove) questionários respondidos, ou seja, 44% (quarenta e quatro) da população que aceitou participar da pesquisa.

### **3.6 Quanto aos procedimentos de análise e interpretação dos dados**

A análise dos dados seguiu os seguintes critérios: estabelecimento de categorias, tabulação dos dados, análise estatística dos dados e interpretação dos dados.

#### **3.6.1 Estabelecimento de categorias**

Conforme Gil (1999) usa-se este tipo de análise para organizar os dados obtidos conforme características comuns que os mesmos possuem. Na presente pesquisa, o estabelecimento de categorias foi necessário nas questões que envolviam perguntas abertas.

Na etapa III (três) do questionário, o questionamento sobre como ocorre o processo de entrega e validação das informações para o SPED foi analisado considerando as três categorias de análise estabelecidas: “organização contábil realiza todo o processo”, “empresa cliente e profissional contábil trabalham em conjunto” e “cada módulo de SPED tem um responsável”.

Na etapa V (cinco) do questionário aplicado, os entrevistados relataram quais as dificuldades e quais os benefícios identificados na implementação do SPED.

Para analisar as dificuldades foram estabelecidas 11 (onze) categorias: falta de conhecimento do profissional contábil, dificuldade de comunicação, suporte, tempo para estudo, mão de obra, interpretação da legislação, muitas informações

solicitas, não houve dificuldade investimento para a implantação, conscientização do empresário e organização interna da empresa cliente.

Na análise dos benefícios, os citados pelos profissionais contábeis foram comparados aos benefícios trazidos pela legislação. Os que não eram comuns foram separados em duas categorias: outros benefícios relatados e SPED não trouxe benefícios.

Na etapa V (cinco) também foi questionado se o profissional contábil considerava o SPED como uma ferramenta de fiscalização. Para isso foi estabelecida a categoria: SPED como ferramenta de fiscalização.

### 3.6.2 Tabulação dos dados

Conforme Gil (1999) a tabulação eletrônica de dados ocorre quando o pesquisador tiver acesso a um computador, podendo armazenar os dados de maneira acessível, organizar e analisar os dados estatisticamente. A tabulação dos dados da presente pesquisa foi realizada de forma eletrônica através de planilha Excel.

### 3.6.3 Análise estatística dos dados

Gil (1999) diz que a análise estatística é desenvolvida em dois níveis: sendo o primeiro a descrição dos dados e o segundo a avaliação das generalizações obtidas a partir destes dados.

Utilizou-se a análise estatística dos dados para determinar o grau de similaridade das respostas fornecidas pelos entrevistados e demonstrar através dessa similaridade o cumprimento do objetivo geral do presente trabalho.

### 3.6.4 Interpretação dos dados

Gil (1999) diz que não há na literatura especializada normas que indiquem os procedimentos a serem adotados para realizar o processo de interpretação dos dados. O que existe são recomendações de como se deve proceder para interpretar os dados obtidos.



Na pesquisa realizada, buscou-se interpretar os dados visando identificar a concepção dos profissionais contábeis de Santa Maria em relação à implantação do SPED.

## **4 RESULTADOS E DISCUSSÕES**

Este capítulo tem como objetivo apresentar os resultados obtidos através da pesquisa realizada, que teve como finalidade identificar a concepção dos profissionais da área contábil de Santa Maria em relação à implantação do SPED.

### **4.1 Descrição da população**

A população levantada totalizou 78 (setenta e oito) sociedades de profissionais ativas em Santa Maria. Foi considerada toda a população para aplicar a pesquisa e os contatos foram obtidos por meio de consulta na *internet*. Foram obtidos, através da consulta realizada, contatos de telefone de 60 (sessenta) sociedades de profissionais, sendo os demais não encontrados por meio da consulta realizada.

Destes, 43 (quarenta e três) concordaram em participar da pesquisa. Descobriu-se, através do contato realizado para aplicar a pesquisa, que 10 (dez) dos entrevistados não possuíam clientes obrigados ao SPED e 14 (quatorze) dos entrevistados não responderam ao questionário enviado. Os resultados foram baseados nos 19 (dezenove) questionários respondidos, ou seja, 44% (quarenta e quatro por cento) da população que concordaram em participar da pesquisa.

### **4.2 Instrumento de pesquisa**

O questionário foi dividido em cinco etapas para facilitar o entendimento por parte do respondente e para segregar as análises. O instrumento de pesquisa foi respondido pelo profissional contábil, responsável pela empresa de serviços contábeis, que prestou informações relativas também a seus clientes.

Buscou-se na primeira etapa identificar o perfil da sociedade de profissionais a que os entrevistados estão vinculados. A segunda etapa aborda a relação do profissional contábil com o Sistema Público de Escrituração Digital visando evidenciar como foi tratada a inovação por parte do profissional. A adequação das empresas clientes em relação ao SPED foi abordada na terceira etapa. A relação do profissional contábil com a empresa cliente no que se refere à comunicação e implantação do SPED foi abordada na quarta etapa. A quinta etapa questionou o

profissional em relação aos benefícios, dificuldades e sua preparação para a implantação dos novos projetos do SPED.

O questionário na íntegra encontra-se no apêndice N° 1.

### **4.3 Análise e discussão dos resultados**

A seguir, transcrevem-se a análise das respostas obtidas a partir da sua compilação e tabulação bem como as representações gráficas, que permitem uma melhor visualização e análise e interpretação dos dados.

#### **4.3.1 Etapa I – Do perfil da atividade contábil**

Esta etapa do questionário teve como objetivo traçar o perfil da sociedade profissional contábil e dos clientes assistidos.

Por meio das respostas obtidas, é possível afirmar que a forma de exploração da atividade contábil predominante é de sociedades simples do tipo limitada, representando 53% (cinquenta e três por cento) dos respondentes, seguido por 21% (vinte e um por cento) de empresários individuais, 21% (vinte e um por cento) de sociedades empresárias e 5% (cinco por cento) de sociedades simples. Cabe ressaltar que nenhum dos respondentes trabalha de forma autônoma.

Em relação ao questionamento sobre o tempo de atuação da sociedade contábil no mercado, 58% (cinquenta e oito por cento) das empresas responderam que estão no mercado há mais de 15 (quinze) anos. Também existe uma considerável parcela de empresas que podem ser consideradas novas no mercado, que é 21% (vinte e um por cento) com 1 (um) a 5 (cinco) anos de atividade.

No que se refere à departamentalização nas empresas de serviços contábeis, foi possível constatar que 74% (setenta e quatro por cento) dos respondentes possuem divisão interna por departamentos.

Na questão que trata de quais departamentos fazem parte da divisão interna da empresa, o profissional contábil poderia assinalar todos os que existissem. O departamento fiscal está presente em 58% (cinquenta e oito por cento) das sociedades contábeis respondentes. E possui em 47% (quarenta e sete por cento) destas sociedades, de 1 (um) a 3 (três) colaboradores no referido departamento, 11% (onze por cento) possui de 4 (quatro) a 7 (sete) colaboradores e 16% (dezesseis

por cento) possui mais de 7 (sete) colaboradores no departamento fiscal. O departamento contábil está presente em 63% (sessenta e três por cento) das sociedades respondentes 42% (quarenta e dois por cento) possuem de 1 (um) a 3 (três) colaboradores, sendo que 11% (onze por cento) possui de 4 (quatro) a 7 (sete) colaboradores enquanto que 21% (vinte e um por cento) possui mais de 7 (sete) colaboradores. O departamento de pessoal está presente em 74% (setenta e quatro por cento) destas organizações contábeis e é composto, em 47% (quarenta e sete por cento) dessas organizações, por 1 (um) a 3 (três) colaboradores, seguido por 16% (dezesesseis por cento) com mais de 7 (sete por cento) colaboradores e 11% (onze por cento) de 4 (quatro) a 7 (sete) colaboradores. Há ainda, alguns departamentos específicos em 37% (trinta e sete por cento) de empresas contábeis, as quais citam o de abertura e legalização de empresas, o de pessoa física e consultorias, o de controles externos e o de contratos, alvarás, serviços externos como na Receita Federal, Prefeitura Municipal entre outros. Apenas um dos questionados respondeu ser o contador responsável por todas as áreas da empresa.

De um total de 1035 (mil e trinta e cinco) empresas clientes das sociedades de profissionais entrevistadas, foi constatado que 37% (trinta e sete por cento) são tributados pelo Simples Nacional no segmento do comércio, 18% (dezoito por cento) são prestadores de serviço e 2% (dois por cento) são indústrias. No Lucro Presumido 23% (vinte e três por cento) são empresas prestadoras de serviços, 8% (oito por cento) do setor do comércio e 1% (um por cento) de indústria. Ainda, em consideração ao Lucro Real, 7% (sete por cento) das empresas são do setor do comércio, 3% (três por cento) são prestadoras de serviço e 1% (um por cento) indústria.

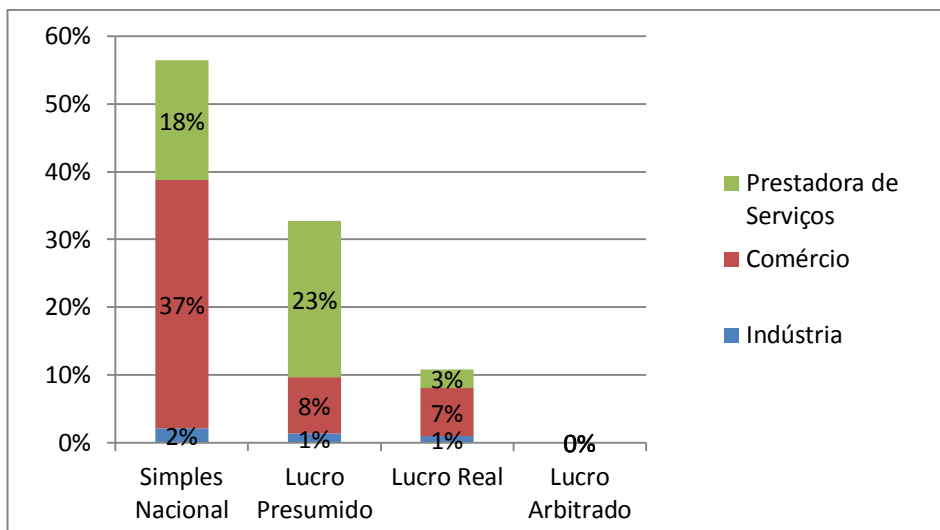


Gráfico 1 - Clientes pessoa jurídica por segmento em relação a cada sistema de tributação.

Fonte: Elaborado pelos autores, 2013.

Com relação ao número de clientes que estão obrigados ao envio do SPED em cada um dos projetos, foi possível verificar que a maioria está obrigada a entrega da EFD Contribuições. Para a ECD e a EFD, 58% (cinquenta e oito por cento) e 53% (cinquenta e três por cento) dos respondentes apresentaram, respectivamente, de 1 (um) a 10 (dez) clientes.

Como pode ser observado no Gráfico 1, dos sistemas de tributação abrangidos pelo SPED, a maioria dos clientes tributados pelo Lucro Presumido são prestadores de serviços, enquanto que os tributados pelo Lucro Real serem maioria do setor do comércio.

#### 4.3.2 Etapa II – Do profissional contábil e sua relação com o SPED

Na segunda etapa do questionário a abordagem foi referente à relação do profissional contábil com o SPED para verificar como se deu a implantação do sistema na sociedade contábil e a forma como foi tratada pelo profissional.

Foi questionado sobre como o profissional adequou-se às exigências instituídas pela legislação acerca do SPED. Os profissionais poderiam escolher entre as alternativas, todas as que correspondessem ao realizado na obtenção de conhecimento sobre o assunto.

Na representação gráfica verificou-se que 100% (cem por cento) dos profissionais estudaram por conta própria, por meio de livros e materiais adquiridos,

84% (oitenta e quatro por cento) participaram de cursos acerca do assunto, 74% (setenta e quatro por cento) participaram de treinamentos e 58% (cinquenta e oito por cento) participou de seminários sobre o assunto.

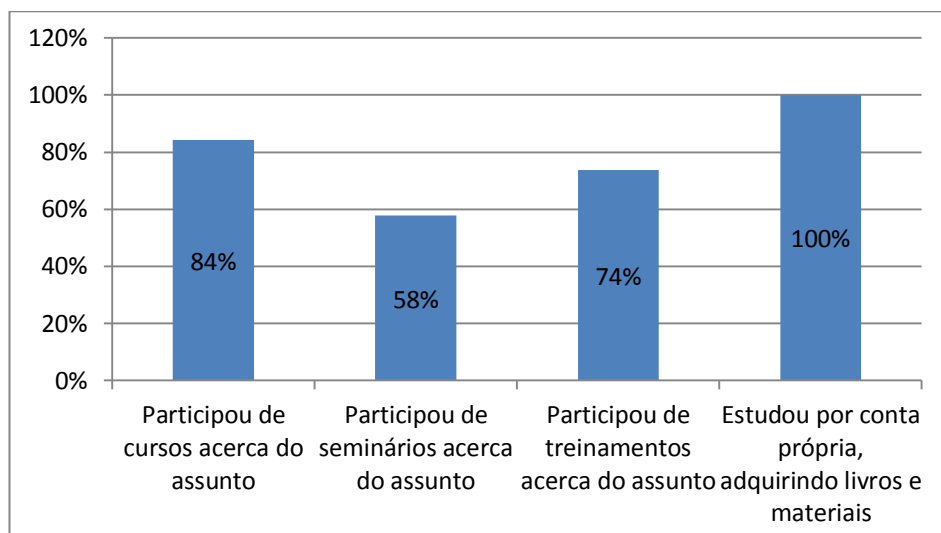


Gráfico 2 - Adequação dos profissionais contábeis às exigências da legislação.  
Fonte: Elaborado pelos autores, 2013.

Através da análise constatou-se que todos os profissionais estudaram por conta própria e também buscaram conhecimento participando de cursos, seminários e treinamentos.

Quanto à aplicabilidade da legislação disponível sobre o SPED Contábil, 58% (cinquenta e oito por cento) dos profissionais consideraram o módulo de média aplicabilidade e 37% (trinta e sete por cento) consideraram o mesmo módulo como de difícil aplicabilidade, 68% (sessenta e oito por cento) dos respondentes consideraram a legislação do SPED Contábil de média compreensão, enquanto que 16% (dezesseis por cento) considerou-a de difícil compreensão. Observa-se ainda que nenhum dos profissionais considerou a aplicabilidade fácil.

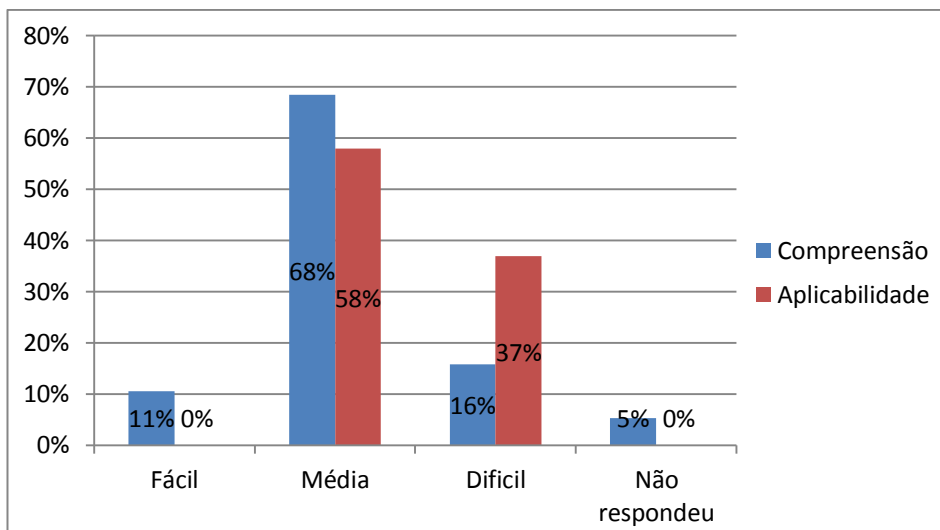


Gráfico 3 - Legislação disponível SPED Contábil.

Fonte: Elaborado pelos autores, 2013.

Em geral, verifica-se que a legislação do SPED Contábil é considerada pela maioria dos respondentes como de média compreensão e aplicabilidade.

A legislação que trata do módulo SPED Fiscal foi considerada por 68% (sessenta e oito por cento) dos profissionais como de média compreensão, enquanto que 32% (trinta e dois por cento) dos profissionais consideraram-na de difícil compreensão, 63% (sessenta e três por cento) dos respondentes veem como de média aplicabilidade a legislação do SPED Fiscal e 37% (trinta e sete por cento) a consideram difícil. Nenhum dos profissionais considerou como fácil a aplicabilidade e a compreensão da legislação disponível.

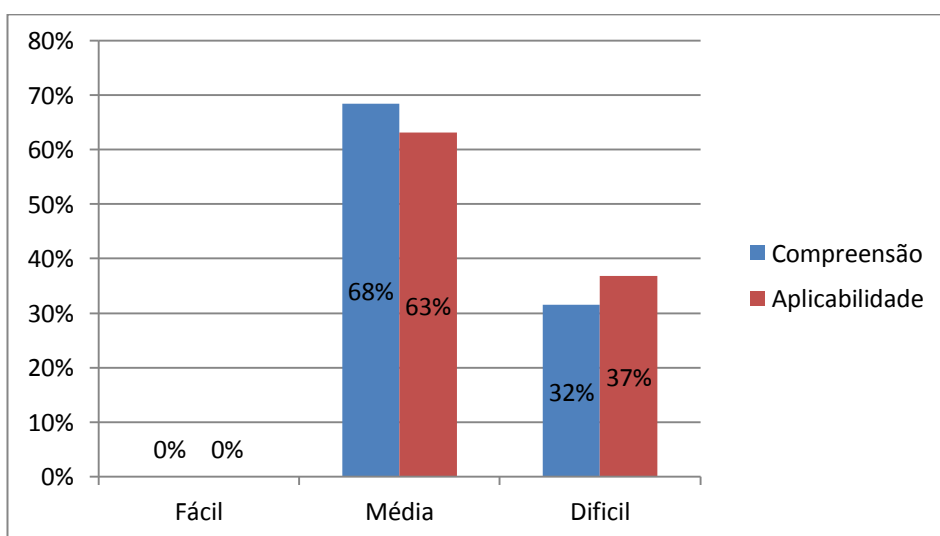


Gráfico 4 - Legislação disponível SPED Fiscal.

Fonte: Elaborado pelos autores, 2013.

Conforme demonstrado no Gráfico 4, a maioria dos respondentes considera de média aplicabilidade e compreensão acerca da legislação do SPED Fiscal.

Quanto à aplicabilidade da legislação sobre a EFD-Contribuições, foi considerado por 63% (sessenta e três por cento) de média aplicabilidade, enquanto que 32% (trinta e dois por cento) considerou-a de difícil aplicabilidade e 5% (cinco por cento) de fácil aplicabilidade. 68% (sessenta e oito por cento) dos profissionais consideraram de média compreensão a legislação disponível, 21% (vinte e um por cento) considerou de difícil compreensão e 11% (onze por cento) de fácil compreensão.

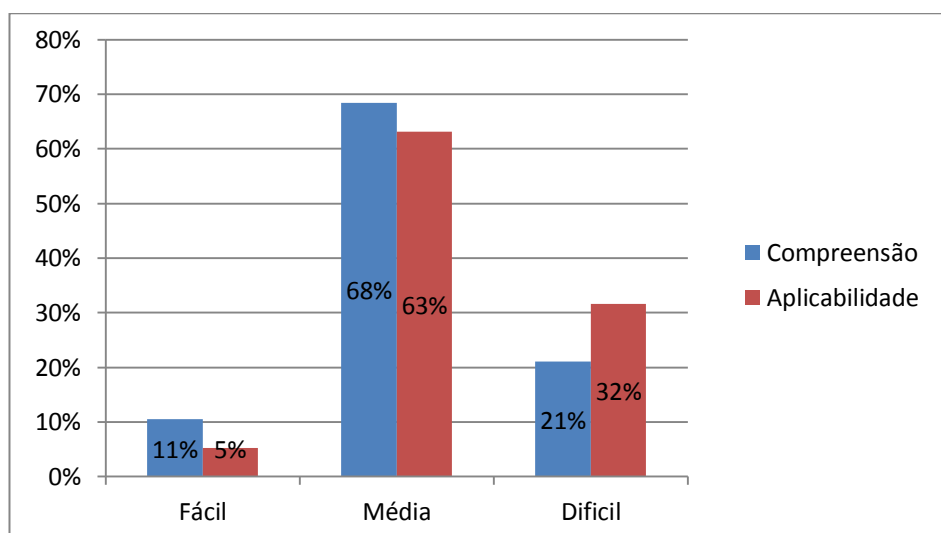


Gráfico 5 - Legislação disponível EFD Contribuições Sociais.

Fonte: Elaborado pelos autores, 2013.

Baseado no Gráfico 5 é possível afirmar que 63% (sessenta e três por cento) e 68% (sessenta e oito por cento) dos respondentes consideram a legislação sobre EFD-Contribuições de média aplicabilidade e compreensão, respectivamente.

A partir das análises gráficas, constatou-se que o módulo de SPED considerado pelos respondentes como de maior dificuldade de compreensão e aplicabilidade da legislação foi o módulo de SPED Fiscal, enquanto que os demais módulos foram considerados medianos, em sua compreensão e aplicabilidade da legislação.

Sobre a implantação do SPED, os profissionais contábeis foram questionados sobre qual módulo teria sido o mais complexo para implantar, respondendo na



escala de 1 (um) a 3 (três), sendo 1 (um) para o menos complexo e 3 (três) para o mais complexo.

Conforme a análise gráfica dos dados obtidos, 25% (vinte e cinco por cento) dos profissionais contábeis consideraram o SPED Contábil como o módulo mais fácil de implantar. O módulo mais difícil considerado por 17% (dezesete por cento) dos respondentes foi o EFD-Contribuições.

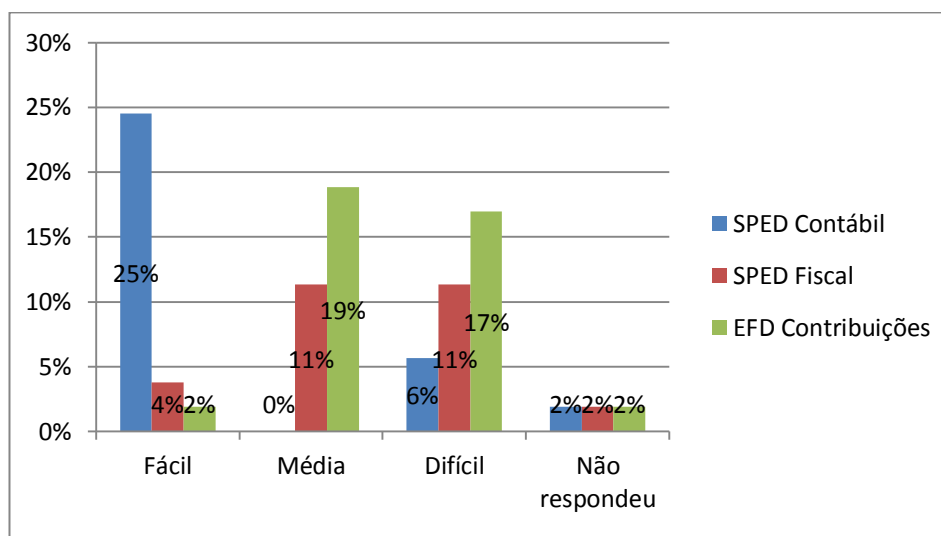


Gráfico 6 - Implantação do SPED grau de dificuldade de implantação.

Fonte: Elaborado pelos autores, 2013.

O resultado apresentado nos Gráficos n<sup>os</sup> 3, 4 e 5, referentes a aplicabilidade e compreensão sobre a legislação dos módulos SPED Contábil, SPED Fiscal e EFD-Contribuições, justifica a complexidade em relação a implantação dos projetos.

#### 4.3.3 Investimentos realizados na empresa contábil e no cliente

As etapas dois e três do questionário abordaram a relação do profissional contábil e da empresa cliente com o SPED. Como grande parte das perguntas eram em comum, a análise será realizada em conjunto, justamente para poder comparar os resultados e verificar como se realizou a implantação do SPED com o profissional e com a empresa cliente. O questionário foi respondido apenas pelo profissional contábil com informações relativas a seus clientes.

A primeira questão em comum abordou quais investimentos foram necessários para a implantação do SPED. Os investimentos foram discriminados na

pergunta como investimentos realizados em *software*, *hardware*, contratação de profissionais e treinamento de colaboradores.

Para os profissionais contábeis, 42% (quarenta e dois por cento) investiram em melhorias e implementações no *software* que já utilizavam na empresa no desenvolvimento de suas atividades profissionais. Na empresa cliente, 32% (trinta e dois por cento) responderam que investiram na implementação e melhoria do *software* em uso.

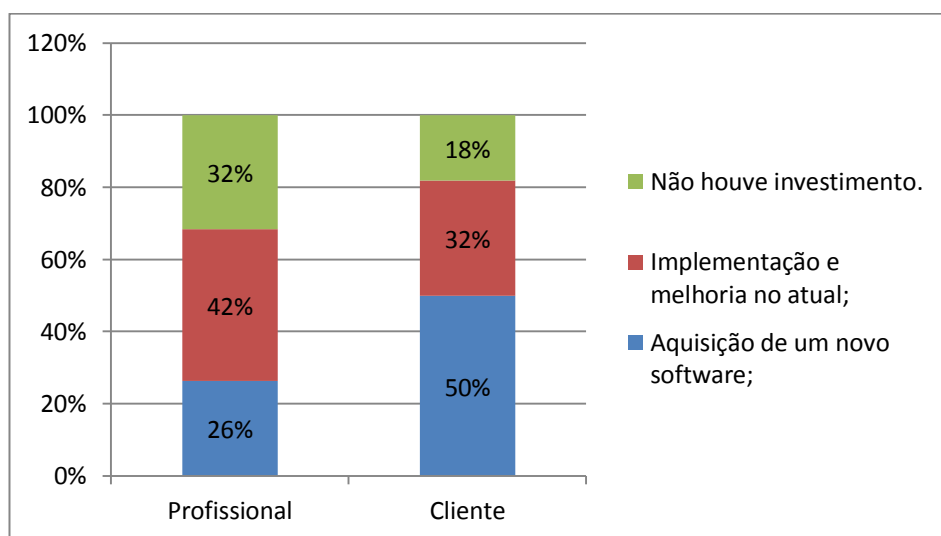


Gráfico 7 - Investimento em *software*.

Fonte: Elaborado pelos autores, 2013.

Em relação ao valor (aproximado) investido na aquisição/melhoria do *software*, 42% (quarenta e dois por cento) dos profissionais contábeis responderam que investiram cerca de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) a R\$ 10.000,00 (dez mil reais) neste quesito. Para as empresas clientes, 68% (sessenta e oito por cento) responderam que investiram também cerca de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

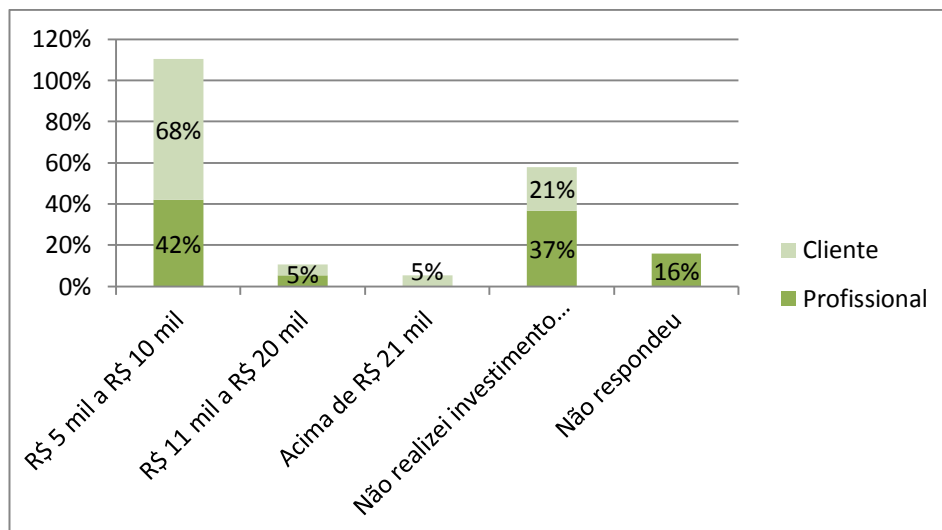


Gráfico 8 - Valor investido em *software*.  
Fonte: Elaborado pelos autores, 2013.

O gráfico nº 9 traz que no quesito investimento realizado em *hardware* por parte dos profissionais contábeis, 43% (quarenta e três por cento) realizaram investimento em aquisição de computadores e/ou servidores. Na empresa Cliente, 50% (cinquenta por cento) investiram em novas máquinas para implantação do SPED.

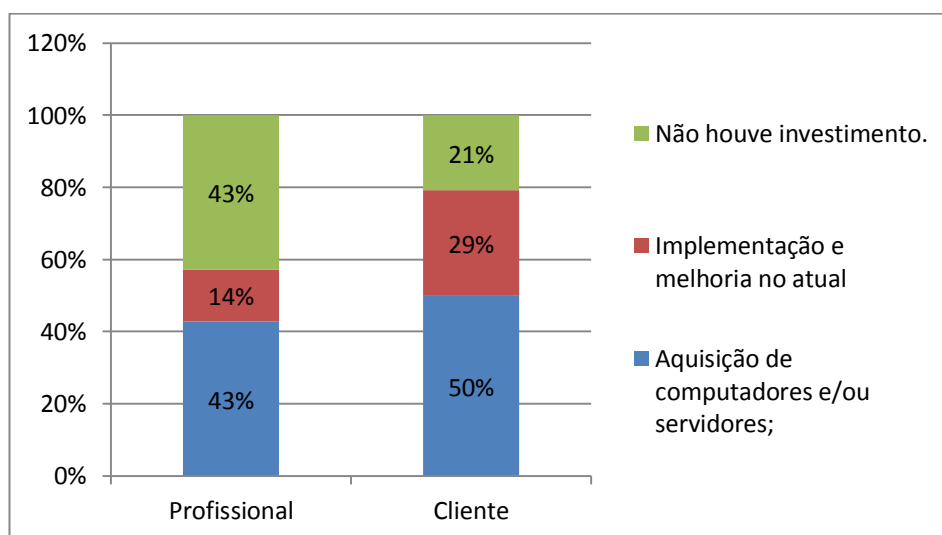


Gráfico 9 - Investimento em *hardware*.  
Fonte: Elaborado pelos autores, 2013.

Quanto ao valor estimado investido na aquisição/melhoria de *hardware*, 53% (cinquenta e três por cento) dos profissionais contábeis realizaram investimento nos valores entre R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) e R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). 63%

(sessenta e três por cento) das empresas cliente investiram cerca de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) a R\$ 10.000,00 (dez mil reais) em aquisição ou melhoria de *hardware*.

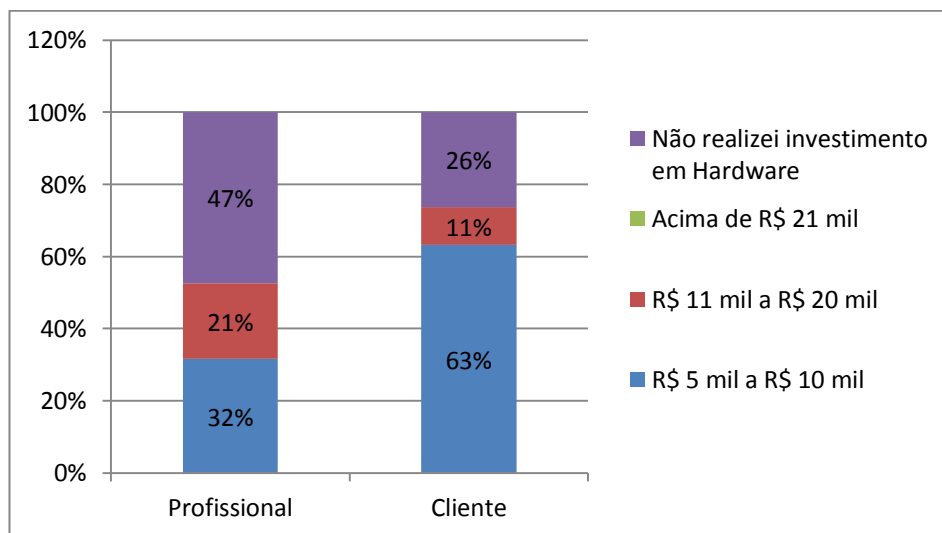


Gráfico 10 - Valor de investimento em *hardware*.

Fonte: Elaborado pelos autores, 2013.

Tanto os profissionais quanto as empresas cliente, em 37% (trinta e sete por cento), afirmaram que foram contratados de 1 (um) a 2 (dois) profissionais para auxiliarem na implantação do SPED.

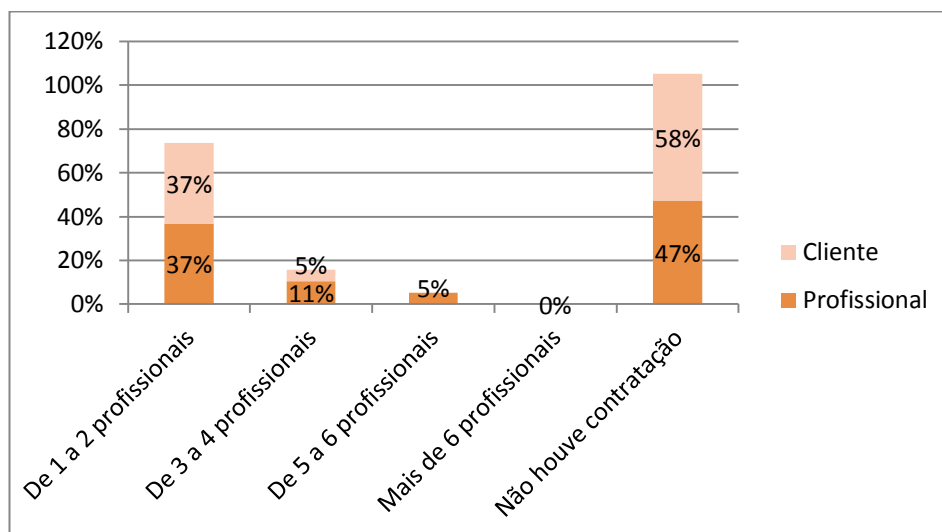


Gráfico 11 - Contratação de profissionais.

Fonte: Elaborado pelos autores, 2013.

Em relação ao valor estimado nestas contratações, 47% (quarenta e sete por cento) dos profissionais contábeis e 42% (quarenta e dois por cento) das empresas clientes realizaram investimento de R\$ 1.000,00 (mil reais) a R\$ 11.000,00 (onze mil reais) na contratação de profissionais.

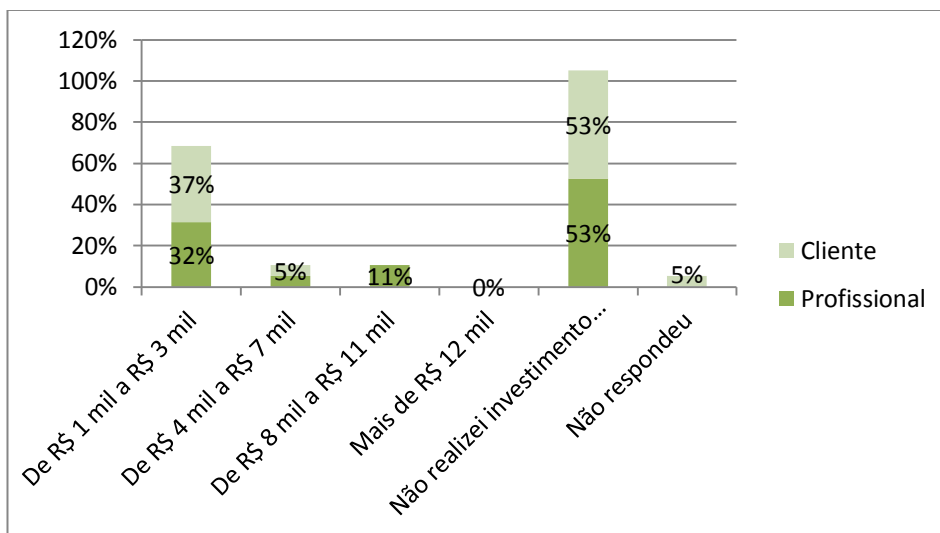


Gráfico 12 - Valor investido na contratação de profissionais.

Fonte: Elaborado pelos autores, 2013.

Treinamento de colaboradores também foi um investimento realizado pelos profissionais e empresas clientes, 95% (noventa e cinco por cento) dos profissionais contábeis e 63% (sessenta e três por cento) empresas clientes responderam que investiram em treinamentos para colaboradores.

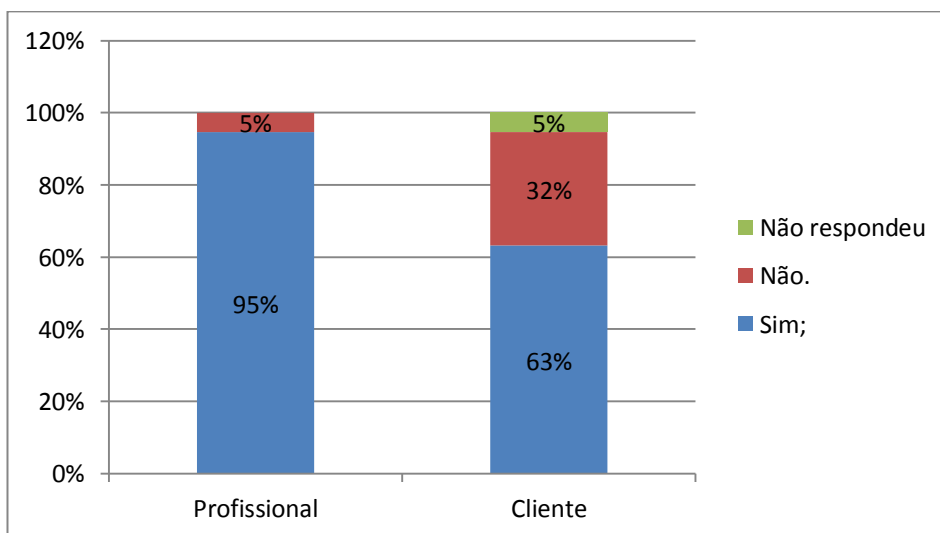


Gráfico 13 - Treinamento de colaboradores.

Fonte: elaborado pelos autores, 2013.

Em relação às horas despendidas em treinamentos disponibilizadas para os colaboradores, 58% (cinquenta e oito por cento) dos profissionais responderam que dedicaram de 1 (um) a 5 (cinco) horas semanais para os treinamentos. Já as empresas clientes, 26% (vinte e seis por cento) dedicaram o mesmo tempo que os profissionais para treinamento de seus colaboradores.

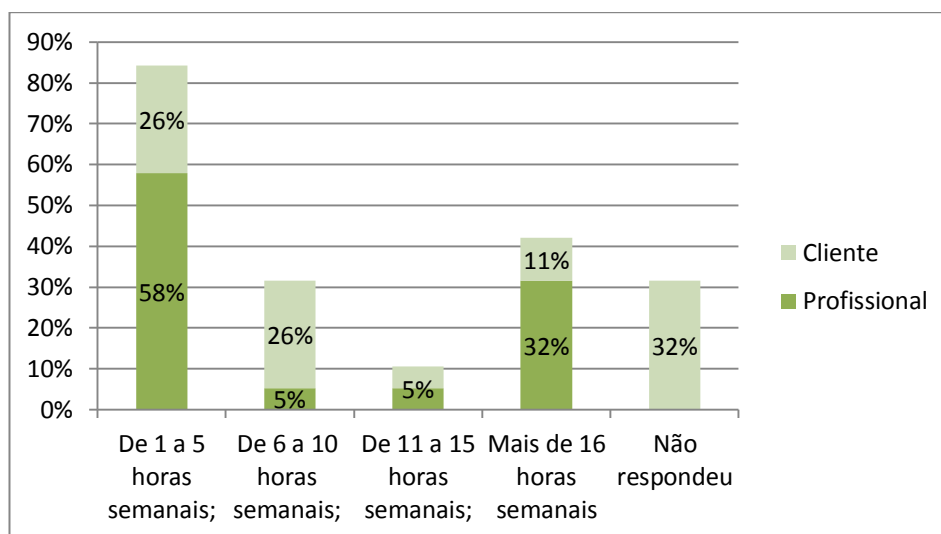


Gráfico 14 - Horas de treinamento.

Fonte: Elaborado pelos autores, 2013.

Em relação aos valores estimados realizados nos treinamentos, 74% (setenta e quatro por cento) dos profissionais contábeis e 68% (sessenta e oito por cento) das empresas clientes responderam que realizaram cerca de R\$ 1.000,00 (mil reais) a R\$ 3.000,00 (três mil reais).

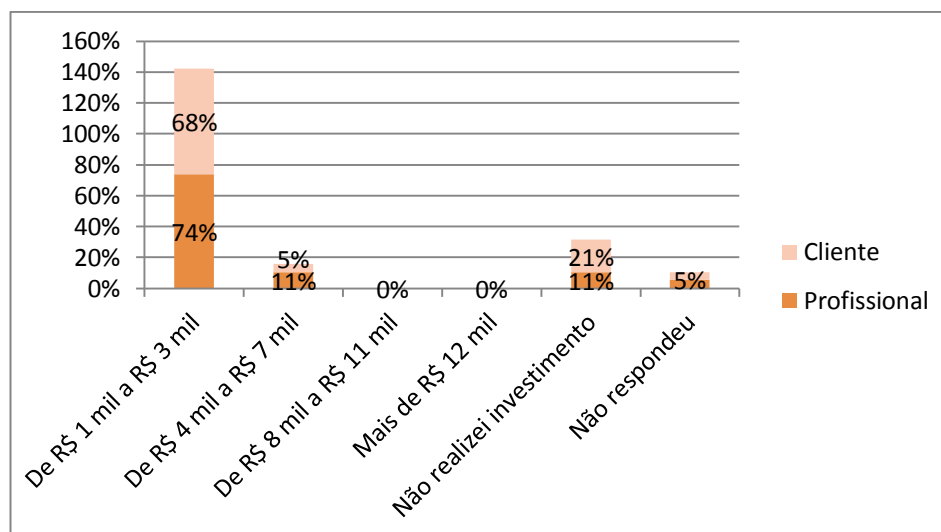


Gráfico 15 - Valores estimados gastos em treinamentos de colaboradores.  
Fonte: Elaborado pelos autores, 2013.

Através da análise gráfica dos dados, pode-se verificar que o maior percentual de investimento realizado pelos profissionais contábeis foi em treinamento para colaboradores, conforme respondido, 95% dos profissionais contábeis disponibilizaram treinamentos para seus colaboradores, sendo 58% destes disponibilizaram de 1 (um) a 5 (cinco) horas semanais para realizarem estes treinamentos.

#### 4.3.4 Etapa III – Da relação da empresa cliente com o SPED

Na terceira etapa, o objetivo era descobrir como ocorreu a relação da Empresa cliente com o SPED com o objetivo de verificar como foi a preparação da empresa cliente para receber a implantação do sistema.

Foi questionada a forma como o profissional contábil informou a empresa cliente sobre a implantação do SPED. Os profissionais poderiam escolher entre as alternativas, todas as que correspondessem ao realizado.

Em resposta, 79% (setenta e nove por cento) dos profissionais contábeis disseram que realizaram reuniões com os clientes. Também foram contatados os clientes, 42% (quarenta e dois por cento) através de e-mail, 21% (vinte e um por cento) enviado carta e 5% (cinco por cento) realizado contato por telefone. Constatou-se também que todos os profissionais informaram, de alguma das formas dispostas anteriormente, os seus clientes sobre o processo de obrigatoriedade do SPED.

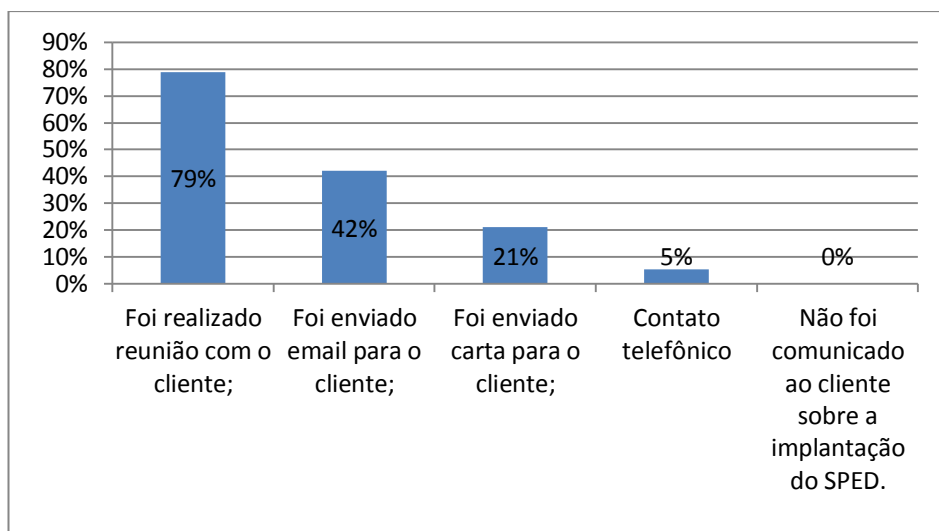


Gráfico 16 - Comunicação do profissional para o cliente.

Fonte: Elaborado pelos autores, 2013.

Através das respostas obtidas percebe-se que houve uma preocupação de todos os profissionais em informar aos seus clientes sobre a nova forma de envio das informações ao fisco.

No questionamento sobre a preparação das empresas para a implantação do SPED, em relação à organização das informações e instalação do *software* compatível, conforme se pode visualizar no gráfico nº 8, a maioria das empresas clientes, em 32% (trinta e dois por cento), não possuía o *software* adequado e muito menos as informações organizadas para receber a implantação do SPED. Assim é possível constatar que 68% (sessenta e oito por cento) das empresas clientes não possuíam *software* compatível com o SPED, 80% (oitenta por cento) das empresas clientes não tinham as informações organizadas, enquanto que 8% (oito por cento) ainda não o possuem.



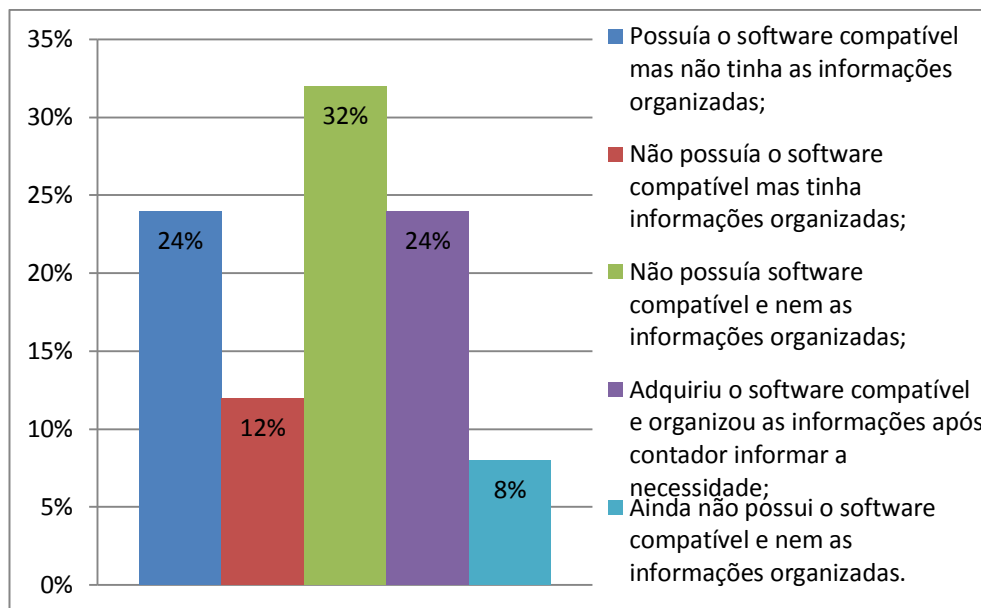


Gráfico 17 - Organização da empresa para implantação do SPED.

Fonte: Elaborado pelos autores, 2013.

É justificado, baseado na análise gráfica, que 57% (cinquenta e sete por cento) das empresas clientes que não possuíam infraestrutura tecnológica e mão de obra qualificada, necessitaram maior investimento em *hardwares*, *softwares* e contratação de profissionais.

Quando questionados se haviam sido identificados benefícios na implantação do SPED na empresa, 68% (sessenta e oito por cento) das empresas clientes afirmaram ter visualizado benefícios após sua implantação.

Ao solicitar que fossem apontados os benefícios (conforme as opções dispostas na pergunta) identificados na implantação, 27% (vinte e sete por cento) dos entrevistados responderam que houve melhoria nos processos internos. 19% (dezenove por cento) dos profissionais apontaram que nas empresas clientes foi percebido que houve maior controle nas operações da empresa, 16% (dezesseis por cento) considerou que houve redução de gastos com a impressão de documentos, 14% (quatorze por cento) apresentou a redução de gastos com arquivamento de documentos, 11% (onze por cento) relatou melhoria na gestão da empresa e 5% (cinco por cento) afirmaram não ter percebido melhorias.

Quando questionados sobre quem era o responsável pela entrega dos arquivos com as informações da empresa cliente ao SPED, 70% (setenta por cento) dos entrevistados responderam que quem realiza a entrega é o Profissional Contábil.

Em relação a como ocorre esse processo, de validação e entrega das informações ao SPED, foi necessário estabelecer categorias para simplificar a análise. Foi relatado que:

a) 20% (vinte por cento) dos profissionais contábeis relataram que a organização contábil realiza todo o processo, ou seja, o cliente envia a documentação fiscal, o escritório faz o registro no sistema, confere, valida e transmite ao SPED. Assim, a responsabilidade desde o registro das informações até a transmissão do arquivo digital para o SPED concentra-se no profissional contábil.

b) 45% (quarenta e cinco por cento) dos profissionais contábeis informaram que a empresa cliente trabalha em conjunto com o escritório contábil no envio das informações para o SPED, ou seja, o processo inicia-se com a empresa cliente realizando o registro no seu sistema e envia os arquivos para a empresa contábil conferir. O profissional contábil confere com a documentação física, valida e transfere para o SPED.

c) 5% (cinco por cento) dos profissionais relataram que atribuíram responsabilidades para entrega do SPED. O cliente é responsável pelo envio do SPED Fiscal e o SPED Contábil, e EFD Contribuições é de responsabilidade do escritório contábil.

Quando questionados sobre como estão sendo transmitidos os dados para o SPED, se estão sendo transmitidos no prazo com ou sem erros (advertências) ou fora do prazo, 77% (setenta e sete por cento) responderam que estão transmitindo os arquivos no prazo e sem erros. Nenhum entrevistado apontou que os arquivos estão sendo entregues fora do prazo.

#### 4.3.5 Etapa IV – Da relação do profissional contábil com o Cliente

O objetivo desta etapa foi verificar como o profissional contábil avalia a sua relação com o cliente, após implantação do SPED, no que se refere à qualidade das informações recebidas e incremento de honorários.

Quando questionados sobre a melhoria da qualidade nas informações geradas pela empresa cliente para o profissional contábil após implantação do SPED, 68% informaram que a implantação contribuiu para o recebimento de informações corretas, 63% (sessenta e três por cento) também informaram que a implantação do SPED contribuiu para receber as informações no prazo.

Sobre o fato da implantação do SPED ter sido somente para cumprir a legislação, 43% (quarenta e três por cento) dos respondentes afirmaram estarem apenas cumprindo a legislação, enquanto que outros 43% (quarenta e três por cento) disseram que não, ficando 5% (cinco por cento) sem responder a esse questionamento.

Dos profissionais contábeis, 21% (vinte e um por cento), relataram que a implantação do SPED trouxe outros resultados para a organização como melhoria nos processos, identificação e correção de erros no processo, maior comprometimento do cliente, organização das informações e envio correto das informações por parte dos clientes para o profissional contábil.

Em relação ao questionamento, se após a implantação do SPED, houve incremento nos valores dos honorários cobrados aos clientes, 47% (quarenta e sete por cento) dos profissionais contábeis responderam que o processo de implantação do SPED e todas os investimentos que foram necessários para a implantação, não resultaram em incremento de honorários, 42% (quarenta e dois por cento) informaram que houve incremento de até 10% (dez por cento), conforme pode ser visualizado no gráfico abaixo.

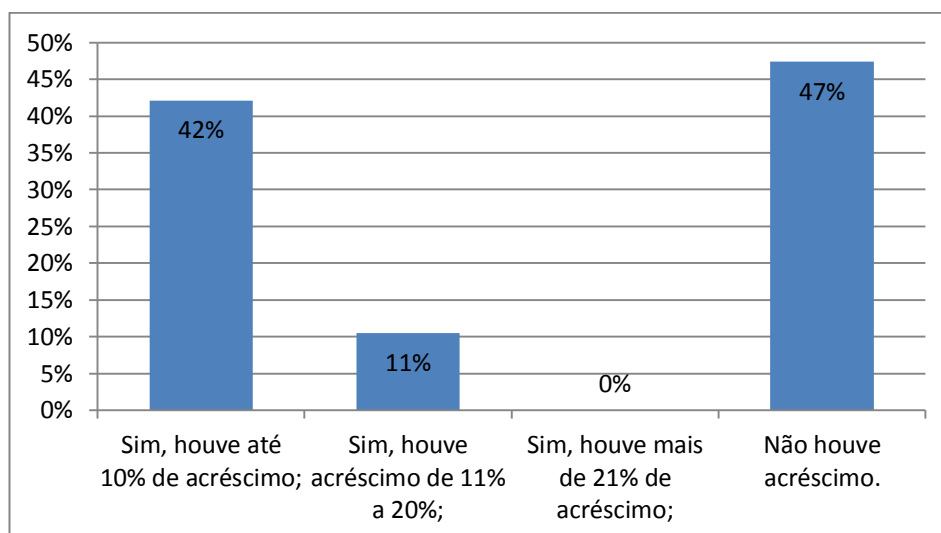


Gráfico 18 - Incremento de honorários.

Fonte: Elaborado pelos autores, 2013.

Os profissionais contábeis, em 58% (cinquenta e oito por cento) informaram que o acréscimo dos honorários não foi suficiente para cobrir os investimentos realizados (investimentos em *software*, *hardware*, contratação de profissionais e treinamentos dos profissionais).

#### 4.3.6 Etapa V – Considerações finais

Nas considerações finais, o profissional contábil foi questionado quanto a questões gerais em relação ao SPED. Foram questionadas as dificuldades e benefícios de implantação do SPED, preparação para a implantação do novo projeto do SPED (EFD Social) e se o mesmo considera o SPED como ferramenta de fiscalização.

Para responder sobre as dificuldades na implantação do SPED, os profissionais contábeis puderam escrever livremente sobre o tema, ou seja, a pergunta era aberta. A análise foi realizada, como descrito na metodologia, através de estabelecimento de categorias:

a) falta de conhecimento do profissional contábil: 6% (seis por cento) dos profissionais relataram que uma das dificuldades na implantação foi a falta de conhecimento, no que se refere ao entendimento do sistema.

b) dificuldade de comunicação: 3% (três por cento) dos profissionais consideraram que a falta de comunicação entre as partes (cliente e profissional) dificultou a implantação do SPED.

c) suporte (erros): 6% (seis por cento) dos profissionais relataram que o fato de desconhecer o programa dificultou a implantação, principalmente em relação aos erros que ocorriam no momento de validar o arquivo. Atribuíram esta dificuldade ao fato de ser um programa novo. Também comentaram que necessitavam de um Suporte (por parte do órgão fiscalizador) hábil para solução de erros e para sanar as dúvidas.

d) tempo para estudo: 3% (três por cento) dos profissionais alegaram como dificuldade para a implantação do SPED o pouco tempo para estudo da legislação e do sistema, devido à quantidade de atividades que desempenham na empresa contábil.

e) mão de obra; 6% (seis por cento) dos respondentes apontou a falta de mão de obra qualificada (sem conhecimento da legislação e desconhecimento do sistema SPED) como uma dificuldade.

f) interpretação da legislação: 10% (dez por cento) dos profissionais relataram que interpretar a legislação e entender o processo de transmissão dos dados foi também um fator que dificultou a implantação. Os mesmos classificaram a legislação

em complexa, confusa e dispersa em diversos atos legislativos e leis por serem regradas por muitos órgãos e entidades.

g) muitas informações solicitadas: 3% (três por cento) dos profissionais consideraram que o novo sistema solicitava uma grande quantidade de informações.

h) não houve dificuldade: 3% (três por cento) dos profissionais relataram que não tiveram dificuldade na implantação do SPED. Consideraram apenas como um novo desafio que logo foi superado e incorporado na rotina da organização contábil.

i) investimentos para a implantação: 26% (vinte e seis por cento) dos profissionais consideraram o investimento necessário para a implantação como uma dificuldade. Dificuldade esta, baseada no fato de que, segundo os mesmos, os empresários tem objeção em investir em recursos como: pessoas, máquinas e sistema (*software*). Os profissionais consideraram que principalmente empresas comerciais ou industriais com volume muito representativo de operações, deveriam estar com um banco de dados correto e atualizado e *software* adequado para que houvesse a implantação do SPED.

j) conscientização do empresário: 23% (vinte e três por cento) dos profissionais consideraram como dificuldade, conscientizar o empresário cliente sobre a necessidade de adequação da sua empresa para a implantação do SPED no que se refere à organização das informações e realizar investimentos necessários.

k) organização interna da empresa cliente: 10% (dez por cento) dos profissionais consideraram que os clientes não estavam preparados para gerar as informações necessárias para transmitir ao SPED, nem mesmo estavam preparadas para registrar as informações em um sistema de gestão (fiscal ou contábil) e ainda trabalhavam com um *software* incompatível.

Na revisão bibliográfica, foram apresentados os benefícios que seriam usufruídos com a implantação do SPED. A análise foi realizada comparando os benefícios citados pelos profissionais contábeis, na pesquisa realizada, com os benefícios apresentados. Dos dezesseis benefícios trazidos pelo manual, dois destes foram citados pelos profissionais contábeis.

Dos profissionais contábeis, 14% (quatorze por cento), disseram que o SPED trouxe como benefício a diminuição do consumo de papel, com redução de custos e preservação do meio ambiente e 27% (vinte e sete por cento) dos profissionais apontaram como benefício, a melhoria da qualidade da informação;

Foram apontados benefícios diferentes dos especificados pela legislação por 41% (quarenta e um por cento) dos profissionais contábeis: São eles:

- a) Maior entendimento do trabalho realizado pela contabilidade perante o cliente;
- b) Maior contato entre profissional contábil e cliente;
- c) Maior comprometimento do cliente;
- d) Maior conhecimento da legislação por parte dos profissionais contábeis;
- e) Importação de arquivos diminuiu o tempo de digitação de informações da área fiscal. A importação dos arquivos acarreta em redução de erros de registros e de trabalho para os profissionais;
- f) Melhoria nos processos internos da empresa cliente (organização interna);
- g) Correção dos erros tanto do sistema de gestão como erros humanos;
- h) Mais segurança nas informações fiscais.

i) Os profissionais contábeis consideram que os benefícios que a implantação do SPED foram tão significativos para a empresa cliente que estão fazendo SPED Contábil inclusive para as empresa clientes não obrigadas.

Para 18% dos profissionais contábeis a implantação do SPED não trouxe benefícios. Consideram isso, pois atribuíram a implantação do SPED como mais um atendimento à legislação. Também relataram que não foi possível repassar ao cliente o custo de implantação do SPED na organização contábil.

Quando questionados em relação à preparação para os próximos projetos do SPED, em específico em relação a EFD Social, 53% (cinquenta e três por cento) dos profissionais informaram que já estão se preparando para a implantação do mesmo. O SPED foi considerado como uma ferramenta de fiscalização por 95% (noventa e cinco por cento) dos profissionais contábeis entrevistados.

A razão por ser considerado uma ferramenta de fiscalização, foi explicada por 100% (cem por cento), baseando-se no fato que através do SPED, o órgão fiscalizador pode controlar todo o processo da informação (tem acesso a todo o processo), desde o início no momento da venda/compra até o registro da informação na empresa cliente e transmissão da informação.

#### 4.4 Síntese dos principais resultados da pesquisa

A pesquisa realizada apontou que a maioria dos entrevistados foram Sociedades Simples do tipo Ltda., com mais de 15 (quinze) anos de atuação no mercado em Santa Maria. Verificou-se também que a maioria dos clientes, dessas sociedades, não estão obrigadas ao SPED por serem do Simples Nacional. Dos clientes obrigados, a maioria é obrigada a escriturar a EFD contribuições.

Constatou-se também, que o profissional contábil preocupou-se em atualizar-se sobre as mudanças trazidas com a obrigatoriedade do SPED, assim como comunicar o cliente sobre a necessidade adequar-se ao novo sistema. Essa comunicação foi essencial para que o cliente pudesse se organizar internamente realizando investimentos e organizando as informações necessárias para transmitir ao SPED.

Em relação aos investimentos realizados, os clientes investiram mais em aquisição de *software* enquanto que os profissionais investiram em melhoria no *software* que não possuíam. Em relação à aquisição de *hardware* os clientes investiram em implementação e melhoria no que já tinham assim como em aquisição de novos *hardwares*. Quanto a contratação de profissionais, tanto cliente quanto profissional confirmaram ter contratado de 1 (um) a 2 (dois) profissionais para auxiliar na implantação. Porém o profissional contábil foi quem realizou mais investimento em treinamento de colaboradores, assim com disponibilizaram o maior número de horas de treinamento semanal para seus colaboradores

Porém, toda a preparação do profissional contábil e preocupação em informar o cliente sobre as mudanças, não resultaram em incremento de honorários, sendo que não foi possível repassar nem mesmo os valores de investimentos realizados.

O profissional foi apontado como o principal responsável pelo envio das informações dos clientes ao SPED, sendo que a maioria dos clientes trabalham em conjunto neste processo, realizando o registro e transmitindo o arquivo para o profissional conferir, validar e transmitir ao SPED.

O profissional considerou que a implantação do SPED contribuiu para que o cliente enviasse as informações corretas, ou seja, houve melhoria na qualidade da informação prestada.

Percebeu-se por meio dos relatos, que o SPED trouxe benefícios para o cotidiano das empresas, porém os benefícios apontados pouca relação tiveram com os trazidos pela legislação.



## 5 CONCLUSÃO

Como forma de combater a evasão fiscal e centralizar as informações dos contribuintes, a administração tributária brasileira criou o Sistema Público de Escrituração Digital ocasionando mudanças ao cotidiano das empresas contábeis. O presente trabalho buscou discutir esse tema para relatar para a comunidade acadêmica e contábil como os profissionais contábeis da cidade de Santa Maria percebem a adequação ao uso do SPED, bem como a de suas empresas clientes.

A pesquisa teve por objetivo geral identificar a concepção dos profissionais contábeis em relação à implantação do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. Como objetivos específicos a pesquisa abordou: a) apresentar a sistemática do SPED através da revisão da legislação e bibliografia disponível acerca do assunto; b) identificar a concepção dos responsáveis pelas organizações contábeis de Santa Maria através da aplicação de um questionário; c) analisar os resultados obtidos e identificar as dificuldades e os benefícios que a implantação do SPED trouxe para as empresas contábeis e clientes, sobre a ótica do profissional contábil. Para atingir o objetivo geral e os específicos desta pesquisa foi necessário apresentar a evolução da contabilidade no Brasil e a sistemática do SPED, por meio do referencial teórico, e da análise dos dados obtidos por meio da aplicação de um questionário junto aos profissionais contábeis.

A pesquisa realizada apontou que 53% (cinquenta e três por cento) dos entrevistados pertencem a Sociedades Simples do tipo Ltda., e possuem mais de 15 (quinze) anos de atuação no mercado em Santa Maria. Verificou-se também que a 37% (trinta e sete por cento) dos clientes, das sociedades respondentes da pesquisa, não estavam obrigadas ao SPED por serem do Simples Nacional. Dos clientes obrigados, 26% (vinte e seis por cento) são obrigados a escriturar a EFD-Contribuições.

Constatou-se também que o profissional contábil preocupa-se em se atualizar sobre as mudanças geradas com a obrigatoriedade do SPED, sendo que a principal forma de estudo é autônoma. Os profissionais consideraram que em relação à legislação, os módulos de SPED Contábil e Fiscal foram considerados como de difícil aplicabilidade.

Em relação aos investimentos realizados, de modo geral os clientes investiram mais em *software* e *hardware*, quando comparados aos realizados pelos profissionais.

Quanto à contratação de colaboradores, tanto os clientes quanto os profissionais, confirmaram ter contratado profissionais para auxiliar na implantação. Porém, o profissional contábil realizou mais investimentos em treinamento de colaboradores se compararmos aos seus clientes, bem como disponibilizaram maior número de horas de treinamento semanal. O fato de o cliente realizar mais investimento que o profissional demonstra que o cliente necessitava uma organização interna para gerar as informações necessárias ao SPED.

Em relação à implantação, a EFD-Contribuições foi considerada como o módulo mais difícil de implantar. Também se percebeu que os profissionais preocupam-se em informar o seu cliente sobre a implantação do SPED por meio de alguma forma de comunicação. Essa comunicação foi importante para que o cliente pudesse se organizar internamente visto que a maioria não possuía *software* compatível com o do profissional e nem mesmo as informações internas organizadas.

Essa organização interna foi essencial para a melhoria na qualidade das informações prestadas, sendo que o profissional contábil apontou este fato como um dos maiores benefícios visualizado na implantação do SPED.

Por outro lado, toda a preparação do profissional contábil em informar o cliente sobre as mudanças, não resultaram em incremento de honorários, sendo que não foi possível repassar nem mesmo os valores de investimentos realizados.

O profissional foi apontado como o principal responsável pelo envio das informações dos clientes ao SPED, sendo que a maioria dos clientes trabalha em conjunto nesse processo, realizando o registro e transmitindo o arquivo para o profissional conferir, validar e transmitir ao SPED. O profissional contábil considerou que a implantação do SPED contribuiu para que o cliente enviasse as informações corretas.

Em relação às dificuldades encontradas quanto à implantação do SPED, o profissional contábil apontou que conscientizar os clientes a investirem em organização interna e em banco de dados das informações, foi uma dificuldade encontrada.

Quanto aos benefícios, os maiores apontados não tiveram relação com os trazidos pela legislação, por exemplo, a implantação do SPED contribuiu para uma melhor organização interna da empresa cliente. Embora o SPED ofereça visíveis melhorias para os profissionais e clientes, os profissionais consideram que o SPED é uma ferramenta de fiscalização pelo fato de ter sido instituído pelo fisco.

Respondendo ao problema de pesquisa proposto neste estudo, em relatar a concepção dos profissionais contábeis de Santa Maria sobre a implantação do SPED, conclui-se que os profissionais tiveram uma opinião positiva quanto à implantação do sistema.

Por outro lado, a partir deste trabalho, sugere-se que o SPED ainda precisa ser estudado tanto por profissionais quanto no contexto acadêmico. Também, fazer o uso das informações de forma a contribuir com a Organização, tendo uma visão gerencial delas e não somente como obrigação fiscal. Ainda, oferecer aos profissionais em atuação um estudo mais sistemático sobre o SPED, por meio de cursos de formação continuada para tais profissionais, pode ser uma alternativa para qualificar os profissionais quanto aos benefícios do uso desses recursos para as empresas.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

BRASIL. Ajuste SINIEF 2, de 3 de abril de 2009. Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital - EFD. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 8 abr. 2009. Disponível em: <[http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Ajustes/2009/AJ\\_002\\_09.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Ajustes/2009/AJ_002_09.htm)>. Acesso em: 17 jul.2013.

BRASIL. Ato Cotepe/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008. Dispõe sobre as especificações técnicas para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital - EFD. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 abr.2008. Disponível em: <[http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Atos/Atos\\_Cotepe/2008/ac009\\_08.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Atos/Atos_Cotepe/2008/ac009_08.htm)>. Acesso em: 17 jul.2013.

BRASIL. Ato Declaratório Executivo COFINS nº 20, de 14 de março de 2012. Aprova o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (EFD – Contribuições). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16.mar.2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AtosExecutivos/2012/COFIS/ADCofis020.htm>>. Acesso em: 16 jul.2013.

BRASIL. Decreto n. 6.022, de 22 de janeiro de 2007. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 jan. 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm)>. Acesso em: 23 mai. 2013.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm)>. Acesso em: 23 mai. 2013.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 dez. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm)>. Acesso em 01 ago.2013.

BRASIL. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispostos na Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2013.

BRASIL. Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 mai. 2009. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2013.

BRASIL. Lei n. 12.766, de 27 de dezembro de 2012. Altera o art. 57 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2011. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 de dez. de 2012. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/l12766.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12766.htm)>. Acesso em: 12 jun. 2013.

BRASIL. Medida Provisória n. 2.200-2, de 24 de agosto de 2001. Institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 ago. 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas\\_2001/2200-2.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2001/2200-2.htm)>. Acesso em: 27 mai. 2013.

BRASIL. Protocolo ICMS 3, de 1º de abril de 2011. Fixa o prazo para a obrigatoriedade da escrituração fiscal digital - EFD. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 7 abr.2011. Disponível em: <[http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Protocolos/ICMS/2011/pt003\\_11.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Protocolos/ICMS/2011/pt003_11.htm)>. Acesso em: 17 jul.2013.

COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da contabilidade: abordagem contextual, histórica e gerencial**. São Paulo: Atlas, 2010.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Anteprojeto de Reformulação da Lei Nº 6.404/76**. [Brasília], 1999. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/atos/leis/anteprojeto.asp>>. Acesso em: 04 jun. 2013.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. Convênio ICMS 143/06, de 15 de dezembro de 2006. Institui a Escrituração Fiscal Digital – EFD. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 de dez. de 2006. Disponível em: <[http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/2006/CV143\\_06.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/2006/CV143_06.htm)>. Acesso em: 3 jun. 2013.

DEPARTAMENTO NACIONAL DE REGISTRO DO COMÉRCIO. **Instrução Normativa n. 107, de 23 de maio de 2008**. Dispõe sobre procedimentos para a validade e eficácia dos instrumentos de escrituração dos empresários, sociedades empresárias, leiloeiros e tradutores públicos e intérpretes comerciais. Disponível em: <<http://www.dnrc.gov.br/Legislacao/MinutaIN107maio2008.pdf>>. Acesso em: 4 jun. 2013.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO. **O que é? – ITI**. [Brasília], 2013. Disponível em: <<http://www.iti.gov.br/certificacao-digital/o-que-e>>. Acesso em: 3 jun. 2013.

INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO. **Resolução n. 41, de 18 de abril de 2006**. Disponível em: <[http://www.iti.gov.br/images/icp-brasil/legislacao/Resolucoes/RESOLU\\_\\_O\\_41\\_DE\\_18\\_04\\_2006.PDF](http://www.iti.gov.br/images/icp-brasil/legislacao/Resolucoes/RESOLU__O_41_DE_18_04_2006.PDF)>. Acesso em: 3 jun. 2013.

INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO. **Resolução n. 74, de 24 de novembro de 2009**. Disponível em: <[http://www.iti.gov.br/images/icp-brasil/legislacao/Resolucoes/Resolucao\\_74.pdf](http://www.iti.gov.br/images/icp-brasil/legislacao/Resolucoes/Resolucao_74.pdf)>. Acesso em: 3 jun. 2013.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

NARDON FILHO, Arthur. **Da escrituração manual ao SPED**. Porto Alegre: CRC, 2004.

OLIVEIRA, Antonio Sérgio de. **SPED e nota fiscal eletrônica**. Porto Alegre: Notadez, 2009.

OLIVEIRA, Edson. **Contabilidade informatizada: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Certificado Digital**. [Brasília], 2013. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Novidades/Informa/DestaqueCertificadoDigital.htm>>. Acesso em: 3 jun. 2013.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa RFB n. 787, de 19 de novembro de 2007. Institui a Escrituração Contábil Digital. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 de nov. de 2007. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2007/in7872007.htm>>. Acesso em: 4 jun. 2013.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa RFB n. 926, de 11 de março de 2009. Altera a Instrução Normativa n. 787/2007 que institui a Escrituração Contábil Digital e Manual de Orientação do Leiaute. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 de mar. de 2009. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2009/in9262009.htm>>. Acesso em: 3 jun. 2013.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.009, de 10 de fevereiro de 2010. Adota Tabelas de Códigos a serem utilizadas na formalização da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e nas emissões da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), nas situações que especifica, e revoga a Instrução Normativa RFB nº 978, de 16 de dezembro de 2009. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 fev. 2010. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2010/in10092010.htm>>. Acesso em: 16 jul.2013.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012. Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 2 mar.2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2012/in12522012.htm>>. Acesso em: 16 jul.2013.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Portal Enat**. [Brasília], 2011. Disponível em: <<http://www19.receita.fazenda.gov.br/enat/>>. Acesso em: 23 mai. 2013.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Sítio Sped**. [Brasília], 2012. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sped/>>. Acesso em: 27 mai. 2013.

SILVA, K. V. **Diferença entre pesquisa qualitativa e quantitativa**. 2011. Disponível em: <<http://programapibicjr2010.blogspot.com.br/2011/04/diferencaentre-pesquisa-qualitativa-e.html>>. Acesso em: 24 jun. 2013.

## **APÊNDICE**



## **Apêndice A– Questionário**

### **ETAPA I - Perfil da atividade contábil.**

#### **1. A forma de exploração da atividade contábil é:**

- Profissional Autônomo;
- Empresário Individual.

Sociedade:

- Simples;
- Simples do tipo LTDA;
- Empresária.

Quantos sócios:\_\_\_\_\_

#### **2. Tempo de atuação da empresa no mercado:**

- De 1 a 5 anos;
- De 6 a 10 anos;
- De 11 a 15 anos;
- Mais de 15 anos.

#### **3. Existe departamentalização na empresa?**

- Sim
- Não

3.1 Em caso negativo, quantos colaboradores há na empresa?\_\_\_\_\_

#### **4. Quais departamentos existem na empresa? Marque todos que existirem.**

- Departamento Fiscal
- Departamento Contábil
- Departamento de Pessoal
- Outros. Quais\_\_\_\_\_

#### **5. Quantos colaboradores há em cada departamento?**

5.1 Departamento Fiscal

- De 1 a 3 colaboradores;

- De 4 a 7 colaboradores;
- Mais de 7 colaboradores.

#### 5.2 Departamento Contábil

- De 1 a 3 colaboradores;
- De 4 a 7 colaboradores;
- Mais de 7 colaboradores.

#### 5.3 Departamento de Pessoal

- De 1 a 3 colaboradores;
- De 4 a 7 colaboradores;
- Mais de 7 colaboradores.

#### 5.4 Outros. Quais \_\_\_\_\_

- De 1 a 3 colaboradores;
- De 4 a 7 colaboradores;
- Mais de 7 colaboradores.

### 6. Quantos clientes pessoa jurídica por seguimento são atendidos em relação a cada sistema de tributação?

	Simplex Nacional	Lucro Presumido	Lucro Real	Lucro Arbitrado
Indústria				
Comércio				
Prestadora de serviços				

### 7. Qual é o número de clientes obrigados a cada modalidade de SPED?

#### 7.1 SPED Contábil

- De 1 a 10 clientes;
- De 11 a 20 clientes;

- De 21 a 30 clientes;
- Mais de 30 clientes.

### 7.2 SPED Fiscal

- De 1 a 10 clientes;
- De 11 a 20 clientes;
- De 21 a 30 clientes;
- Mais de 30 clientes.

### 7.3 EFD – Contribuições Sociais

- De 1 a 10 clientes;
- De 11 a 20 clientes;
- De 21 a 30 clientes;
- Mais de 30 clientes.

## **ETAPA II - Profissional Contábil e sua relação com o SPED**

**1. Como você, profissional contábil, se adequou as exigências instituídas pela legislação acerca do SPED? Marque todas as alternativas que corresponderem.**

- Participou de cursos acerca do assunto;
- Participou de seminários acerca do assunto;
- Participou de treinamentos acerca do assunto;
- Estudou por conta própria, adquirindo livros e materiais.

**2. Em sua opinião, acerca da compreensão e aplicabilidade da legislação disponível do SPED, você considera:**

2.1 Legislação disponível de SPED Contábil:

2.1.1 Compreensão:

Fácil  Média  Difícil

2.1.2 Aplicabilidade:

Fácil  Média  Difícil

2.2 Legislação disponível de SPED Fiscal:

2.2.1 Compreensão:

Fácil  Média  Difícil

2.2.2 Aplicabilidade:

Fácil  Média  Difícil

2.3 Legislação disponível de EFD - Contribuições Sociais:

2.3.1 Compreensão:

Fácil  Média  Difícil

2.3.2 Aplicabilidade:

Fácil  Média  Difícil

**3. Sobre a implantação do SPED, qual módulo julga ter sido o mais complexo para implantar? Responda na escala de 1 a 3, usando 1 para o menos complexo e 3 para o mais complexo.**

- SPED Contábil;
- SPED Fiscal;
- EFD - Contribuições Sociais.

**4. Quais investimentos foram necessários para implantação do SPED?**

4.1 Investimento em *software*:

- Aquisição de um novo *software*;
- Implementação e melhoria no atual;
- Não houve investimento.

4.2 Investimento em *hardware*:

- Aquisição de computadores e/ou servidores;
- Implementação e melhoria no atual - processador, memória, hd, roteadores, switches, modems (*hardware*);
- Não houve investimento.

4.3 Investimento em contratação de profissionais:

- Contratou – se de 1 a 2 profissionais;
- Contratou – se de 3 a 4 profissionais;
- Contratou – se de 5 a 6 profissionais;
- Contratou – se de mais de 6 profissionais;
- Não houve contratação de profissionais.

#### 4.4 Investimento em treinamento para os colaboradores

- Sim;
- Não.

Em caso afirmativo, qual a quantidade (aproximada) de horas de treinamento:

- De 1 a 5 horas semanais;
- De 6 a 10 horas semanais;
- De 11 a 15 horas semanais;
- Mais de 16 horas semanais .

#### 5. Qual foi o valor (aproximado) investido na aquisição/melhoria do *software*?

- De R\$ 5.000,00 a R\$ 10.000,00;
- De R\$ 11.000,00 a R\$ 20.000,00;
- Acima de R\$ 21.000,00;
- Não realizei investimento em *software*.

#### 6. Qual foi o valor estimado investido na aquisição/melhoria de *hardware*?

- De R\$ 5.000,00 a R\$ 10.000,00;
- De R\$ 11.000,00 a R\$ 20.000,00;
- Acima de R\$ 21.000,00;
- Não realizei investimento em *hardware*.

#### 7. Qual foi o valor estimado investido na contratação de profissionais?

- De R\$ 1.000,00 a R\$ 3.000,00;
- De R\$ 4.000,00 a R\$ 7.000,00;
- De R\$ 8.000,00 a R\$ 11.000,00;
- Mais de R\$ 12.000,00;
- Não realizei investimento em contratação de profissionais.

#### 8. Qual foi o valor estimado investido no treinamento dos colaboradores?

- De R\$ 1.000,00 a R\$ 3.000,00;
- De R\$ 4.000,00 a R\$ 7.000,00;
- De R\$ 8.000,00 a R\$ 11.000,00;

- Mais de R\$ 12.000,00;
- Não realizei investimento em treinamento de colaboradores.

### **ETAPA III - Empresa Cliente e sua relação com o SPED**

#### **1. Como foi o processo de comunicação ao cliente sobre a implantação do SPED? Marque todas as alternativas que corresponderem.**

- Foi realizado reunião com o cliente;
- Foi enviado email para o cliente;
- Foi enviado carta para o cliente;
- Outro. Qual\_\_\_\_\_
- Não foi comunicado ao cliente sobre a implantação do SPED.

#### **2. As empresas clientes estavam preparadas, com o *software* compatível e informações organizadas, para o SPED?**

- Possuía o *software* compatível mas não tinha as informações organizadas;
- Não possuía o *software* compatível mas tinha informações organizadas;
- Não possuía *software* compatível e nem as informações organizadas;
- Adquiriu o *software* compatível e organizou as informações após contador informar a necessidade;
- Ainda não possui o *software* compatível e nem as informações organizadas.

#### **3. Quais investimentos foram necessários para implantação do SPED?**

##### **3.1 Investimento em *software*:**

- Aquisição de um novo *software*;
- Implementação e melhoria no atual;
- Não houve investimento.

##### **3.2 Investimento em *hardware*:**

- Aquisição de computadores e/ou servidores;
- Implementação e melhoria no atual - processador, memória, hd, roteadores, switches, modems (*hardware*);
- Não houve investimento.

##### **3.3 Investimento em contratação de profissionais:**

- Contratou – se de 1 a 2 profissionais;
- Contratou – se de 3 a 4 profissionais;
- Contratou – se de 5 a 6 profissionais;
- Contratou – se de mais de 6 profissionais;
- Não houve contratação de profissionais.

3.4 Investimento em treinamento para os colaboradores:

- Sim;
- Não.

Em caso afirmativo, qual a quantidade (aproximada) de horas de treinamento:

- De 1 a 5 horas semanais;
- De 6 a 10 horas semanais;
- De 11 a 15 horas semanais;
- Mais de 16 horas semanais .

**4. Qual foi o valor (aproximado) investido na aquisição/melhoria do *software*?**

- De R\$ 5.000,00 a R\$ 10.000,00;
- De R\$ 11.000,00 a R\$ 20.000,00;
- Acima de R\$ 21.000,00;
- Não realizei investimento em *software*.

**5. Qual foi o valor estimado investido na aquisição/melhoria de *hardware*?**

- De R\$ 5.000,00 a R\$ 10.000,00;
- De R\$ 11.000,00 a R\$ 20.000,00;
- Acima de R\$ 21.000,00;
- Não realizei investimento em *hardware*.

**6. Qual foi o valor estimado investido na contratação de profissionais?**

- De R\$ 1.000,00 a R\$ 3.000,00;
- De R\$ 4.000,00 a R\$ 7.000,00;
- De R\$ 8.000,00 a R\$ 11.000,00;
- Mais de R\$ 12.000,00;
- Não realizei investimento em contratação de profissionais.

**7. Qual foi o valor estimado investido no treinamento dos colaboradores?**

- De R\$ 1.000,00 a R\$ 3.000,00;
- De R\$ 4.000,00 a R\$ 7.000,00;
- De R\$ 8.000,00 a R\$ 11.000,00;
- Mais de R\$ 12.000,00;
- Não realizei investimento em treinamento de colaboradores.

**8. Foram identificados benefícios na implantação do SPED na empresa?**

- Sim
- Não

Em caso afirmativo, quais foram os benefícios? Marque todas as alternativas que corresponderem.

- Melhoria nos processos internos;
- Melhoria na gestão da empresa;
- Redução de gastos com arquivamento de documentos;
- Redução de gastos com impressão documentos fiscais;
- Controle nas operações da empresa;
- Outro. Qual (is) \_\_\_\_\_
- Não teve melhorias.

**9. Quem é o responsável pela entrega dos arquivos ao SPED?**

- O Profissional contábil;
- A Empresa Cliente.

9.1 Como ocorre o processo de entrega e validação das informações para o SPED?

**10. Como está sendo a entrega dos arquivos com as informações?**

- No prazo, sem erros.
- No prazo, com erros.
- Estão sendo entregues fora do prazo.



**1. Em relação à melhoria da qualidade nas informações geradas pela empresa cliente para o profissional contábil após implantação do SPED, quais foram os resultados obtidos?**

1.1 A implantação do SPED contribuiu para o recebimento de informações corretas:

- Sim;
- Não.

1.2 A implantação do SPED contribuiu para receber as informações no prazo:

- Sim;
- Não.

1.3 A implantação do SPED serviu apenas para cumprir a legislação:

- Sim;
- Não.

1.4 Outros.

- Sim, qual (is) \_\_\_\_\_
- Não.

**2. Houve incremento nos valores dos honorários cobrados aos clientes?**

- Sim, houve até 10% de acréscimo;
- Sim, houve acréscimo de 11% a 20%;
- Sim, houve mais de 21% de acréscimo;
- Não houve acréscimo.

**2.1 O acréscimo foi compatível com o investimento realizado pelo Profissional Contábil?**

- Sim;
- Não;
- Em parte. Em qual percentual? \_\_\_\_\_

**2.2 Houve resistência por parte do cliente em pagar o acréscimo?**

- Sim
- Não

Em parte.

#### **ETAPA V – Considerações finais**

**1. Quais foram as dificuldades na implantação do SPED?**

**2. Quais foram os benefícios na implantação do SPED?**

**3. Já há preparação para a EFD SOCIAL?**

Sim

Não

**4. Você considera o SPED como ferramenta de fiscalização?**

Sim;

Não.

Em caso afirmativo, por qual razão considera o SPED como ferramenta de fiscalização?