

FACULDADES INTEGRADAS DE ARACRUZ - FAACZ

CLAUDIO ADÃO NETO

SPED EFD: O RISCO POR TRÁS DAS INCONSISTÊNCIAS

ARACRUZ

2017

CLAUDIO ADÃO NETO

SPED EFD: O RISCO POR TRÁS DAS INCONSISTÊNCIAS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado a Faculdade Integrada de Aracruz-FAACZ, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Aldimar Rossi

ARACRUZ

2017

CLAUDIO ADÃO NETO

SPED EFD: O RISCO POR TRÁS DAS INCONSISTÊNCIAS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado a Faculdade Integrada de Aracruz-FAACZ, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em ____ de _____ de 20__.

COMISSÃO EXAMINADORA

PROF. ALDIMAR ROSSI
Faculdades Integradas de Aracruz - FAACZ

PROF. IZAQUE VIEIRA
Faculdades Integradas de Aracruz - FAACZ

PROF^a. IZABELA BORGES
Faculdades Integradas de Aracruz - FAACZ

AGRADECIMENTOS

A vida é uma estrada que cada um precisa trilhar. Mas não fazemos isto sozinhos, nos momentos mais fundamentais há sempre alguém lá, como dádivas que Deus envia para lembrar que está conosco.

Seja na forma da preciosa família, ou na forma dos amigos que descobrimos (as vezes meio loucos, mas sempre muito bons). Há sempre pessoas especiais que nos fazem ir além.

Por isso, esta é a minha forma de agradecer por toda força que recebi, de Deus e de todos os envolvidos para conseguir chegar até aqui.

“Que todos os nossos esforços estejam sempre focados no desafio à impossibilidade. Todas as grandes conquistas humanas vieram daquilo que parecia impossível”

(Charles Chaplin)

RESUMO

O Brasil é um país em constante desenvolvimento industrial e comercial. Partindo do preposto de que os procedimentos burocráticos precisam acompanhar tal desenvolvimento, surge no ano de 2007, com a finalidade de melhorar os tramites entre empresas e fisco, o projeto SPED - Sistema Público de Escrituração Digital. Entre suas diferentes vertentes, lançado com vigência para 2009, encontra-se um dos maiores desafios para as empresas e contabilidades, o SPED EFD - Escrituração Fiscal Digital. Que tem a missão básica de substituir os antigos livros de registro de entradas, de saídas, de inventario e registros da apuração do ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Comunicação) e do IPI (Imposto sobre Produto Industrializado). Esse desafio, é a causa base de geração de falhas nos arquivos transmitidos, e sucessivamente gerador de grande parte das multas punitivas que afetam diretamente o resultado das organizações.

Palavras-chave: SPED EFD; Inconsistências; Multas Punitivas.

ABSTRACT

Brazil is a country in constant industrial and commercial development. Based on the proposition that bureaucratic procedures need to accompany such development, in 2007, with the purpose of improving the procedures between companies and tax authorities, the project SPED - Public System of Digital Bookkeeping. Among its different strands, launched in 2009, is one of the biggest challenges for companies and accounting, SPED EFD - Digital Fiscal Bookkeeping. That has the basic mission of replacing the old books of registry of entries, exits, inventory and records of calculation of ICMS (Tax on the Circulation of Goods and Communication Services) and IPI (Industrialized Product Tax). This challenge is the underlying cause of generation of failures in the transmitted files, and successively generates much of the punitive fines that directly affect the organizations' results.

Keywords: SPED EFD; Inconsistencies; Punitive fines.

LISTA DE SIGLAS

ADE = ATO DECLARATORIO

BC = BASE DE CALCULO

CAGED = CADASTRO GERAL DE EMPREGADOS E DESEMPREGADOS

CC = CARTA DE CORREÇÃO

CC-E = CFARTA DE CORRECAO ELETRONICA

CFOP = CODIGO FISCAL DE OPERACOES

CIAP = CONTROLE DE CRÉDITO DE ICMS DO ATIVO PERMANENTE

CNPJ = CADASTRO NACIONAL DE PESSOA JURIDICA

COFINS = CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL.

CONFAZ = CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA

COTEPE = COMISSÃO TÉCNICA PERMANENTE –

CTE = CONHECIMENTO DE TRANSPORTE ELETRONICO

DACON = DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

DIPJ= DECLARACAO DE RENDIMENTOS DA PESSOA JURIDICA

DIRF = DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

ECD = ESCRITURACAO CONTABIL DIGITAL

ECF = EQUIPAMENTO DE CUPOM FISCAL

EFD = ESCRITURACAO FISCAL DIGITAL

ES = ESPIRITO SANTO (ESTADO)

E-SOCIAL = SISTEMA DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL DAS OBRIGAÇÕES FISCAIS, PREVIDENCIÁRIAS E TRABALHISTAS

FCONT = CONTROLE FISCAL CONTABIL DE TRANSICAO

GFIP = GUIA DE RECOLHIMENTO DO FGTS E DE INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL

GRRF = GUIA DE RECOLHIMENTO RESCISÓRIO DO FGTS

IBGE = INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA

ICMS = *IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS.*

IN = INSTRUÇÃO NORMATIVA

INSS = INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL

IPI = IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

NCM = NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL

NF = NOTA FISCAL

NFE = NOTA FISCAL ELETRONICA

PASEP = PROGRAMA DE FORMAÇÃO DO PATRIMÔNIO DO SERVIDOR PÚBLICO

PIS = PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL

PVA = PROGRAMA VALIDADOR

RAIS = RELAÇÃO ANUAL DE INFORMAÇÕES SOCIAIS

RFB = RECEITA FEDERAL DO BRASIL

SEFAZ = SECRETARIA DA FAZENDA

SINIEF = SISTEMA NACIONAL DE INFORMAÇÕES ECONÔMICAS E FISCAIS

SP = SAO PAULO (ESTADO)

SPED = SISTEMA PUBLICO DE ESCRITURACAO DIGITAL

TXT = DOCUMENTO DE TEXTO (EXTENSÃO)

UF = UNIDADE FEDERATIVA

UN = UNIDADES (MEDIDA)

VRTE = VALOR DE REFERENCIA AO TESOURO ESTADUAL

XML = EXTENSIBLE MARKUP LANGUAGE

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Exemplo de Cadastro de Produtos	24
Tabela 2: Exemplo de Cadastro de Produtos - Tributação	25
Tabela 3: Exemplo de apuração do ICMS	25
Tabela 4: Cadastro de mercadoria	26
Tabela 5: Cadastro de Produto - Tributação/Exemplos de apuração do ICMS e PIS/COFINS	26
Tabela 6: Exemplo de cadastro de produtos NCS inválido	27
Tabela 7: Exemplo de cadastro de produtos NCS inválido	28
Tabela 8: Apuração do IMCS - Débitos e Créditos	29
Tabela 9: Apuração do IMCS - Débitos e Créditos	29
Tabela 10: Exemplo de registro de saídas	30
Tabela 11: Exemplo de registro de entradas	32
Tabela 12: Exemplo prático de erros de preenchimento	34
Tabela 13: Exemplo de cálculo da multa por não registro de documentos no Estado do Espírito Santo	35
Tabela 14: Exemplo de registro de saídas	36
Tabela 15: Exemplo de registro de saídas	38
Tabela 16: Exemplo de mudança na tributação	39
Tabela 17: Exemplo de registro de saídas	40
Tabela 18: Exemplo de registro de saídas com numeração errada	41
Tabela 19: Exemplo de documentos escriturados com numeração errada	41
Tabela 20: Estrutura da Chave de acesso dos documentos fiscais eletrônicos	49
Tabela 21: Erro cometido pela empresa quanto a chave	49
Tabela 22: Período Prescricional e decadencial.	50
Tabela 23: Valor de Referência ao Tesouro Estadual (VRTE)	51
Tabela 24: Cálculo da Multa Aplicada em VRTE	51
Tabela 25: Lançamento Contábil	52

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.2 PROBLEMA	13
1.3 OBJETIVO GERAL	14
1.4 OBJETIVOS ESPECIFICOS	14
1.5 METODOLOGIA.....	14
2. O SPED (SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL)	15
2.1 SPED ECD - ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL.....	15
2.2 SPED EFD - ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL	16
2.3 SPED EFD CONTRIBUIÇÕES - ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL PIS/PASEP E COFINS	19
2.4 FCONT - CONTROLE FISCAL CONTABIL DE TRANSIÇÃO.....	20
2.5 SPED E-SOCIAL.....	21
3 ESTUDO DE CASO	22
3.1 INCONSISTENCIAS: O QUE SÃO?	22
3.2 CAUSAS.....	24
3.3 RETIFICAÇÕES E MULTAS PUNITIVAS	41
3.4 CASO ABCDE S/A, EMPRESA COMERCIAL DO NORTE DO ESPIRITO SANTO	46
4 CONCLUSÃO	53
REFERÊNCIAS.....	57

1 INTRODUÇÃO

Desde o princípio da legislação brasileira, o fisco vem buscando meios de executar com eficiência e precisão seu dever quanto aos contribuintes, tanto no campo do recolhimento dos impostos que alimentam a economia nacional, quanto no campo das obrigações acessórias que garantem a confiabilidade dos montantes pagos de acordo com cada contribuinte. As primeiras Obrigações acessórias foram, portanto, estabelecidas, inicialmente, na forma de livros tanto contábeis quanto fiscais. Através dos registros realizados nestes livros, tornava-se possível que todos os dados importantes fossem guardados pelos contribuintes de forma organizada e inalterada, isto é, registros definitivos demonstrariam a história da empresa ano após ano, e em futuros casos de fiscalização serviriam de base ao serem solicitados e analisados pelo fisco de origem.

No projeto, as coisas tinham tudo para funcionar com o máximo de exatidão. De um modo geral, facilitaria a vida tanto do fisco quanto a dos contribuintes. Porém, foi com o passar dos anos que algumas necessidades de mudanças foram sendo encontradas. Basicamente, nos registros realizados aconteciam o surgimento de informações redundantes (especialmente nos livros manuais, onde devido ao processamento manual de dados muitos por sua vez eram registrados de forma repetida, aumentando consideravelmente o volume a ser analisado), foi notado que a quantidade de papel gasto era muito grande, o que atingia também uma esfera ambiental, e na mesma proporção a necessidade de espaço necessária para armazená-los (Fonte: SPED Sistema público de escrituração Digital, editora Juruá – 2009).

Outro fator notado foram as brechas que basicamente existiam, que

favoreciam a empresas e empresários de baixa índole a efetuarem a sonegação de impostos. Isto, além do grande trabalho e gasto no deslocamento dos fiscais por todo o território nacional, além do tempo que seria investido nas análises de cada registro realizado de forma física, pagina por pagina, empresa por empresa. Foi dessa necessidade de atualização, que começaram a serem pensadas outras formas mais sofisticadas de cumprir o objetivo inicial do fisco, fiscalizar com precisão e eficiência os contribuintes, garantindo a necessária arrecadação para o país.

Foi deste modo, visando abranger todas as necessidades encontradas, e aproveitando os avanços tecnológicos cada vez maiores, que através do Decreto de nº 6022 é implantado entre os anos de 2007 a 2010 o projeto SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, que visaria em primeiro plano substituir a utilização dos antigos livros, tornando os novos registros e arquivos formulados em formato digital, transmitidos para o fisco a cada período conforme as obrigações, com a devida integridade e validade jurídica realizada através de autenticação com Certificado Digital.

De uma forma geral, os problemas estariam solucionados e os registros continuariam demonstrando a história da empresa no decorrer de sua existência, porém, com mais eficiência, uma vez que sempre estariam em poder do fisco e poderiam ser examinados sem maiores trâmites, isto é, sem a necessidade de solicitação de documentos físicos à empresa e deslocamento de fiscais. Isto também os tornaria menos sujeitos a fraudes, já que toda e qualquer alteração (denominada de "retificação") seria através do próprio sistema do governo e o mesmo poderia estar sempre ciente. Para completar o pacote de benefícios, por meio do projeto SPED haveria ainda a integração entre os fiscos estaduais e federais, o que aceleraria o tramite de localização de erros e comunicação as empresas, diminuindo

por sua vez o número de débitos que entram em decadência a cada ano passado. Entre as diferentes ramificações que o projeto envolve, foi criado o SPED EFD - Escrituração Fiscal Digital (foco deste trabalho), que tornou-se obrigatoriedade para determinados grupos de empresas através do Ajuste SINIEF de nº 02, de 03 de Abril de 2009 (que trata exclusivamente sobre a Escrituração Fiscal Digital).

O EFD se volta especificamente para os registros dos tributos ICMS (Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Comunicação e Transporte) e IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), os quais são incidentes em praticamente todos os produtos nacionais e desta forma são responsáveis por uma parte relevante da arrecadação. Mesmo apesar de todo planejamento para as consideráveis melhorias que o projeto SPED envolve, o sistema ainda não é a prova de falhas, uma vez que nos dias atuais muito ainda se fala sobre as dificuldades enfrentadas no cumprimento da obrigação, o que muitas vezes geram problemas para a própria empresa (Forte: Muitas empresas são notificadas por inconcistencias - <http://nfedobrasil.com.br/2012/04>). Pensando nos impactos negativos que uma má execução através do sistema SPED pode gerar, somos levados a refletir de forma minimalista sobre as rotinas internas e todos os envolvidos na geração desta recente obrigação acessória, cada vez mais presente no dia a dia das organizações.

1.2 PROBLEMA

Muitas empresas ainda sentem dificuldades no cotidiano ao gerar o arquivo de escrituração fiscal digital - EFD, gerando erros que ocorrem geralmente por falha humana quando não nos casos relacionados à integração da Tecnologia da informação. Esses erros são considerados legalmente como Inconsistências, e resultam em punições aplicáveis a empresa com montantes consideravelmente

altos, conforme a unidade federativa de instalação da mesma.

1.3 OBJETIVO GERAL

Todo pesquisador deve ter a fundo uma pergunta a que busque a resposta; pergunta esta, que serve de base para toda uma pesquisa. Deste pensamento, e da grande importância que pode ter na previsão de maiores problemas as centenas de empresas que se enquadram na obrigatoriedade, surge dentro do tema proposto o seguinte objetivo: Identificar como as inconsistências no SPED EFD podem afetar as organizações atuais.

1.4 OBJETIVOS ESPECIFICOS

- Caracterizar SPED Fiscal (EFD);
- Caracterizar as inconsistências no âmbito do SPED Fiscal;
- Esclarecer sobre as sanções legais;
- Apresentar propostas de soluções as inconsistências mais comuns.

1.5 METODOLOGIA

Para um melhor entendimento por diferentes públicos (leigos ou profissionais), a metodologia utilizada será diversificada de modo a vir a aproximar ao máximo a parte burocrática da obrigação assessoria com a sua real execução. Os meios utilizados neste trabalho serão os seguintes:

- Documental: Utilizando diferentes Demonstrações Contábeis e Fiscais, incluindo apurações reais com erros ou não;
- Bibliográfica: Utilizando obras de terceiros, a fim de reafirmar o tema trabalhado;
- Estudo de Caso Real e de seus reflexos

2. O SPED (SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL)

2.1 SPED ECD - ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL

O ECD foi o primeiro passo dado na implantação do revolucionário sistema, que visaria tornar digital a contabilidade. Implantado através da IN RFB de número 787 de novembro de 2007, com vigência a partir de janeiro de 2008, esta obrigação acessória visaria substituir inicialmente os livros contábeis de Diário Geral, seus Auxiliares ou Diário Resumido, de Razão e seus Auxiliares, e aos livros de Balancetes Diários e Balanços. Desta forma, todas as informações básicas referentes a operação da empresa estariam sendo informadas praticamente em tempo real ao fisco. Com os dados contidos no arquivo transmitido, este fisco teria dados suficientes referentes aos balanços patrimoniais e as demonstrações de resultado da organização (Fonte: SPED Sistema publico de Escrituração Digital, Editora Juruá – 2009).

Conforme o decreto 6.022/07, estariam sobre o efeito da obrigatoriedade, todas as organizações que estivessem sujeitas ao acompanhamento diferenciado de acordo com a Portaria RFB nº 11.211/07, e todas as organizações optantes pelo regime tributário do Lucro Real conforme IN RFB 926/09. Em ambos os casos, as empresas deveriam gerar através de seus respectivos sistemas contábeis terceirizados, o arquivo *.TXT contendo os dados organizados internamente conforme a IN. Dado esta etapa, o arquivo gerado deveria ser validado e assinado eletronicamente com certificado digital, sendo a seguir transmitido para o respectivo fisco através do próprio sistema validador disponibilizado (PVA). Este sistema validador poderia apontar ainda antes do envio, algumas falhas (inconsistências) básicas, geralmente referentes ao preenchimento e estrutura, causados por falhas

principalmente na integração entre um sistema e outro. Vale lembrar que o sistema não é capacitado a filtrar todas as inconsistências, e cabe a empresa garantir total integridade uma vez que a mesma assina pelo arquivo. Após o momento em que este é transmitido, as inconsistências são fatores chaves para a geração de multas punitivas previamente estipuladas pelo fisco. Vale lembrar ainda que empresas que não cumprem a obrigatoriedade, e por sua vez deixam de gerar e transmitir o ECD, estão sujeitas a aplicação de multa no valor de R\$ 5.000,00 por mês em atraso, conforme a mesma IN.

2.2 SPED EFD - ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL

O EFD é uma das outras importantes ramificações do universo SPED. Instituído pelo Convênio ICMS 143/06 e pelo Decreto 6.022/07, esta obrigação acessória visa substituir os antigos livros fiscais que eram realizados na forma impressa, ocupando espaço e demandando um maior trabalho nas análises realizadas pelo fisco. Desde sua implantação, as organizações que geram periodicamente a obrigação acessória estão dispensadas da impressão dos livros de Apuração do ICMS, apuração do IPI, livro Registros de Entradas, de inventario e de Saídas, também entra na dispensa a necessidade de geração e transmissão do arquivo magnético SINTEGRA, anteriormente utilizado por estes contribuintes.

Estão sujeitas a obrigatoriedade todas as empresas que fazem a apuração de ICMS e IPI, exceto as optantes pelo Regime Tributário Simples Nacional. Vale salientar que a Obrigação acessória EFD poderia ser adotada inclusive por empresas que não se encaixassem na obrigatoriedade como forma de modernização, uma espécie de medida de adiantamento das outras empresas. Dessa forma, diversas empresas enquadradas em outros regimes aproveitaram para

adotar, uma vez que a expectativa na época já era a de que com o passar dos anos o mesmo se tornasse obrigatório a todos. Conforme descreve o Ministério da Fazenda através de seu site oficial “A Escrituração Fiscal Digital – EFD é um arquivo digital, que se constitui de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes as operações e prestações praticadas pelo contribuinte”. Deste modo, o SPED Fiscal busca além de substituir os livros manuais tornado os dados digitais, realizar a integração entre todos os envolvidos. Ainda de acordo com o Ministério, o arquivo deve respeitar o layout definido através do ato COTEPE, contendo obrigatoriamente as devidas informações previstas. O Layout oficial é estruturado em blocos, isto é, separação dos diferentes tipos de registros e de forma linear, sendo gravado em arquivo de texto (*.txt) com codificação específica. As informações básicas de acordo com o ato COTEPE são resumidamente as seguintes nos seus respectivos blocos:

Seção 1 (Bloco O): Identificação da entidade; Informações sobre o Contabilista; Identificação das unidades de medida, dos produtos ou serviços; cadastro de bens nos casos de Ativo Imobilizado e suas finalidades; Informação Complementar do documento fiscal, Plano de contas contábil, Centro de custos.

Seção 2 (Bloco C): Tipo de Documento (NFE, NF Avulsa, CTE, entre outros modelos); Informações complementares das operações interestaduais (entre diferentes estados); Informações Complementares da Nota Fiscal; referências sobre os Documentos de Arrecadação; Informações sobre Cupons Fiscais e equipamentos utilizados; dados sobre os impostos envolvidos; e registro com dados analíticos do Documento fiscal.

Seção 3 (Bloco D): Informações sobre os serviços de transporte como o tipo

(Aquaviário, ferroviário, rodoviário, aéreo), Itens do documento, tipos de carga, local de entrega, dados do equipamento ECF e documentos emitidos por ele, dados sobre os impostos envolvidos, e registro com dados analíticos do Documento fiscal.

Seção 4 (Bloco E): Informações completas sobre o período de apuração do ICMS e IPI (incluindo diferencial de Alíquota com Unidades Federativas e período de apuração), e identificação dos documentos envolvidos.

Seção 5 (Bloco G): Dados referentes ao ICMS incidente sobre itens pertencentes ao Ativo Imobilizado, créditos CIAP, seguido por identificação dos documentos fiscais e dos itens envolvidos.

Seção 6 (Bloco H): Registro dos dados referentes ao inventário incluindo informações complementares do mesmo.

Seção 7 (Bloco K): Registro dos dados referente ao Estoque, incluindo movimentações internas das mercadorias, produzidos, Insumos Consumidos, e dados sobre o reparo de produtos ou Insumos.

Seção 8 (Bloco 1): Registro referente as operações de exportação, créditos de ICMS e valores a recuperar, volume de vendas, dados sobre o valor agregado aos produtos, situação fiscal (cancelados, /inutilizados), dados sobre incentivos, e identificação dos documentos fiscais.

Seção 9 (Bloco 9): Dados referentes ao arquivo registrado e encerramento digital. O Arquivo contém ainda em si informações importantes para o processamento dos dados pelo sistema informatizado do governo (incluindo tabelas utilizadas na validação), seguido pela assinatura digital (com certificado) e informações sobre e-mails utilizados pela empresa.

Devido ao grande número de informações, o EFD é considerado por muitos

um dos maiores desafios dessa linha de sistemas, e mesmo hoje após nove anos de sua instituição tanto usuários quanto profissionais contábeis enfrentam dificuldades na geração e manuseio sucessivamente dessa obrigação; muitos ainda procuram informações em cursos preparatórios disponibilizados no mercado e até o auxílio através da própria Receita Federal do Brasil, mas ainda assim o sistema não consegue operar com o máximo de exatidão, uma vez que entre as diversas operações registradas surgem diferentes dificuldades, o que conseqüentemente em grande parte das vezes cria erros e divergências de informações no arquivo fiscal. Essas falhas, embora possam ser devidas a algum problema no sistema de terceiros (contratado como gerador do arquivo EFD), na grande maioria das vezes começam por falha humana, principalmente na fase de inserção de dados. Geralmente são erros variados, sendo uns mais frequentes que outros. Como forma de padronização e classificação, estas falhas são formalmente chamadas de Inconsistências.

Vale destacar que as multas punitivas sejam por inconsistências ou por não envio, são de competência do fisco estadual, e cabe ao mesmo estipular valores e formas de aplicação se baseando na IN de implantação, antes mesmo de exercer as devidas cobranças.

2.3 SPED EFD CONTRIBUIÇÕES - ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL PIS/PASEP E COFINS

Instituído a partir da IN RFB N° 1052/2010 como complemento ao sistema de escrituração fiscal digital, surge o EFD contribuições. Esta obrigação acessória impõe as empresas o repasse das informações referentes as contribuições de PIS/PASEP e COFINS em novo formato, através de um layout específico do projeto SPED, sendo registrados em arquivo no formato *.TXT, validados, assinados, e

transmitidos digitalmente com o PVA específico.

Vale destacar que antes da criação desta ramificação do projeto, tais informações já eram disponibilizadas ao fisco, porém, na forma de declarações. A primeira ferramenta utilizada foi a DIPJ - Declaração Anual das Pessoas Jurídicas, que trazia o resumo de todas as movimentações tributárias dentro da organização. Devido a importância de maior destaque nas áreas específicas relacionadas ao PIS/PASEP e COFINS, anos depois a parte que tratava desses tributos é extraída da DIPJ, se tornando um novo tipo de obrigação acessória ganhando o nome de DACON - Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais. Com o passar do tempo, devido a grande quantidade de dados transmitidos pelo grande número de contribuintes que só crescia, o governo se viu na necessidade de atualização. Diante do grande avanço visualizado por meio da implantação e execução do ECD e do EFD, surge então a ideia de criar esta nova obrigação acessória que automaticamente extinguiu a DACON.

O EFD Contribuições, assim como seu antecessor, é estruturado na forma de blocos que separam os distintos tipos de informação. Neste caso em específico, ele é transmitido na forma mensal até o 5º dia útil do mês subsequente, e é obrigatória a todas as empresas tributadas pelo regime do lucro Real, Lucro presumido ou Lucro Arbitrado, bancos, sociedades de crédito imobiliário, cooperativas de crédito, distribuidoras de títulos privados, empresas de seguros privados, e operadoras de planos de assistência a saúde. O não cumprimento da obrigação acessória acarreta em multa no valor de R\$ 5.000,00 por mês em atraso.

2.4 FCONT - CONTROLE FISCAL CONTÁBIL DE TRANSIÇÃO

Obrigação acessória criada através da IN RFB 1492/14, era estruturada na forma de partidas dobradas, onde o valor de um crédito deveria corresponder ao valor de um débito. Na época de criação, era visado especialmente reduzir ao máximo os impactos de implantação das novas normas, que eram instauradas e poderiam alterar as formas de classificação das contas de resultado na escrituração contábil, e conseqüentemente os valores arrecadados. Desta forma, entraram na

obrigatoriedade de geração e envio do FCONT através de sistema específico da RFB, todas as organizações sujeitas ao regime cumulativo, como no caso do Lucro Real, como uma forma do fisco ter controle sobre tais arrecadações. Devido a opção, tal obrigação acessória foi extinta em 2015 e não precisa mais ser transmitida a partir de 2016.

2.5 SPED E-SOCIAL

O e-Social é um projeto de escrituração digital, que busca realizar a integralização dos dados entre os fiscos responsáveis pelo trabalhador no Brasil. Os dados informados pela empresa serão referentes as obrigações trabalhistas, basicamente uma forma de criar a folha de pagamentos na versão digital, incluindo o cadastro de funcionários. Essa integralização tornará mais prática as relações entre a própria Receita Federal, o INSS, o Ministério do Trabalho e a Caixa Econômica Federal. Diminuindo conseqüentemente o número de papéis gastos, que atualmente precisam ser analisados de forma manual. Além de futuramente poder diminuir a grande quantidade de obrigações envolvidas no setor trabalhista, que vão desde a RAIS, DIRF, CAGED, GRRF, GFIP, entre outras. A implementação como obrigatoriedade para as empresas desta obrigação acessória, está prevista para 2018 (Fonte: E-Social: O que é e o que muda na vida do profissional de RH).

3 ESTUDO DE CASO

3.1 INCONSISTÊNCIAS: O QUE SÃO?

“Inconsistência: [...] Falta de firmeza ou solidez; inconstância; incerteza.” - (Dicionário Aurélio de Língua Portuguesa)

Inconsistência conforme descreve o próprio dicionário referência da língua portuguesa, caracteriza algo incerto ou inconstante, nessa mesma linha de raciocínio são classificadas as falhas que podem ocorrer no dia a dia de quem trabalha direta ou indiretamente com o SPED EFD. As inconsistências possuem por sua vez caráter negativo em relação à saúde da empresa, uma vez que podem impactar diretamente nos resultados apresentados. Mas não somente isto, empresas com constantes problemas com inconsistências tornam-se os alvos mais visados e dessa forma, passam a estar mais sujeitas a ação do fisco por meio de solicitações de auditoria ou de multas punitivas.

No âmbito do EFD, essas inconsistências podem ter causas variadas, indo desde informações inválidas geradas no processo de integração da tecnologia utilizada (como nas falhas ocorridas com o banco de dados ou sistema interno gerador), até falhas humanas, como pode ocorrer no processo de digitação ou acerto final. Uma vez que todas as informações prestadas são de responsabilidade exclusiva da empresa, a mesma deve garantir o máximo de integridade e validade no que é transmitido.

Vale destacar, que independente da intenção ser boa ou má ao efetuar um registro erroneamente, todas essas falhas são analisadas e julgadas. Porém, o que varia é apenas o montante punitivo, aquele previamente estipulado em lei conforme cada tipo de inconsistência.

Visando a redução das falhas ocorridas, de modo a tornar a EFD ao máximo livre de problemas técnicos, foi lançado no mesmo ano de implantação (2009) uma ferramenta que trabalha em conjunto com a obrigação acessória, o PVA - Programa de Validação. Esta ferramenta trabalha inicialmente com a análise do layout, estrutura fundamental para o funcionamento do tramite fisco/contribuinte que permite o cruzamento de informações, ele é capaz de detectar se o arquivo foi gerado no padrão estipulado entre outros casos, e relatar ao usuário para que o mesmo possa efetuar os devidos acertos. Vale lembrar, que esses acertos precisam ser realizados na base de dados e a seguir o contribuinte precisa gerar um novo *.TXT (não somente modificar o arquivo inconsistente), uma vez que nos casos em que ocorrer uma fiscalização mais aprofundada, a mesma é o que será solicitado para análise. Após a devida geração e a aprovação pelo PVA do EFD, o arquivo é então submetido a autenticação eletrônica realizada por meio de um Certificado Digital (Identificação eletrônica de uma pessoa física ou jurídica ou de um site que proporciona segurança às operações computadorizadas realizadas), deste modo o arquivo ganha firmeza ao conter a assinatura que identifica o mesmo como gerado pelo devido contribuinte, atribuindo a este total responsabilidade. A etapa final é então realizada, partindo do princípio que o arquivo EFD está pronto, é feita a devida transmissão online por meio do próprio programa para o respectivo fisco.

Quanto aos acertos realizados, vale destacar que o PVA embora seja uma grande ferramenta tecnológica, ainda não é capaz de identificar integralmente todas as inconsistências ocorridas. Uma vez que o foco dele é apenas a redução das falhas do sistema, demais erros muitas vezes passam por despercebido, o que traz a necessidade de que os responsáveis na empresa ainda confirmem o que está sendo gerado antes mesmo da transmissão. Podemos destacar através desta verificação e de levantamentos anteriormente realizados, que diferentes falhas chegam a ocorrer. Num cenário generalizado, torna-se possível apontar as principais causas.

3.2 CAUSAS

No cenário do projeto SPED num geral são variadas as formas de falhas possíveis encontradas. No caso da Escrituração Fiscal Digital (EFD), essas inconsistências costumam ser um pouco mais específicas, porém, ainda abrangendo variados tipos, atingindo deste modo diferentes níveis de punições. Para um entendimento prático da situação, vale citar algumas das falhas mais recorrentes quanto ao EFD, demonstrando através de exemplos conforme a seguir:

Erro no preenchimento do NCM - Nomenclatura Comum do Mercosul: Este código representa a classificação de todas as mercadorias em todo território nacional, em grupos conforme o tipo e gênero, de modo a padronizar as análises e tratamentos como no caso do tratamento tributário que ocorre no EFD. Este tratamento parte do princípio de que a tributação sobre cada mercadoria é diferenciado conforme o grupo no qual a mesma é classificada, ou seja, seu NCM. Isto além de sua finalidade ao ser comercializada. Através desta classificação, sabe como deve ocorrer a incidência dos devidos tributos sobre cada operação conforme os itens envolvidos. Dessa forma, um simples erro da numeração composta por oito dígitos, pode levar a um registro inválido ou até mesmo a uma tributação incorreta, afetando diretamente os valores de débitos e créditos tributários.

Exemplo: Uma empresa optante pelo Lucro Real que atua no ramo comercial de brinquedos, vendeu no mês de fevereiro de 20XX1, 72 unidades do seguinte produto:

Tabela 1: Exemplo de Cadastro de Produtos

Matricula	NCM	Descrição	Medida	Vr. Unit.
02	9103.10.00	BARALHO	UN	14,99

Fonte: Do autor.

Levando em consideração (de forma didática) apenas esta operação, a empresa alcança desta forma um faturamento de R\$ 1.079,28, nos quais há a incidência de tributos tabelados em lei anteriormente, conforme a seguir:

Tabela 2: Exemplo de Cadastro de Produtos - Tributação

Tributação	Ali. ICMS	Al. PIS/COFINS	Aliq. IPI	...
00 - Normal	17,00%	9,25%	0,00%	...

Fonte: Do autor.

Os cálculos Tributários realizados pela empresa referentes a estas operações são os seguintes:

Tabela 3: Exemplo de apuração do ICMS

ICMS			PIS/COFINS		
Valor	Alíquota	Total	Valor	Alíquota	Total
R\$ 1.079,28	17,00%	R\$ 183,48	R\$ 1.079,28	9,25%	R\$ 99,83

TOTAL DE DÉBITOS OBTIDOS NAS VENDAS

ICMS	R\$ 183,48
PIS/COFINS	R\$ 99,83
	R\$ 283,31

Fonte: Do autor.

Levando em consideração que a empresa não havia efetuado compras no período, desta forma não havia obtido créditos que a servissem na apuração como forma de abatimento; a mesma pagou o valor integral da apuração efetuada acima (R\$ 283,31), após a transmissão sem falhas de seu SPED EFD. Meses depois a mesma recebeu um termo de notificação devido a valores recolhidos a menor, solicitando uma auditoria externa a fim de verificar o possível crime de Sonegação Fiscal. Após todas as análises, foi concluído que a empresa estava com um erro em seu cadastro, mais especificamente nas informações do NCM de seus produtos. Tomando como amostra o mesmo item tratado acima ("BARALHO"), vemos que o

código para o mesmo deveria ser igual a "9504.40.00". A tributação estaria incorreta, sendo a ideal a demonstrada a seguir:

Tabela 4: Cadastro de mercadoria

Matricula	NCM	Descrição	Medida	Vr. Unit.
02	<u>9504.40.00</u>	BARALHO	UN	14,99

Fonte: Do autor.

Cálculos Tributários corretos:

Tabela 5: Cadastro de Produto - Tributação/Exemplos de apuração do ICMS e PIS/COFINS

Tributação	Ali. ICMS	Al. PIS/COFINS	Aliq. IPI	...
00 - Normal	<u>25,00%</u>	9,25%	0,00%	...

ICMS			PIS/COFINS		
Valor	Alíquota	Total	Valor	Alíquota	Total
R\$ 1.079,28	<u>25,00%</u>	<u>R\$ 269,82</u>	R\$ 1.079,28	9,25%	R\$ 99,83

TOTAL DE DÉBITOS OBTIDOS NAS VENDAS

ICMS R\$ 269,82

PIS/COFINS R\$ 99,83

R\$ 369,65

Fonte: Do autor.

Desta forma, a mesma ao recolher os R\$ 283,31 deixou de recolher R\$ 86,34 na operação com os Baralhos (Deveria ter recolhido integralmente os R\$ 369,65). Como a situação não poderia ser comprovada como cometida sem intenção, a empresa precisou arcar com toda a parte punitiva. Vale destacar a forma didática utilizada neste exemplo, uma empresa optante por tal regime costuma ter várias outras operações (girado o total em torno da casa dos Milhões), resultando em pendências ainda maiores.

Código NCM lançado nos serviços: Conforme prevê a legislação, a

classificação do código NCM deve ser feita somente pelas Industrias e empresas equivalentes, isto é, é um código criado para itens produzidos, apenas para materiais. Porém, muitas empresas ainda cadastram erroneamente serviços específicos como produtos. O preenchimento do NCM nesses casos, costuma ser feito tomando como base itens reais envolvidos na operação; isto leva a grande parte dos sistemas a efetuarem cálculos indevidos, podendo levar sucessivamente o governo a uma interpretação errada da real operação do documento fiscal em questão.

Exemplo: Um determinado supermercado iniciou sua atividade em fevereiro de 2011, prestando além da sua atividade de comercio, a atividade de entrega das mercadorias compradas por seus clientes a domicilio. Essa entrega é opcional e é decidida pelo próprio cliente no momento da finalização da compra. Ocorre que como forma de cobrar por essa entrega, o supermercado estabelece várias taxas que variam conforme a distância do destino da operação. Essa taxa é adicionada pelo caixa então após a opção no respectivo Cupom ou Nota Fiscal. Para ser possível efetuar essa inclusão no documento, o suporte técnico responsável pelo sistema orientou a empresa a registrar cada taxa internamente como que se fossem itens normalmente comercializados. A empresa adotou tal recomendação. O cadastro das taxas de entrega ficou conforme demonstrado a seguir:

Tabela 6: Exemplo de cadastro de produtos NCS inválido

Matricula	NCM	Descrição	Medida	Vr. Unit.
07	18063210	ENTREGA - DESTINO A 1KM	UN	R\$ 6,99
08	18063210	ENTREGA - DESTINO A 2KM	UN	R\$ 13,98
09	18063210	ENTREGA - DESTINO A 3KM	UN	R\$ 20,97
10	18063210	ENTREGA - DESTINO A 4KM	UN	R\$ 27,96
11	18063210	ENTREGA - DESTINO A 5KM	UN	R\$ 34,95
12	18063210	ENTREGA - DESTINO A 6KM	UN	R\$ 41,94

13	18063210	ENTREGA - DESTINO A 7KM	UN	R\$ 48,93
14	18063210	ENTREGA - DESTINO A 8KM	UN	R\$ 55,92
15	18063210	ENTREGA - DESTINO A 9KM	UN	R\$ 62,91
16	18063210	ENTREGA - DESTINO A 10KM	UN	R\$ 69,90
17	18063210	ENTREGA - DESTINO A 11KM	UN	R\$ 76,89
18	18063210	ENTREGA - DESTINO A 12KM	UN	R\$ 83,88
19	18063210	ENTREGA - DESTINO A 13KM	UN	R\$ 90,87
20	18063210	ENTREGA - DESTINO A 14KM	UN	R\$ 97,86
...

Fonte: Do autor.

No decorrer do mês inicial, ocorreram no supermercado um total de 29.446 operações com entregas destinadas a diversas localidades dentro do estado, conforme a seguir:

Tabela 7: Exemplo de cadastro de produtos NCS inválido

Matricula	Descrição	Vr. Unit.	Quant.	Total
12	ENTREGA - DESTINO A 6KM	R\$ 41,94	3082	R\$ 129.238,11
10	ENTREGA - DESTINO A 4KM	R\$ 27,96	3766	R\$ 105.297,36
07	ENTREGA - DESTINO A 1KM	R\$ 6,99	4794	R\$ 33.506,57
19	ENTREGA - DESTINO A 13KM	R\$ 90,87	685	R\$ 62.245,95
11	ENTREGA - DESTINO A 5KM	R\$ 34,95	3424	R\$ 119.668,80
08	ENTREGA - DESTINO A 2KM	R\$ 13,98	4451	R\$ 62.224,98
11	ENTREGA - DESTINO A 5KM	R\$ 34,95	3424	R\$ 119.668,80
17	ENTREGA - DESTINO A 11KM	R\$ 76,89	1370	R\$ 105.300,86
08	ENTREGA - DESTINO A 2KM	R\$ 13,98	4451	R\$ 62.224,98
				R\$ 799.376,40

Fonte: Do autor.

Conforme programado, o supermercado gerou e transmitiu após o final do período seu devido SPED EFD sem encontrar problemas. Devido a serem cadastradas na forma de Mercadorias através do NCM 18063210 (Descrição do código: CHOCOLATE NAO RECHEADO, EM TABLETES, BARRAS E PAUS), todas as taxas entraram para os documentos fiscais e conseqüentemente para o *.TXT do

EFD. Com a apuração do ICMS foram obtidos e pagos os seguintes valores:

Tabela 8: Apuração do IMCS - Débitos e Créditos

S/VENDAS			S/COMPRAS		
Total	Aliq.	Recolher (D)	Total	Aliq.	Recuperar (C)
R\$ 2.756.255,76	17%	R\$ 468.563,48	R\$ 1.653.753,46	17%	R\$ 281.138,09

ICMS a recolher (D): R\$ 187.425,39

Fonte: Do autor.

Estranhando o valor alto do imposto em comparação com a quantidade de mercadorias que saiu do estoque físico, o contador da empresa resolveu fazer uma análise detalhada nas movimentações. Nesta análise pode concluir a falha quanto as taxas. Da receita de R\$ 2.756.255,76 obtida, apenas R\$ 1.956.879,36 referia-se a saída de mercadorias, os restantes R\$ 799.376,40 eram referentes as taxas onde não deveria haver a incidência de ICMS. Dessa forma, pode concluir que o cálculo coreto para a apuração do ICMS seria conforme a seguir:

Tabela 9: Apuração do IMCS - Débitos e Créditos

S/VENDAS			S/COMPRAS		
Total	Aliq.	Recolher (D)	Total	Aliq.	Recuperar (C)
R\$ 1.956.879,36	17%	R\$ 332.669,49	R\$ 1.174.127,62	17%	R\$ 199.601,69

ICMS a recolher (D): R\$ 133.067,80

Fonte: Do autor.

Ou seja, exatos R\$ 54.357,60 foram pagos pela empresa indevidamente. No presente momento, restou ao contador primeiramente comunicar aos responsáveis no estabelecimento, o que gerou tensão e stress na empresa; depois, após acordado foi necessário ainda solicitar a compensação do valor ao fisco estadual por meio de um procedimento administrativo, que tomou considerável tempo e expos a empresa a riscos de ser comunicada e auditada por meio oficial.

Divergência nos valores apurados dos impostos: Frequentemente devido

a cálculos realizados automaticamente via sistema, ou realizados manualmente de maneira rápida e desatenciosa, surgem algumas diferenças nos montantes dos impostos IPI e ICMS, muitas vezes frutos de erros de arredondamento ou preenchimento incorreto do valor obtido em cada operação. Acontece da seguinte forma: partindo do princípio de que o cálculo será realizado multiplicando o valor da base de cálculo pelo percentual da alíquota, devido a questões de arredondamento, o resultado pode acabar sendo diferente do destacado no devido documento fiscal. Deste modo, muitas vezes o montante mensal dos documentos acaba demonstrando uma diferença relativamente considerável que o fisco pode apontar como falha no arquivo SPED passivo de punição, ou até mesmo julgar como sonegação por entender que a empresa agiu de má fé a fim de reduzir o valor a pagar.

Exemplo: Uma empresa optante pelo Lucro Real, que atua no ramo industrial de Móveis, recebeu no mês de agosto de 20x1 um comunicado solicitando uma auditoria externa, afim de verificar possível irregularidade quanto aos montantes informados no SPED EFD e respectivamente pagos nos últimos cinco anos. Conforme programado, após todas as análises cabíveis o auditor emite seu parecer. Como forma de explicitar sua opinião aos demais interessados, ele toma como amostra as movimentações ocorridas no último mês fechado e destaca as diferenças, conforme a seguir:

Tabela 10: Exemplo de registro de saídas

REGISTRO DE SAIDAS - Período: 08/20x1						
NFE	Valor	BC.ICMS	%	ICMS (EFD)	ICMS (NFE)	Diferença
850639	65.978,32	52.782,66	17,00%	8.973,05	8.973,05152	0,00152
850718	79.800,86	63.840,69	17,00%	10.852,91	10.852,91696	0,00696

850797	41.263,97	33.011,18	17,00%	5.611,89	5.611,89992	0,00992
850876	53.664,17	42.931,34	17,00%	7.298,32	7.298,32712	0,00712
850955	85.673,58	68.538,86	17,00%	11.651,60	11.651,60688	0,00688
851034	55.963,58	44.770,86	17,00%	7.611,04	7.611,04688	0,00688
851113	67.869,54	54.295,63	17,00%	9.230,25	9.230,25744	0,00744
851192	91.569,54	73.255,63	17,00%	12.453,45	12.453,45744	0,00744
851271	39.115,78	31.292,62	17,00%	5.319,74	5.319,74608	0,00608
851350	55.693,14	44.554,51	17,00%	7.574,26	7.574,26704	0,00704
851429	65.899,77	52.719,82	17,00%	8.962,36	8.962,36872	0,00872
851508	55.639,55	44.511,64	17,00%	7.566,97	7.566,97880	0,00880
851587	81.967,49	65.573,99	17,00%	11.147,57	11.147,57864	0,00864
851666	56.349,98	45.079,98	17,00%	7.663,59	7.663,59728	0,00728
851745	46.789,19	37.431,35	17,00%	6.363,32	6.363,32984	0,00984
						R\$ 0,11

Fonte: Do autor.

Ao final da amostra foi possível compreender que, devido ao sistema não estar configurado para efetuar os arredondamentos ao gravar no banco de dados, fazendo isto apenas no momento de emissão das Notas Fiscais, a empresa tem acumulado todos os meses diferenças nos montantes informados do imposto a pagar e conseqüentemente pago esses valores a menor. Vale destacar ainda que, conforme a regra de preenchimento as informações da Base, alíquota e valor do imposto, devem corresponder a um espelho dos demonstrados no documento de origem, sem diferenças. Desta forma, a empresa citada está errada e sujeita a punições.

Total incorreto da Nota Fiscal Eletrônica (NFE): Muitas vezes ocorre por má configuração do sistema de terceiros (contratado), onde o mesmo pode não

calcular corretamente o valor da nota fiscal por não levar em conta outros valores além do dos itens, como no caso de ICMS por Substituição Tributária, de fretes, outras despesas acessórias, IPI, entre outras. O erro também pode ocorrer por falha humana, quando o responsável pelo registro dos documentos recebidos deixa de lançar estes itens no sistema, dando entrada apenas no valor das mercadorias por falta de instrução ou distração (uma vez que os campos “Valor Total dos Produtos” e “Valor total da Nota Fiscal” costumam encontrar-se próximos na NFE e possuem escrita inicialmente semelhante).

Exemplo: Uma empresa optante pelo Lucro Real, atuante no comércio de Veículos de pequeno porte, recebeu referente as compras realizadas no decorrer do mês de julho de 20x7 as seguintes notas fiscais:

Tabela 11: Exemplo de registro de entradas

NFE	Fornecedor	Vr.Produtos	Frete	Seguro	Disp.	Vr.Total
658897	Carros S/A	356.000,00	10.680,00	32.040,00	1.780,00	400.500,00
659051	Carros S/A	234.500,00	7.035,00	21.105,00	1.172,50	263.812,50
659205	Carros S/A	148.843,00	4.465,29	13.395,87	744,22	167.448,38
659359	Carros S/A	212.350,00	6.370,50	19.111,50	1.061,75	238.893,75
659513	Carros S/A	179.362,00	5.380,86	16.142,58	896,81	201.782,25
659667	Carros S/A	198.652,00	5.959,56	17.878,68	993,26	223.483,50
659821	Carros S/A	318.946,00	9.568,38	28.705,14	1.594,73	358.814,25
659975	Carros S/A	75.530,00	2.265,90	6.797,70	377,65	84.971,25
660129	Carros S/A	98.643,00	2.959,29	8.877,87	493,22	110.973,38
660283	Carros S/A	197.358,00	5.920,74	17.762,22	986,79	222.027,75
		2.020.184,00	60.605,52	181.816,56	10.100,92	2.272.707,00

Fonte: Do autor.

Conforme rotineiro, todas as notas fiscais foram lançadas no sistema interno da empresa de forma manual, de onde ao final do procedimento todos os dados são

gravados no banco de dados. Acontece de neste mês um novo funcionário estar assumindo o cargo, o mesmo foi instruído pelo ocupante anterior que disponibilizou dois dias para efetuar o treinamento, uma vez que precisaria viajar ao exterior e tomar posse da proposta que recentemente recebeu em caráter de urgência. No final do período, a empresa gerou e transmitiu sem problemas seu SPED EFD, onde estavam registrados um total de R\$ 2.020.184,00 de entradas. Cinco meses depois, a empresa recebeu um comunicado oficial referente a divergência das informações transmitidas, onde constava uma diferença no valor total de R\$ 252.523,00. Ao analisar a situação internamente, os gestores junto a contabilidade puderam perceber a causa; tratava-se da falha ao lançar manualmente as notas uma vez que no mês de julho de 20x7 a nova funcionaria havia lançado apenas o valor dos produtos, e não o valor total do documento fiscal que é composto também por fretes, despesas acessórias, seguros, etc. A empresa tentou resolver com um procedimento administrativo, porém ao final, acabou sendo multada por quebra na integridade das informações transmitidas.

Falhas na sequência numérica de documentos de emissão própria: O SPED EFD consiste na escrituração do universo fiscal da entidade, deste modo todos os dados referentes a documentos fiscais e apurações devem estar contidos nele. Porém, muitas vezes por variados motivos as empresas podem avançar com o registro dos documentos que emitiu deixando de registrar um ou outro número, desfazendo a sequência que deve ser demonstrada no arquivo. Isto acontece, por exemplo, nos casos em que a empresa por pouca instrução decide não registrar o documento X, pois o mesmo acabou sendo cancelado. O correto é que todos sejam registrados, o que diferenciará nesses casos é o código de situação registrado para X que indicara o cancelamento. O problema nestes casos pode ser ainda mais grave

para a empresa, uma vez que leva a interpretação de que receitas podem estar sendo omitidas em outra forma de sonegação fiscal.

Exemplo: Uma indústria fictícia de embarcações optante pelo regime Lucro Real, atua na região Nordeste do Brasil a exatos 30 anos. Devido a implantação da escrituração fiscal digital em 2009, estando dentro da obrigatoriedade, ela precisou aderir e passou a transmitir mensalmente seu arquivo ao fisco. Em novembro de 2017, a mesma recebeu um comunicado oficial informando a necessidade de realização de uma auditoria externa no próximo mês. A causa, falta de registro de documentos fiscais com possível crime de sonegação tributária. Mesmo surpresa, a organização recebeu o profissional do governo e providenciou todos os documentos solicitados pelo mesmo. Ao final da análise, foram levantados vários números sem registro no decorrer dos últimos nove anos. Ao buscar um motivo, a empresa foi questionada e informou através da explicação de sua rotina administrativa, o porquê de não haver escriturado tais documentos. O Auditor classificou os mesmos então de acordo com a explicação, conforme na amostra abaixo:

Tabela 12: Exemplo prático de erros de preenchimento

Data	NFE	Valor	Explicação	Situação Fiscal
...
03/01/09	750965	79.800,86	-	
05/01/09	750966	79.860,21	Erro ao preencher a base	Inutilizado
06/01/09	750967	53.664,17	-	
08/03/09	750968	85.673,58	-	
10/05/09	750969	55.963,58	-	
11/05/09	750970	55.773,59	Erro ao preencher o produto	Inutilizado
12/07/09	750971	91.569,54	-	
15/07/09	750972	91.570,86	Erro ao preencher o frete	Inutilizado
18/07/09	750973	55.693,14	-	
20/09/09	750974	65.899,77	Erro ao preencher alíquota	Inutilizado
23/09/09	750975	66.158,73	-	

24/11/09	750976	81.967,49	-
27/12/09	750977	56.349,98	-
...

Fonte: Do autor.

Deste modo, o auditor pode concluir que todos os documentos com a situação fiscal de inutilizado não estavam sendo registrados pela empresa, talvez por falta de instrução dos profissionais envolvidos ou por má interpretação da lei. Como no caso haviam documentos desde o ano de implantação (2009), e conforme o Código Tributário Nacional existe o período decadencial de 5 anos, o qual é o limite para toda e qualquer cobrança, o auditor levantou dentro o período compreendido entre 2013 e 2017 exatos 23 documentos causadores de multa. A multa total foi aplicada num montante de VRTE totalizando R\$ 6.685.889,80, distribuídos da seguinte forma:

Tabela 13: Exemplo de cálculo da multa por não registro de documentos no Estado do Espírito Santo

Data	NFE	Valor	Sit. Fiscal	VRTE	Multa Federal
05/01/13	750994	R\$ 91.569,54	Inutilizado	2,3820	R\$ 218.118,6443
11/05/13	750998	R\$ 91.695,52	Inutilizado	2,3820	R\$ 218.418,7286
12/07/13	751002	R\$ 82.720,38	Inutilizado	2,3820	R\$ 197.039,9452
15/07/13	751006	R\$ 139.617,20	Inutilizado	2,3820	R\$ 332.568,1704
20/09/13	751010	R\$ 99.056,53	Inutilizado	2,3820	R\$ 235.952,6545
10/02/14	751014	R\$ 90.081,39	Inutilizado	2,5210	R\$ 227.095,1842
14/06/14	751018	R\$ 146.978,21	Inutilizado	2,5210	R\$ 370.532,0674
19/07/14	751022	R\$ 138.003,07	Inutilizado	2,5210	R\$ 347.905,7395
30/11/14	751026	R\$ 97.442,40	Inutilizado	2,5210	R\$ 245.652,2904
02/01/15	751030	R\$ 138.003,07	Inutilizado	2,6871	R\$ 370.828,0494
11/03/15	751034	R\$ 129.027,93	Inutilizado	2,6871	R\$ 346.710,9507
17/04/15	751038	R\$ 91.569,54	Inutilizado	2,6871	R\$ 246.056,5109
21/06/15	751042	R\$ 91.570,86	Inutilizado	2,6871	R\$ 246.060,0579
26/09/15	751046	R\$ 65.899,77	Inutilizado	2,6871	R\$ 177.079,2720
05/01/16	751050	R\$ 91.235,77	Inutilizado	2,9539	R\$ 269.501,3410
11/05/16	751054	R\$ 106.603,25	Inutilizado	2,9539	R\$ 314.895,3402

12/07/16	751058	R\$ 55.761,28	Inutilizado	2,9539	R\$ 164.713,2450
15/07/16	751062	R\$ 132.146,04	Inutilizado	2,9539	R\$ 390.346,1876
20/09/16	751066	R\$ 91.556,57	Inutilizado	2,9539	R\$ 270.448,9521
09/05/17	751070	R\$ 82.581,43	Inutilizado	3,1865	R\$ 263.145,7267
14/06/17	751074	R\$ 91.569,54	Inutilizado	3,1865	R\$ 291.786,3392
19/08/17	751078	R\$ 167.954,30	Inutilizado	3,1865	R\$ 535.186,3770
03/09/17	751082	R\$ 127.364,83	Inutilizado	3,1865	R\$ 405.848,0308
					R\$ 6.685.889,80

Fonte: Do autor.

Devido a falha, e por não haver benefício fiscal ou recurso no período, o resultado da organização foi diretamente afetado de forma negativa neste montante.

UF divergente quanto à alíquota preenchida: O EFD foi projetado para funcionar na interação entre diferentes contribuintes, operações e estados. Como é de ciência, cada estado brasileiro possui sua devida alíquota de imposto como no caso do ICMS (diferenças devido a fatores econômicos de cada região). Um erro relevante (embora não gere encargos) acontece quando o estado informado como origem dos itens não condiz com a alíquota preenchida para o mesmo. Por exemplo, um estado em que as operações são tributadas a 4% não pode ter preenchido como alíquota o valor de 7% numa operação interna. Por sorte, esse erro geralmente pode ser detectado pelo próprio sistema do governo na fase de validação, antes mesmo do envio, evitando problemas maiores.

Exemplo: Uma empresa optante pelo lucro presumido, que atua no ramo comercial de computadores no estado do Espírito Santo, registrou a seguinte nota fiscal de saída:

Tabela 14: Exemplo de registro de saídas

Data	NFE	Valor	BC.ICMS	%	ICMS
01/04/X0	1279	R\$ 8.960,99	R\$ 5.376,59	4,00%	R\$ 215,06

Fonte: Do autor.

Conforme ocorre o funcionamento de seu sistema interno, as informações da nota hora registrada são armazenadas no banco de dados junto as demais. No período de geração do SPED EFD, todos os registros são extraídos deste banco e organizados conforme o layout vigente. Assim foi realizado pela organização; porém, ao utilizar o PVA do EFD o usuário recebeu uma notificação alertando o erro cometido. Vale lembrar que neste caso o sistema foi eficaz, mas dependendo das condições podem haver falhas e a empresa pode acabar arcando devido à quebra na integridade dos dados, que conforme falado anteriormente são de sua inteira responsabilidade.

Desatualização da empresa com as atualizações na lei: Uma das maiores causas de inconsistências variadas raramente justificáveis, é a desatualização por parte do responsável pela geração da obrigação acessória quanto as mudanças na legislação. O simples ato de estar desatualizado pode levar a empresa, por exemplo, a utilizar uma alíquota errada devido a anterior ter sido alterada, ou a classificar/tributar um item de forma errada devido a classificação/forma de tributação ter sido alterada, ou recolher os valores indevidos (seja para mais ou para menos), ou ainda deixar de recolher mesmo se enquadrando na obrigatoriedade devido a mudanças na lei. Em todo caso, estar sempre atualizado é fundamental para lidar com o EFD.

Exemplo: Uma empresa que atua no ramo comercial de gêneros alimentícios, optante pelo regime lucro real, realizou no mês de setembro de 20x2 a emissão de vários documentos fiscais com diferentes tipos de tributação incidentes sobre as mercadorias. Os montes por Código Fiscal da Operação (CFOP), envolvidos nas operações durante a primeira semana do mês, são demonstrados conforme abaixo:

Tabela 15: Exemplo de registro de saídas

NFE	CFOP	Valor	BC.ICMS	%	ICMS
86975	5.102	R\$ 952,36	R\$ 761,89	17,00%	R\$ 129,52
86975	5.405	R\$ 333,33	R\$ -	0,00%	R\$ -
86976	5.102	R\$ 487,94	R\$ 390,35	17,00%	R\$ 66,36
86976	5.405	R\$ 170,78	R\$ -	0,00%	R\$ -
86977	5.102	R\$ 1.002,30	R\$ 801,84	17,00%	R\$ 136,31
86977	5.405	R\$ 350,81	R\$ -	0,00%	R\$ -
86978	5.102	R\$ 1.435,79	R\$ 1.148,63	17,00%	R\$ 195,27
86978	5.405	R\$ 502,53	R\$ -	0,00%	R\$ -
86979	5.102	R\$ 763,62	R\$ 610,90	17,00%	R\$ 103,85
86979	5.405	R\$ 267,27	R\$ -	0,00%	R\$ -
86980	5.102	R\$ 989,74	R\$ 791,79	17,00%	R\$ 134,60
86980	5.405	R\$ 346,41	R\$ -	0,00%	R\$ -
86981	5.102	R\$ 1.357,33	R\$ 1.085,86	17,00%	R\$ 184,60
86981	5.405	R\$ 475,07	R\$ -	0,00%	R\$ -
86982	5.102	R\$ 1.598,32	R\$ 1.278,66	17,00%	R\$ 217,37
86982	5.405	R\$ 559,41	R\$ -	0,00%	R\$ -
		R\$ 11.592,99	R\$ 6.869,92	-	R\$ 1.167,89

Fonte: Do autor.

Findado o período, a empresa gerou seu SPED EFD conforme a obrigatoriedade. Utilizou inclusive o sistema validador PVA, mas este não apontou falhas e o arquivo pode ser transmitido sem maiores dificuldades. Um mês depois, chega ao poder da empresa um comunicado oficial solicitando uma auditoria externa na próxima semana, devido a possível sonegação fiscal. Como forma de se antecipar buscou compreender o porquê, mas não encontrou explicação. Chegou a data, e o auditor começou as análises documentais. Após todos os procedimentos, é emitido então o parecer técnico, que veio a apontar falhas devido ao não ajuste após a mudança na tributação das carnes (ficticiamente). Anteriormente ao mês de setembro, todas as carnes eram tratadas na forma da substituição tributária do ICMS, ou seja, este imposto seria recolhido no início da cadeia, isto é, no

estabelecimento de industrialização dos produtos e o comércio varejista não precisaria recolher novamente. A partir do citado mês, estes itens passariam a ser tributados normalmente a alíquota estadual, conforme demonstrado abaixo:

Tabela 16: Exemplo de mudança na tributação

NFE	CFOP	Valor	BC.ICMS	%	ICMS
86975	5.102	R\$ 1.285,69	R\$ 1.028,55	17,00%	R\$ 174,85
86976	5.102	R\$ 658,72	R\$ 526,98	17,00%	R\$ 89,59
86977	5.102	R\$ 1.353,11	R\$ 1.082,48	17,00%	R\$ 184,02
86978	5.102	R\$ 1.938,32	R\$ 1.550,65	17,00%	R\$ 263,61
86979	5.102	R\$ 1.030,89	R\$ 824,71	17,00%	R\$ 140,20
86980	5.102	R\$ 1.336,15	R\$ 1.068,92	17,00%	R\$ 181,72
86981	5.102	R\$ 1.832,40	R\$ 1.465,92	17,00%	R\$ 249,21
86982	5.102	R\$ 2.157,73	R\$ 1.726,19	17,00%	R\$ 293,45
		R\$ 11.592,99	R\$ 9.274,39	-	R\$ 1.576,65

Fonte: Do autor.

Através desta análise, a empresa compreendeu seu erro e aceitou que conseqüentemente deixou de recolher R\$ 408,76 referente ao ICMS. Porém, na visão do fisco o argumento não foi o suficiente, uma vez que não havia provas bastantes, para garantir que a empresa não tinha ciência da mudança já na primeira semana. Desta forma, foi aplicada rotineiramente ao CNPJ a devida multa punitiva.

Preenchimento manual errado: As falhas tendem a aumentar de acordo com o quanto menos automatizado for o procedimento adotado para geração do arquivo. Embora grande parte das empresas atuais tenham optado por pagar a terceiros pelo aluguel de Softwares que faça o processamento e reunião de dados para a geração do EFD, algumas permanecem utilizando o sistema gratuito disponibilizado, que consiste no preenchimento manual das informações através da digitação nos devidos campos. Deste modo, o fator humano pode ser um dos grandes causadores de erros, que levam a empresa a situações complicadas como

nos casos de fiscalização e multas punitivas de peso.

Exemplo: Uma empresa industrial optante pelo regime lucro presumido, atuante no ramo de maquinas pesadas, emitiu no mês de fevereiro de 20x7 os seguintes documentos fiscais:

Tabela 17: Exemplo de registro de saídas

NFE	Valor	BC.ICMS	%	ICMS
976381	R\$ 156.900,00	R\$ 125.520,00	17,00%	R\$ 21.338,40
976382	R\$ 81.350,50	R\$ 65.080,40	17,00%	R\$ 11.063,67
976383	R\$ 94.738,38	R\$ 75.790,70	17,00%	R\$ 12.884,42
976384	R\$ 102.864,99	R\$ 82.291,99	17,00%	R\$ 13.989,64
976385	R\$ 52.000,00	R\$ 41.600,00	17,00%	R\$ 7.072,00
976386	R\$ 91.038,74	R\$ 72.830,99	17,00%	R\$ 12.381,27
976387	R\$ 77.690,10	R\$ 62.152,08	17,00%	R\$ 10.565,85
976388	R\$ 72.994,14	R\$ 58.395,31	17,00%	R\$ 9.927,20
976389	R\$ 35.600,79	R\$ 28.480,63	17,00%	R\$ 4.841,71
976390	R\$ 169.700,00	R\$ 135.760,00	17,00%	R\$ 23.079,20
	R\$ 934.877,64	R\$ 583.661,48	-	R\$ 99.222,45

Fonte: Do autor.

Dado a finalização do período e a necessidade de geração do EFD, visando os poucos documentos que emite em contrapartida dos altos custos vindos de sistemas particulares para geração, a empresa opta por utilizar do seu sistema gratuito para estruturar devidamente o *.TXT. Este sistema parte do princípio de que as informações são digitadas manualmente e depois organizadas no arquivo. Conforme desejado, tudo foi digitado, gerado, validado e transmitido ao devido fisco cumprindo assim a obrigação. Acontece que, cinco meses depois a empresa recebeu um comunicado solicitando uma auditoria externa, devido ao não registro de alguns documentos com a possível sonegação fiscal. O auditor ao analisar toda a documentação e os registros efetuados, encontrou algumas falhas na digitação de alguns documentos que impediram o fisco de realizar a devida localização. A relação

das falhas ocorridas segue conforme a seguir:

Tabela 18: Exemplo de registro de saídas com numeração errada

NFE	Valor	BC.ICMS	%	ICMS
976381	R\$ 156.900,00	R\$ 125.520,00	17,00%	R\$ 21.338,40
976392	R\$ 81.350,50	R\$ 65.080,40	17,00%	R\$ 11.063,67
976383	R\$ 94.738,38	R\$ 75.790,70	17,00%	R\$ 12.884,42
976384	R\$ 102.864,99	R\$ 82.291,99	17,00%	R\$ 13.989,64
976485	R\$ 52.000,00	R\$ 41.600,00	17,00%	R\$ 7.072,00
976386	R\$ 91.038,74	R\$ 72.830,99	17,00%	R\$ 12.381,27
976397	R\$ 77.690,10	R\$ 62.152,08	17,00%	R\$ 10.565,85
976388	R\$ 72.994,14	R\$ 58.395,31	17,00%	R\$ 9.927,20
976389	R\$ 35.600,79	R\$ 28.480,63	17,00%	R\$ 4.841,71
976490	R\$ 169.700,00	R\$ 135.760,00	17,00%	R\$ 23.079,20
	R\$ 934.877,64	R\$ 583.661,48	-	R\$ 99.222,45

Fonte: Do autor.

No total, foram 4 notas fiscais com a numeração digitada de forma incorreta no mês, este é um tipo de erro que afeta diretamente o resultado da organização e é classificado como injustificável. Portanto, desta forma foi aplicada a devida multa punitiva baseada em VRTE conforme calculo a seguir:

Tabela 19: Exemplo de documentos escriturados com numeração errada

NFE	Valor	VRTE	Multa Federal
9763 <u>9</u> 2	R\$ 81.350,50	3,1865	R\$ 259.223,37
976 <u>4</u> 85	R\$ 52.000,00	3,1865	R\$ 165.698,00
9763 <u>9</u> 7	R\$ 77.690,10	3,1865	R\$ 247.559,50
976 <u>4</u> 90	R\$ 169.700,00	3,1865	R\$ 540.749,05
			R\$ 1.213.229,92

Fonte: Do autor.

3.3 RETIFICAÇÕES E MULTAS PUNITIVAS

Quando falamos de SPED EFD e das possíveis falhas que podem ocorrer, logo temos a impressão de que tudo se resume a multas punitivas por meio do fisco,

que agora tem em mãos todos os dados do contribuinte praticamente em tempo real. Porém, essas multas apenas são aplicadas para os casos em que a empresa permanece no erro, seja consciente ou inconscientemente.

Há anos, a fim de permitir que os contribuintes reduzam essas punições que afetam diretamente seus resultados, o governo abre caminhos legais para possíveis correções, o que é chamado no ambiente SPED de retificação. Conforme previsto no ajuste Sinief 11 de 2012, vigência a partir de 2013, são previstas diversas normas que devem ser obedecidas independente da Unidade Federativa para efetuar tal correção. São elas:

- Quanto ao prazo, a empresa terá até três meses após o fim do mês de competência tratado, para transmitir o arquivo retificador sem a necessidade de autorização do fisco para efetuar tal. Exemplo: Para corrigir o SPED EFD do mês de março de 20x4 sem a necessidade de autorização, a empresa poderá gerar um arquivo retificador e transmiti-lo até o prazo máximo de 30 de junho do mesmo ano.
- Após o prazo de dispensa de autorização, a empresa apenas poderá efetuar a retificação após obter previa permissão do fisco. Essa autorização não está imune das demais cobranças, sendo o fisco estadual responsável por julgar baseado em fatores econômicos locais o valor da punição, que por sua vez deve estar escriturada na forma de lei, através de portarias específicas a finalidade antes do ocorrido. Exemplo: O estado de São Paulo (SP) cobra multas até o teto de R\$ 2.547,79 nos primeiros 30 dias após o prazo.
- Diferente do arquivo original, o campo referente a situação do arquivo deverá ser preenchido com o código específico para retificação (geralmente "001"). Caso seja preenchido com o mesmo código do original (geralmente "000"), o novo arquivo não será transmitido, e o validador do EFD provavelmente emitira um aviso

alertando o já envio de uma obrigação original pelo contribuinte.

- Nos casos de retificação, o Pirograva Validador (PVA) devera obrigatoriamente, estar atualizado na última versão disponibilizada para a data de transmissão. Os responsáveis pela empresa durante a nova transmissão devem estar atentos, afim de evitar retificações sem valor legal.
- Em todos os casos, o arquivo retificador deve ser estruturado conforme o layout vigente para o período em que a obrigação acessória original foi gerada e transmitida, mesmo que um novo layout tenha entrado em obrigatoriedade. Exemplo: Uma empresa gerou e transmitiu seu EFD em fevereiro/20x4 e precisou retifica-lo em maio/20x4; porem, no mês de abril/20x4 havia entrado em vigência um novo layout (estrutura básica dos registros no arquivo). Apesar de o layout no mês atual ser o novo, como trata-se de um arquivo de mês anterior, a retificação deve seguir o layout anterior, ou seja, o mesmo que foi utilizado para gerar em fevereiro de 20x4.

Quanto as possíveis retificações, vale destacar ainda alguns aspectos negativos muito realizados no dia a dia com a obrigação acessória. São eles:

- Falta de instrução quanto as cartas de correção dos documentos fiscais, uma vez que estes documentos (seja a CC ou CC-e) não devem ser informadas na obrigação acessoria, apenas os documentos já na forma correta.
- Falta de instrução quanto ao arquivo retificador, uma vez que a retificação é utilizada para substituir o arquivo da transmissão original e não apenas para enviar informações faltantes numa forma de complementar o que foi informado. Deste modo, enviar um arquivo retificador apenas com novas informações (as faltantes) automaticamente exclui da base de registros do fisco as informações anteriormente registradas, e conforme previsto a falta de toda e qualquer informação é passível de

muita punitiva.

Apesar da possibilidade de retificações, nos casos de auto manifestação do erro por parte do contribuinte no universo do EFD ICMS/IPI, ainda é recorrente a quantidade de empresas penalizadas pelas mais diversificadas inconsistências ocorridas, neste ponto vale lembrar mais alguns aspectos recorrentes até chegar as multas frutos dessas inconsistências.

Analisando a criação dentro do projeto SPED da parte fiscal (EFD), é preciso ter clareza de que esta obrigação acessoria tem a finalidade básica de substituir a impressão dos antigos livros de entradas, de saídas e de inventario, e mesmo que essas impressões tenham caído em desobrigatoriedade, as regras quanto a escrituração, desde a raiz em tese permanecem as mesmas.

Uma vez que o ICMS é de competência estadual, cabe a cada unidade federativa estipular os valores punitivos para cada caso, se baseando no ajuste hora publicado. Por exemplo, o estado do Espírito Santo (ES) estabelece na forma tabelada um Valor de Referência ao Tesouro Estadual (VRTE) para cada ano, o qual é multiplicado pelo número de inconsistências passivas de multa ocorridas, com a finalidade de obter o montante a pagar, conforme demonstrado abaixo:

Referência	Ano de Referência	Valor (R\$)
VRTE	2017	3,1865
VRTE	2016	2,9539
VRTE	2015	2,6871
VRTE	2014	2,5210
VRTE	2013	2,3820
VRTE	2012	2,2589
VRTE	2011	2,1117
VRTE	2010	2,0074
VRTE	2009	1,9270
VRTE	2008	1,8113
VRTE	2007	1,7534
VRTE	2006	1,6918
VRTE	2005	1,5907
VRTE	2004	1,4886
VRTE	2003	1,3644
VRTE	2002	1,2375
VRTE	2001	1,1545
VRTE	2000	1,0641
VRTE	1999	0,9770
VRTE	1998	0,9611
VRTE	1997	0,9108
VRTE	1996	0,8287
VRTE	1995	0,6767

Figura 1: Índices VRTE

Fonte: SEFAZ, Secretaria da Fazenda do Estado do Espírito Santo. Índices VRTE. Disponível em: <http://internet.sefaz.es.gov.br/informacao/indices_vrte.php>. Acesso em: 28 Out. 2017.

Já para o estado de São Paulo (SP) a regra é outra, e tomaremos como exemplo com maior número de detalhes para um bom entendimento, uma vez que este é um dos maiores estados desenvolvidos do país, e conseqüentemente possui um dos maiores índices de movimentação e aplicação do EFD. Nesta UF o tratamento das multas ocorre da seguinte forma:

- A falta de registro de qualquer documento fiscal, terá a aplicação de uma multa em valor equivalente a 10% do total da operação tratada.
- Alterar livro fiscal (seja entradas ou saídas) sem prévia autorização, terá a aplicação de multa em valor equivalente a 100% do valor da operação tratada (dos documentos adulterados).
- Atrasar a escrituração fiscal (seja entradas ou saídas), terá a aplicação de uma multa em valor equivalente a 1% do total das operações envolvidas no período.
- Atrasar a escrituração do inventário, terá a aplicação de uma multa em valor equivalente a 1% do valor total do estoque informado.

Vale destacar que, embora no Brasil as UF não tenham regras em unanimidade, a raiz delas é sempre a mesma. Isto remete novamente a importância da integridade das informações prestadas, independente de onde as operações acontecem. Uma situação importante de se lembrar no caso é que, a omissão de receitas (que pode acontecer por exemplo, no não envio ou não escrituração do documento) é uma das maiores causas de sonegação fiscal; um crime federal que pode levar a entidade a não somente arcar com pesadas multas, mas também pode levar aos responsáveis pela entidade a prisão, com direito inclusive ao bloqueio total de bens.

3.4 CASO ABCDE S/A, EMPRESA COMERCIAL DO NORTE DO ESPIRITO SANTO

Desde a implantação do SPED EFD em 2009, as empresas que se encaixam dentro da obrigatoriedade têm se visto em um quadro de constante aprimoramento, uma vez que são claras e muitas vezes pesadas as punições aplicáveis. São muitas as orientações técnicas para evitar essas complicações ocasionadas pela ação do fisco, uma vez que empresas de tal porte precisam contar com uma equipe contábil que por sua vez atue na análise de riscos para a empresa, isto quando a mesma já não conta com uma equipe terceirizada de consultoria contábil/tributária, como é o caso da empresa abaixo tratada. Além de que, a própria Receita Federal do Brasil disponibiliza de forma virtual todas as Leis e um Manual Prático do SPED EFD, visando passar em linguagem facilitada todas as regras fundamentais desta obrigação acessória.

Contanto, mesmo com toda essa tentativa de evitar problemas, algumas inconsistências ainda chegam a ocorrer. Embora muitas delas sejam geradas por fatores humanos, isto é, por falhas como por exemplo de digitação, outros fatores problemáticos ainda podem ocorrer no dia a dia da organização. Fatores como os de implantação e até mesmo relacionados a tecnologia da Informação utilizada pela empresa, estes mais dificilmente detectados pelos responsáveis pela geração e transmissão do arquivo. O Caso abaixo é real, e ocorreu com uma empresa atuante no ramo comercial, distribuída em mais de cinco filiais espalhadas na região norte do estado do Espírito Santo. Com a finalidade de manter sigilo conforme acordado, a fim de não afetar questões como a imagem da mesma, a empresa comercial será identificada neste estudo com o nome de ABCDE S/A. Abaixo seremos remetidos as raízes e ao desenvolver da situação, contando com apontamentos técnicos da

inconsistência cometida e seus respectivos reflexos.

No ano de 20X9 com a implantação do SPED EFD, devido a ser optante pelo regime tributário do Lucro Real (uma vez que ultrapassa regularmente o limite de receita bruta anual), a empresa ABCDE S/A se viu obrigada a realizar a adesão de um modulo de sistema voltado a integração e geração do devido arquivo. Haviam diversas opções no mercado com preços variados, mas levando em consideração a importância de uma boa realização da obrigação, a mesma optou por contratar o Software 6870 da empresa LXA LTDA, que conforme reputação seria um dos melhores e mais apropriados para o ramo da atuação da presente organização. O sistema contava basicamente com as seguintes funcionalidades:

- Importação dos arquivos *.XML (Arquivo de texto em tags, utilizado no projeto da Nota Fiscal Eletrônica para armazenar e transmitir de forma rápida e eficaz todos os dados referentes a operação, realizadas por meio dos modelos 55 e 57)
- Interface para conferencia e integração (Cadastros, etc), além de interação com banco de dados local na organização.
- Geração das devidas obrigações acessórias, como no caso do SPED EFD, com a devida validação por meio de certificado digital (Assinatura Eletrônica da empresa, com validade jurídica perante todo os entes envolvidos).

Após dois meses de implantação, treinamentos e suporte por parte da consultoria, foi gerado o primeiro arquivo EFD da ABCDE S/A a partir do Software 6870. Conforme acordado com a contabilidade contratada, tal arquivo foi enviado para a mesma com a finalidade de passar por uma análise, antes de que fosse realizada a devida transmissão. Dado todos os procedimentos necessários, enfim o parecer final de que tudo ocorria bem e sucessivamente foi realizada a devida transmissão. Seguindo este mesmo tramite, período após período passou a ser

realizada tal análise, persistindo a mesma até os dias atuais. Devido a todos os cuidados tomados, a empresa adotava como praticamente certa a firmeza dos dados enviados. Ocorre de no mês XX de 20X7, a empresa ser notificada por documento oficial da Receita Federal do Brasil por não registro de mais de 25480 Notas Fiscais Eletrônicas, no período de 20x3 a 20x7. Tal comunicado foi recebido com grande surpresa por parte de todos os envolvidos.

Vale lembrar que devido a atualização da escrituração antes praticada na forma de livros manuais ou impressos, para a escrituração por meio do projeto SPED e de ramificações como os projetos NF-e (Nota Fiscal eletrônica, modelo 55) e CT-e (Conhecimento de Transporte eletrônico, modelo 57), o fisco passa a ter em mãos em tempo real todas as operações emitidas para cada CNPJ no território nacional, e passa a ter ao final de cada período o relatório da própria empresa contendo tudo que foi registrado. Desta forma, torna-se possível o cruzamento de dados, isto é, o ato do fisco de filtrar o que foi ou não registrado e de que forma isto aconteceu (correta ou incorretamente), sem a necessidade de deslocamento físico de pessoas.

Buscando esclarecer a situação, foi realizada uma nova análise entre os registros efetuados, em comparação com a relação de chaves de acessos disponíveis no comunicado. Foi possível identificar que 98% dos documentos que o fisco apontou como não registrados na verdade estavam escriturados, isto é, foram informados através dos arquivos EFD conforme prevê a legislação. Contudo, uma determinada parte de cada registro estava sendo preenchida equivocadamente errada, o que torna todo o registro do documento inválido na comparação realizada pelo fisco. Para ser mais exato, o campo referente a Série do documento fiscal estava sendo preenchida com algarismos diferentes dos corretos, gerando a

inconsistência. Em análises aprofundadas levando em consideração todos os envolvidos e os processos internos, foi possível observar que a falha estava sendo gerada por problemas com o sistema contratado, que estava a importar dos arquivos *.XML o valor de série incorreto.

Vale lembrar que a Chave de Acesso dos documentos fiscais eletrônicos é estruturada da seguinte forma:

Tabela 20: Estrutura da Chave de acesso dos documentos fiscais eletrônicos

<i>Campo:</i>	UF Emitente (IBGE)	Ano e Mes	CNPJ Emitente	Modelo do Documento	Série	Numero do Documento	Forma de Emissão	Codigo da Chave	Digito Verificador
<i>Numero de Posições:</i>	02	04	14	02	03	09	01	08	01

<i>Ex. de Chave de Acesso:</i>	32	1705	12345678000199	55	001	687017068	1	78562319	2
--------------------------------	----	------	----------------	----	-----	-----------	---	----------	---

Fonte: Do autor.

Na pratica, a situação ocorrida quanto ao preenchimento foi a seguinte:

Tabela 21: Erro cometido pela empresa quanto a chave

UF Emitente (IBGE)	Ano e Mes	CNPJ Emitente	Modelo do Documento	Série	Numero do Documento	Forma de Emissão	Codigo da Chave	Digito Verificador
--------------------	-----------	---------------	---------------------	-------	---------------------	------------------	-----------------	--------------------

CHAVE DE ACESSO ESCRITURADA PELA EMPRESA								
32	1705	12345678000199	55	000	687017068	1	78562319	2

CHAVE DE ACESSO CORRETA DO DOCUMENTO EMITIDO								
32	1705	12345678000199	55	001	687017068	1	78562319	2

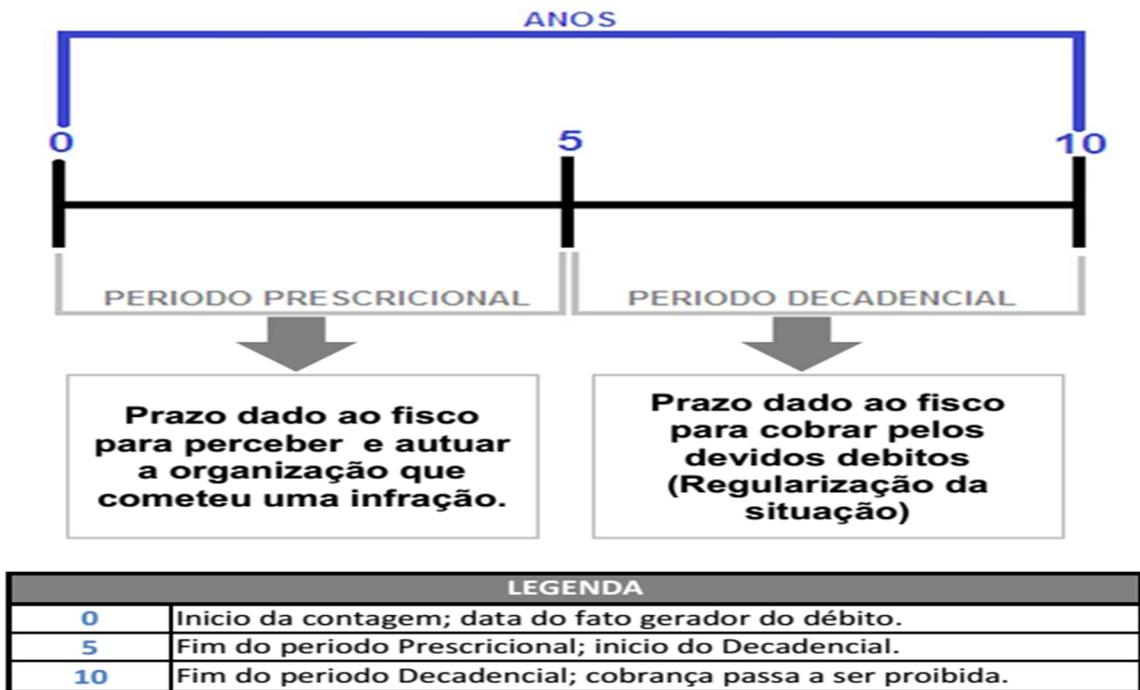
Fonte: Do autor.

Obs.: Campo com a Inconsistência destacado em Vermelho.

Como o comparatório feito pelo fisco leva em consideração não apenas cada tipo de registros, mas o conjunto completo que forma a Chave de Acesso da Nota

Fiscal, um dígito divergente como no caso ocorrido na série, torna a combinação em si diferente da correta. Ou seja, levando em consideração que o fisco não detectou a chave "32170512345678000199550016870170681785623192" (cuja série do documento é igual a "001"), ele automaticamente registrou a ausência de sua escrituração. Quanto ao caso, vale ressaltar a legalidade da autuação mesmo que parte das inconsistências tenham ocorrido a mais de três anos. Acontece que conforme é previsto no Código Civil brasileiro, o fisco tem um prazo pré-determinado para realizar a notificação (período Prescricional) e a cobrança (período Decadencial) de débitos tributários. Ocorre da seguinte forma:

Tabela 22: Período Prescricional e decadencial.



Fonte: Do autor.

No caso estudado, o comunicado emitido em 20x7 teria como período prescricional máximo de 20x3 a 20x7. Deste modo, as inconsistências se enquadram e é de livre direito do fisco aplicar as devidas cobranças e punições. Sendo tais punições, estabelecidas por meio de uma unidade de medida que varia conforme a Unidade Federativa, chamada de VRTE (Valor de Referência do

Tesouro Estadual). Os valores são tabelados conforme o ano de ocorrência, no caso estudado, a regra seguida parte do Art 2º (e seguintes) da LEI 6.556 DE 28/12/2000:

"Art 2º. Fica criado o Valor de Referência do Tesouro Estadual do Estado do Espírito Santo - VRTE, para fins de atualização dos créditos do Estado do Espírito Santo."

Tabela 23: Valor de Referência ao Tesouro Estadual (VRTE)

REFERÊNCIA	ANO	VALOR (R\$)
VRTE	2017	3,1865
VRTE	2016	2,9539
VRTE	2015	2,6871
VRTE	2014	2,5210
VRTE	2013	2,3820

Fonte: Do autor.

Levando em consideração que o montante de Inconsistências por ano foi o seguinte, basta multiplicar esse montante pelo valor do VRTE para o exercício, chegando ao montante a ser aplicado como debito a empresa conforme a seguir:

Tabela 24: Cálculo da Multa Aplicada em VRTE

ANO	VRTE (R\$)	NUMERO DE INCONSISTENCIAS	DÉBITO (R\$)
2017	3,1865	6567	R\$ 20.925,75
2016	2,9539	4949	R\$ 14.618,85
2015	2,6871	5193	R\$ 13.954,11
2014	2,5210	5271	R\$ 13.288,19
2013	2,3820	3509	R\$ 8.358,44
		Σ	R\$ 71.145,34

Fonte: Do autor.

Vale ressaltar que se a empresa não concordar com a cobrança, ela ainda poderá entrar com recursos após o comunicado desde que justifique a sua posição. Nos casos em que não houver a possibilidade de recurso, ela ainda poderá fazer da utilização de benefícios fiscais que forem de seu direito, na tentativa de reduzir o

montante.

Voltando ao caso tratado, como o erro foi eminente, confirmado sem a possibilidade de recursos, a empresa precisou arcar com tal inesperada despesa; contabilizando da seguinte forma:

Tabela 25: Lançamento Contábil

D -	Multas Federais	R\$ 71.145,34
C -	Banco XYZ	R\$ 71.145,34
H:	Pagamento de Multa Federal devido a 25.489 inconsistências ocorridas no SPED EFD entre os Exercícios de 20x3 a 20x7	

Fonte: Do autor.

Ou seja, como resultado da falha ocorrida e não percebida a tempo, a empresa afetou consideravelmente seu resultado ao reduzir seu Ativo em **R\$ 71.145,34** além de colocá-la na mesma proporção mais perto de um possível prejuízo. O que nos leva mais uma vez a refletir sobre a grande importância de ser minimalista, especialmente quando o assunto é o risco de punições federais como no caso das geradas por inconsistências no EFD.

4 CONCLUSÃO

Os trâmites envolvidos na relação entre os fiscos e os contribuintes, nos remetem a tempos longínquos na história do país. Porém, um país em constante desenvolvimento não deve estar estacionado no tempo quanto a sua legislação e as formas de aplicação da mesma. Deste modo, surgiu em 2007 o projeto que revolucionou as formas contábeis de escrituração que eram praticadas em todo território nacional, grandes mudanças ocorreram com o nascimento do SPED - Sistema Público de Escrituração Digital.

Este novo sistema, ainda em sua primeira ramificação, o ECD (Escrituração Contábil Digital), conforme idealizado, trouxe benefícios a ambas as partes. Quanto ao fisco, o resultado foi uma maior organização de dados e um acesso incomparavelmente mais facilitado a contabilidade das empresas quase em tempo real, uma vez que dentro do arquivo transmitido estariam dispostas as informações antes pertencentes aos livros Diário Geral, Razão, Balancetes diários e Balanços, isto, além da redução de fraudes como a sonegação fiscal, que muito ocorria na utilização dos antigos livros contábeis manuais, seja proposital ou despropositalmente. Já quanto as empresas, houve a desobrigação da impressão destes mesmos livros, de modo a eliminar a necessidade de custos para a realização de tal, além da consequente desnecessidade de reserva do espaço físico, que antes era necessário para armazenar todos estes registros do decorrer da vida da organização.

Posteriormente, devido ao sucesso alcançado e seguindo a mesma linha de raciocínio, outras ramificações com diferentes tipos de registros entraram em vigor levando o êxito do projeto a abranger assim mais áreas. Como é o caso da EFD

(Escrituração Fiscal Digital) na versão ICMS/IPI que substituiu os antigos livros manuais fiscais de entrada, saída, inventário e de apurações do ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e de Comunicação) e do IPI (Imposto sobre Produto Industrializado), de modo a evitar a não arrecadação dos respectivos tributos que são base para financiar a administração do país, e de facilitar a localização de falhas e conseqüentemente a aplicação de multas dentro do prazo legal aos contribuintes. Após esta obrigação, a seqüência do projeto ficou por conta do EFD CONTRIBUIÇÕES (Escrituração Fiscal Digital do PIS/PASEP e da COFINS) que tem foco nestas contribuições que antes eram demonstradas através de declarações fiscais; do FCONT, que registrava os lançamentos na forma de partidas dobradas mas teve menor sucesso que os anteriores e foi cancelado em 2015; e do E-SOCIAL, que ainda entrará em obrigatoriedade a partir do ano de 2018, com a finalidade de tornar digital também a área trabalhista como um tipo de folha de pagamento digital, que incluirá um cadastro de trabalhadores em nível nacional.

Como toda mudança, o projeto SPED também enfrenta dificuldades para uma perfeita execução, uma vez que envolve tanto a tecnologia quanto o fator humano e em ambos os casos, existem fatores causadores de tal. Seja por uma falha técnica do sistema ou em sua configuração, ou por fator humano como através de uma falha de digitação, essas dificuldades geram erros chamados no projeto de Inconsistências, que são as raízes das multas punitivas embasadas em lei, aplicadas as organizações que não executam a obrigação acessoria conforme o previsto.

Mesmo contendo diferentes ramificações, um dos módulos mais afetados por inconsistências e dúvidas, é o SPED EFD. Portanto, o estudo desenvolvido através deste, busca trazer a tona com grande clareza, os riscos envolvidos por trás dessa

obrigação, que é uma das maiores ferramentas já utilizadas em território nacional no setor tributário, na relação entre contribuinte e fisco. A utilização do projeto SPED no âmbito fiscal por meio da EFD, trouxe não somente as dificuldades na execução no dia a dia das organizações, mas também uma redução considerável de custos numa escala nacional, que precisa ser levada em consideração. Esses custos, hora gerados pelo grande número de deslocamentos de profissionais fiscais por todo território, incluindo os relacionados com hospedagens e afins, foi reduzido quase a totalidade. Isto sem citar que as empresas também se beneficiaram, com a desobrigatoriedade de impressão e armazenamento de livros, que anteriormente demandavam gastos e espaço para armazenamanto.

Tratando especificamente dessas dificuldades encontradas na geração e envio, vemos através deste estudo embasado nas mais variadas fontes e legislações, que tornou-se possível materializar o peso da responsabilidade que cabe a todos os responsáveis e envolvidos. Isto, além de tornar o trâmite mais prático, de modo a facilitar a compreensão de que o governo estabelece meios de evitar que ocorram, e mesmo nos casos em que venham a ocorrer as falhas denominadas de Inconsistências, ele ainda estabelece formas para que as organizações se manifestem espontaneamente a respeito, evitando ou reduzindo assim possíveis punições legais. Apesar da existência dessas formas, quando não utilizadas, a empresa permanece sujeita aos conhecidos comunicados, que geralmente trazem solicitações de auditoria e a aplicação de débitos relevantes que afetam diretamente os resultados. Neste aspecto negativo, deve-se destacar ainda a grande importância de realizar treinamentos com o pessoal envolvido para ser possível realizar uma melhor execução do sistema, garantindo assim um menor número de ocorrências, e conseqüentemente uma menor necessidade de desembolso por parte da

organização.

Por tanto, após todo conteúdo aqui reunido, foi possível compreender o grande progresso obtido ao aliar os avanços tecnológicos ao dia a dia de um país, e ainda compreender um pouco mais sobre o universo SPED e suas ramificações, em especial o EFD. Ao buscar a harmonia entre a obrigação acessória e o envolvido na geração e envio, através de estruturas práticas conforme o trabalhado, foi possível construir um melhor entendimento sobre a Escrituração Fiscal Digital em si. Dentre estes conhecimentos absorvidos, foi possível perceber como são geradas as principais inconsistências, suas causas, sejam de forma conciente ou inconscientemente, e respectivamente seus resultados na prática, compreendendo assim inclusive, sobre o importante cuidado ao se vivernciar o ambiente tributário nacional.

REFERÊNCIAS

ADV TECNOLOGIA. **Veja 7 erros na geração de arquivos no SPED Fiscal**. 2016. Disponível em: <<http://www.advtecnologia.com.br/veja-7-erros-na-geracao-de-arquivos-no-sped-fiscal/>>. Acesso em: 15 Mai. 2017.

BRASIL. **DECRETO Nº 6.022, DE 22 DE JANEIRO DE 2007**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm>. Acesso em: 28 Out. 2017.

_____. MINISTERIO DA FAZENDA - CONFAZ. Convenio 143/06 ITEM 8º PARTE A. ANO: 2009.

_____. Receita Federal do Brasil. **ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO COFIS Nº 20, DE 14 DE MARÇO DE 2012**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37564>>. Acesso em: 10 Jun. 2017.

_____. Receita Federal do Brasil. **ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO COFIS Nº 34, DE 28 DE OUTUBRO DE 2010**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=4491&visao=anotado>>. Acesso em: 09 Jun. 2017.

_____. Receita Federal do Brasil. **INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1009, DE 10 DE FEVEREIRO DE 2010**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15974>>. Acesso em: 09 Jun. 2017.

_____. Receita Federal do Brasil. **INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1052, DE 05 DE JULHO DE 2010**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=16017>>. Acesso em: 09 Jun. 2017.

_____. Receita Federal do Brasil. **INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1252, DE 01 DE MARÇO DE 2012**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37466>>. Acesso em: 10 Jun. 2017.

_____. Receita Federal do Brasil. **INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1420, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2013**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=48709#1375134>>. Acesso em: 10 Jun. 2017.

_____. Receita Federal do Brasil. **INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 787, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2007**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15739&visao=anotado>>. Acesso em: 10 Jun. 2017.

_____. Receita Federal do Brasil. **INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 926, DE 11 DE MARÇO DE 2009**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15887&visao=original>>. Acesso em: 10 Jun. 2017.

_____. Receita Federal do Brasil. **PORTARIA RFB Nº 11211, DE 07 DE NOVEMBRO DE 2007**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=30838&visao=anotado>>. Acesso em: 10 Jun. 2017.

CONFAZ, Ministério da Fazenda. **ATO COTEPE/ICMS Nº 9, DE 18 DE ABRIL DE 2008**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/atos/2008/AC009_08>. Acesso em: 19 Mai. 2017.

FALCHI, Priscila Soares. **EFD-Folha (e-Fopag): SPED Folha de Pagamento**. 2010. Disponível em: <<http://www.sispro.com.br/noticias/efd-folha-e-fopag-sped-folha-de-pagamento/>>. Acesso em: 28 Out. 2017.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 5. Ed. Brasil: Editora Positivo, 2014.

Gimenez, Ricardo. **SPED: confira quais são os benefícios, tipos e as dicas fundamentais que sua empresa precisa saber sobre tributação fiscal**. 2010. Disponível em: <<https://www.administradores.com.br/noticias/economia-e-financas/sped-confira-quais-sao-os-beneficios-tipos-e-as-dicasfundamentais-que-sua-empresa-precisa-saber-sobre-tributacao-fiscal/40961/>>. Acesso em: 28 Out. 2017.

KRUMHEUER, Eliana. **O que é SPED Fiscal**. 2017. Disponível em: <<http://blog.contaazul.com/o-que-e-sped-fiscal/>>. Acesso em: 12 Mai. 2017.

LEGISWEB. **Ajuste SINIEF nº 2 de 26/03/2010**. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legisweb_novo/legislacao/?id=259>. Acesso em: 28 Out. 2017.

NFE do Brasil. **Muitas Empresas são notificadas por inconsistências no SPED**. 2012. Disponível em: <<http://www.nfedobrasil.com.br/2012/04/muitas-empresas-sao-notificadas-por-inconsistencias-no-sped>>. Acesso em: 23 Mai. 2017.

PORTAL TRIBUTARIO. **EFD - Contribuições**. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/noticias/efd-contribuicoes-nova-regulamentacao.htm>>. Acesso em: 18 Mai. 2017.

PORTAL TRIBUTARIO. **FCONT - CONTROLE FISCAL CONTÁBIL DE TRANSIÇÃO**. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/guia/fcont.html>>. Acesso em: 18 Mai. 2017.

RODRIGUES, Marcus. **E-Social – O que é e o que muda na vida do profissional de RH**. 2014. Disponível em: <<http://www.sobreadministracao.com/esocial-o-que-e-como-funciona/>>. Acesso em: 28 Out. 2017.

SEFAZ, Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. **Legislação**. Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/Paginas/legislacao.aspx>>. Acesso em: 28 Out. 2017.

_____, Secretaria da Fazenda do Estado do Espírito Santo. **ICMS**. Disponível em: <<http://internet.sefaz.es.gov.br/legislacao/icms.php>>. Acesso em: 28 Out. 2017.

_____, Secretaria da Fazenda do Estado do Espírito Santo. **Índices VRTE**. Disponível em: <http://internet.sefaz.es.gov.br/informacao/indices_vrte.php>. Acesso em: 28 Out. 2017.

SPED, Sistema Público de Escrituração Digital. **eSocial**. 2017. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/projeto/show/1048>>. Acesso em: 28 Out. 2017.

_____, Sistema Público de Escrituração Digital. **Fcont - Controle Fiscal Contábil de Transição**. 2016. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1835>>. Acesso em: 28 Out. 2017.

YOUNG, Lucia Helena Briski. **SPED Sistema Público de Escrituração Digital**. Brasil: Editora Juruá, 2009.