

SPED ECD: UM DESAFIO ANUAL PARA O PROFISSIONAL CONTÁBIL

Diego Silva Souza¹

Cristina de Ribeiro Lisboa Sucupira²

Carlos Deives Santos Macedo³

Thyago Santos Menezes⁴

Ciências Contábeis



ISSN IMPRESSO 1980-1785

ISSN ELETRÔNICO 2316-3143

RESUMO

A revolução digital, ocorrida nas últimas décadas, foi um marco para a Contabilidade brasileira. Após a criação do Sistema Público de Escrituração Digital, a relação fisco/contribuinte trouxe benefícios para a sociedade, porém incertezas, de início, para a classe contábil. Com a implantação do Projeto Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), iniciado pela Escrituração Contábil Digital (ECD), o fisco federal, estadual e municipal teve capacidade e autonomia de concentrar, todas as informações, de maneira a substituir a escrituração em papel para uma nova, totalmente digital. No intuito de aumentar esse controle, o governo criou tantos outros SPED, nas mais diversas áreas e atuações, com o intuito de manter seu poder fiscalizatório ativo, principalmente no que se refere às sonegações e transações financeiras. Diante desse contexto, este estudo tem como objetivo exemplificar todos os detalhes quanto às obrigações de envio, demonstrações contábeis obrigatórias, a quantidade de mudanças nos dispositivos legais, a cautela na substituição dos livros contábeis e as sanções impostas, pelo atraso no envio ou na omissão de informações. Por conseguinte, esta pesquisa foi caracterizada como bibliográfica e documental, pois tanto artigos quanto a legislação e normatização, acerca da temática, serviram de arcabouço teórico, sendo estas características descritivas. As conclusões demonstram o poder do fisco na eficácia e eficiência quanto às assinaturas, recebimento de dados, agilidade no fluxo de informações, mas excesso de alterações, na legislação, comprometendo assim sua compreensão, seu processo e, por diversas vezes, seu entendimento.

PALAVRAS-CHAVE

Assinaturas dos Livros Digitais. Escrituração Contábil Digital. Fluxo de Informações. Obrigações Acessórias.

ABSTRACT

The digital revolution that has taken place in recent decades has been a milestone for Brazilian accounting. After the creation of the Public Digital Bookkeeping System, the tax / taxpayer relationship brought benefits to society, but uncertainties initially to the accounting class. With the implementation of the SPED Project, initiated by the Digital Accounting Bookkeeping - ECD, the federal, state and municipal tax authorities had the ability and autonomy to concentrate all information in order to replace the paper bookkeeping for a new, fully digital. In order to increase this control, the government has created so many other SPEDs, in the most diverse areas and activities, in order to keep its supervisory power active mainly with regard to tax evasion and financial transactions. Given this context, this study aims to exemplify all the details regarding the submission obligations, mandatory financial statements, the number of changes in the legal provisions, the caution in the replacement of the books and the sanctions imposed, for the delay in sending or omission. of information. Therefore, this research was characterized as bibliographic and documentary, as both articles as the legislation and standardization, about the theme, served as theoretical framework, and these characteristics are descriptive. The conclusions demonstrate the power of the tax authorities in the effectiveness and efficiency of signatures, data reception, agility in the flow of information, but excessive changes in legislation, thus compromising their understanding, process and, many times, their understanding.

KEYWORDS

Digital Book Subscriptions. Digital Accounting Bookkeeping. Information Flow. Accessory Obligations.

1 INTRODUÇÃO

As últimas décadas foram marcadas pela substituição da escrituração manual, onde os processos eram lentos, as pilhas de papéis eram enormes, logo os acúmulos de serviços tomavam espaços consideráveis para uma escrituração totalmente digital. Nesse sentido, o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) Contábil, por sua vez, foi um dos pioneiros para esta mudança e, posteriormente, acabou sendo referência para a formação de tantos outros Sped, visivelmente encontrados atualmente, das mais diversas especialidades e funções.

O Sped Contábil, no que lhe diz respeito, é uma obrigação acessória, instituída para fins fiscais, por meio da Instrução Normativa Receita Federal do Brasil (RFB) nº 787 (RFB, 2007); na qual, após anos de prática, ocorreram cinco alterações, sendo a Instrução Normativa RFB nº 1.774 (RFB, 2017) a que está em vigor. Entretanto, sua formação foi iniciada bem antes.

O Conselho Federal de Contabilidade, por exemplo, está presente desde o ano de 2005 após convite efetuado, pela própria autarquia. Nesse mesmo ano, em fevereiro, editou-se a Resolução Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.020 (CFC, 2005), aprovou a NBCT 2.8 e formalizou, por sua vez, a escrituração contábil, em forma eletrônica, sendo este bastante relevante para a sua iniciação.

Nesse sentido, torna-se evidente que com o aumento de volume de operações, os órgãos fiscalizatórios precisariam agir para manter o equilíbrio/controle da situação. Entretanto, essa modernização abriu espaço para incertezas em todos os âmbitos, principalmente para a área contábil que, desde então, foi afetada drasticamente com a tamanha mudança causada pelo impacto deste avanço. A intensidade foi tão considerável, que após anos de convívio, os desencontros de informações e confrontos jurídicos, em relação a um ou outro tópico, ainda perduram. Situação prevista por Faria (2010, p. 38), por meio da seguinte afirmação:

O SPED irá promover um impacto significativo nas empresas, as quais terão que atualizar seus sistemas existentes para atender os layouts definidos pelo SPED, fazer melhorias em infraestrutura de comunicações para garantir um ambiente adequado ao volume de informações que serão transitadas pela web.

Assim, o presente trabalho tem como objetivo exemplificar todos os detalhes quanto às obrigações de envio. Por conseguinte, o objetivo geral se desdobra em objetivos específicos, sendo estes os seguintes: analisar as obrigações para envio; especificar as demonstrações contábeis obrigatórias para autenticação; Substituição da Escrituração Contábil Digital (ECD) para livros já transmitidos; evidenciar a evolução dos dispositivos legais para a temática em questão e penalidades impostas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 DA OBRIGATORIEDADE

Uma das situações mais polêmicas, do assunto em questão, surge pela obrigatoriedade de entrega dele. A dificuldade de interpretação da Legislação vigente, a quantidade de alterações ocorridas, nas Instruções Normativas e Manuais, disponibilizados pela RFB, a cada ano calendário, contribui negativamente para o cenário.

De acordo com o art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.774 (RFB, 2017), estão obrigadas a adotar a ECD, em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2018:

Art. 3º Deverão apresentar a Escrituração Contábil Digital (ECD) todas as pessoas jurídicas obrigadas a manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial, inclusive as equiparadas, as imunes e as isentas.

§ 1º A obrigatoriedade a que se refere este artigo não se aplica:
I - às pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006;

II - aos órgãos públicos, às autarquias e às fundações públicas;
III - às pessoas jurídicas inativas, assim consideradas aquelas que não tenham efetuado qualquer atividade operacional, não operacional, patrimonial ou financeira, inclusive aplicação no mercado financeiro ou de capitais, durante todo o ano-calendário, as quais deverão cumprir as obrigações acessórias previstas na legislação específica;

IV - às pessoas jurídicas imunes e isentas que auferirem receitas, doações, incentivos, subvenções, contribuições, auxílios, convênios e ingressos assemelhados, cuja soma seja inferior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais) no ano-calendário a que se refere a escrituração contábil, ou proporcional ao período;

V - às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, que não distribuam, a título de lucros, sem incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), parcela dos lucros ou dividendos superior ao valor da base de cálculo do Imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita;

§ 2º A exceções de que tratam os incisos I e V do § 1º não se aplicam: à Microempresa (ME) ou Empresa de Pequeno Porte (EPP) que receber aporte de capital na forma prevista nos arts. 61-A a 61-D da Lei Complementar nº 123, de 2006. (RFB, 2017, on-line).

Apesar do fato do artigo citado no parágrafo anterior, em seu caput, ser bastante superficial quanto a um tema tão amplo, a única mudança sobre o tópico específico, caso comparada a instrução precedente, foi à inclusão das Empresas do Simples Nacional, que obtiveram aporte de capital, a enviarem seus dados, de maneira eletrônica, por meio do sistema público de Escrituração Digital. A priori, isso foi possível

graças à Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) nº 131 (RFB, 2016), sendo esta substituída, posteriormente pela Resolução CGSN nº 140 (RFB, 2018).

Em relação às empresas optantes pelo Lucro Presumido, estas talvez sejam as que mais possuem hesitação quanto à clareza de informações, conforme demonstrado no Art. 3º, V.

Apesar de não haver, em alguns casos, o ônus da transmissão da ECD, é preciso rememorar que a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) obriga o sujeito passivo a recuperar o arquivo, da ECD, do mesmo ano calendário transmitido, caso ela trabalhe com o regime de competência. E para não haver percalços quanto ao seu envio, é preciso tomar cuidado quanto a este detalhe.

Entretanto, em caso de inatividade, segundo ilustrado no Art. 3º, III, sua legislação específica, sendo esta, inicialmente, a Instrução Normativa RFB nº 1605, de 22 de Dezembro de 2015 possuía o seguinte entendimento: “Art. 1º A Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica (DSPJ) - Inativa 2016 deve ser apresentada pelas pessoas jurídicas que permaneceram inativas durante todo o ano-calendário de 2015”.

No ano seguinte, com a criação da Instrução Normativa RFB nº 1.646 (RFB, 2016), a autarquia, desta vez, obteve o seguinte êxito:

Art. 3º Estão dispensadas da apresentação da DCTF
IV - as pessoas jurídicas e demais entidades de que trata o caput do art. 2º, desde que estejam inativas ou não tenham débitos a declarar, a partir do 2º (segundo) mês em que permanecerem nessa condição, observado o disposto no inciso III do § 2º deste artigo.

Na prática, em situações normais, isso acontecia da seguinte forma: Anteriormente, as empresas obrigadas ficavam todo o ano calendário inativa e somente depois do mês de março, do ano seguinte, necessitariam transmitir a declaração simplificada da pessoa jurídica (DSPJ) para manifestar sua inatividade.

Com referência às empresas do lucro real, estas foram o alicerce para a implantação desse sistema. Anteriormente, existia uma grande preocupação perante as fiscalizações, principalmente das Empresas de Médio e grande porte, uma vez que as movimentações financeiras eram consideráveis e pela quantidade do volume de documentação (pilhas e pilhas de papéis), ocorridas diariamente, havia a necessidade de buscar ferramentas que desse ao fisco controle total das informações em suas eventuais fiscalizações. Os dados citados acima podem ser justificados por meio da seguinte afirmação:

[...] A Ecd visa facilitar o processo de escrituração contábil, bem como tornar as informações mais seguras. Inicialmente a obrigatoriedade da entrega da ECD era para empresas sujeitas a tributação pelo lucro real, porém a Instrução Normativa RFB nº 1.420, de 19 de dezembro de 2013 estabeleceu novas regras sobre a ECD. (OLIVEIRA, 2016, p. 9).

Desde então, todas as empresas, optantes pelo Lucro Real, estão obrigadas a transmitir seus dados, de forma eletrônica, aos órgãos competentes. Fator ao qual difere, por exemplo, das empresas sem fins lucrativos, conforme citado, ao decorrer do texto pela Instrução Normativa RFB nº 1.774 (RFB, 2017), em seu art. 3º, IV, visto que neste caso, além do fato gerador ser o valor da sua receita ou recebíveis, ao decorrer do ano calendário ou proporcionalmente caso ela tenha iniciado suas atividades, ao decorrer do ano calendário, conforme demonstrada, em números, pelo mesmo inciso, elas também se adequam a imposição da Instrução Normativa RFB nº 1.420 (RFB, 2013), posteriormente, incluída pela Instrução Normativa RFB nº 1.660 (RFB, 2016).

Contudo, se na Contabilidade regular, as empresas Imunes e/ou Isentas se enquadrarem em pelo menos uma das regras acima, estarão obrigadas a entregar a ECD, a partir do ano-calendário 2016. Nesse contexto, segundo Oliveira (2016), enquadram-se em empresas jurídicas imunes às instituições de educação e assistência social, partido políticos, sindicatos de trabalhadores e as igrejas. As empresas jurídicas classificadas como isentas são as instituições culturais, científicas, filantrópicas e entidades abertas de previdência complementar sem fins lucrativos.

Apesar de haver tantas particularidades quanto à obrigação ou não da transmissão, do Sped Contábil, conforme trabalhado ao longo deste tópico, o prazo para envio, em situações normais, é o mesmo para todas, sendo este fixado pelo Art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.420 (RFB, 2013), o último dia útil do mês de maio do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração.

2.2 OBRIGATORIEDADES COM RELAÇÃO À ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

Além das exigências interpostas quanto aos prazos e obrigações, a ECD é constituída pelo livro diário, livro razão, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração do fluxo de Caixa, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido/ Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, Balanço Patrimonial, notas explicativas, termo de responsabilidade dos sócios e termo de abertura e encerramento. Cada demonstração possui seu registro próprio, fator que facilita a conferência, dos seus respectivos dados, dentro do módulo, disponibilizado pela RFB.

Todavia, na prática, isso nem sempre ocorre, em alguns casos, as demonstrações contábeis, após concluída, não aparecem com esta mensagem. Esse fator implica, por exemplo, na aquisição de empréstimos e financiamentos, uma vez que as instituições bancárias, atualmente, obrigam que as demonstrações contábeis estejam em consonância com o Decreto nº 8.683 (BRASIL, 2016).

Caso isso ocorra, a solução é simples: basta pegar o arquivo, no formato txt, salvo após a validação dos dados, inseri-lo novamente no módulo da RFB, por meio da aba "importar", em seguida clicar na mensagem "Somente visualização", se dirigir ao campo das demonstrações e salvá-la novamente. Após a conclusão desses passos, a mensagem acima integrará as demonstrações contábeis desejadas.

Até o ano de 2017, o módulo de transmissão, do Sped Contábil, se chamava Programa Validador Assinador (PVA). Nessa época, o contribuinte possuía a obriga-

toriedade de contratar determinado software contábil, alimentá-lo com todas as informações e, em seguida, gerar um arquivo, no formato txt, ao qual seria importado nesse. Aspecto ao qual destoa do pensamento de Oliveira (2016, p. 9), quando afirma: “O programa validador, antigamente, utilizado era o PVA que é disponibilizado no site da receita federal para fins de validação dos arquivos gerados, bem como assinatura digital e transmissão para o SPED”.

Contudo, após a Instrução Normativa RFB nº 1.774 (RFB, 2017), ele foi alterado para o Programa Gerador de Escrituração (PGE). Na prática, ambos não possuem bastante diferença. O que os distingue é o tratamento quanto à geração das informações, ou seja, este não possui obrigatoriedade de um sistema operacional para a transmissão das informações, tudo pode ser feito, de forma manual, diretamente do seu módulo. Cabe a cada contribuinte decidir se todo o tempo gasto suprirá suas necessidades.

Outro expressivo avanço, relacionado ao Sped Contábil, foi a criação do Decreto nº 8.683 (BRASIL, 2016) ao qual possibilitou a compatibilidade com o texto da Lei 8.934 (BRASIL, 1994) e simplificou sua apresentação ao qual era feita pelo Decreto nº 1.800 (BRASIL, 1996). A partir do ano de 2018, os dados enviados referente ao ano calendário de 2017, no que lhe concerne a comprovação do envio, será feita, de agora em diante, pela presença do recibo. Portanto, o recibo de transmissão dispensa, sumariamente, a autenticação de livros, caso a empresa, quando iniciada, tenha sido registrada na Junta Comercial, do Estado, ao qual é pertencente. Situação confirmada pelo Decreto nº 8.683, quando afirma:

Art. 1º O Decreto nº 1.800, de 30 de janeiro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 78-A. A autenticação de livros contábeis das empresas poderá ser feita por meio do Sistema Público de Escrituração Digital - Sped de que trata o Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, mediante a apresentação de escrituração contábil digital.

§ 1º A autenticação dos livros contábeis digitais será comprovada pelo recibo de entrega emitido pelo Sped.

§ 2º A autenticação prevista neste artigo dispensa a autenticação de que trata o art. 39 da Lei nº 8.934, de 18 de novembro de 1994, nos termos do art. 39-A da referida Lei. (BRASIL, 2016, on-line).

Anteriormente, isso ocorria no momento da transmissão e seria necessário gerar determinada guia, fazer o recolhimento a junta comercial local para, enfim, concluir sua autenticação. Além disso, um fato desconhecido ou, no mínimo, pouco debatido, entre os Contadores/Contribuintes é a situação do envio do Sped Contábil.

Através do endereço: <http://www.sped.fazenda.gov.br/appConsultaSituacao-Contabil/ConsultaSituacao/CNPJA> é possível verificar o número do livro diário, data de transmissão, código de autenticação do recibo (HASH) ao qual junto com o número de inscrição no registro de empresas registradas na Junta Comercial (NIRE)

servem, também, como segurança tanto em casos de substituição, tanto para identificação de cada Escrituração transmitida. Em caso de mudança de contador, por exemplo, ao decorrer do ano calendário, essas informações são primordiais para a diminuição do tempo gasto.

Entretanto, as pessoas jurídicas registradas, em cartório, apesar de em alguns casos existir a obrigatoriedade da transmissão, do Sped Contábil, a autenticação, das demonstrações contábeis, são dispensadas apenas para fins fiscais, conforme justificados pela Instrução Normativa RFB nº 1.774 (RFB, 2017).

As empresas Imunes e Isentas, por exemplo, são tipos de personalidades, registradas em cartório ao qual possui seu fato gerador, quanto a obrigatoriedade do envio do Sped ECD, por meio das Instruções Normativas RFB nº 1.774 (RFB, 2017), IV, e nº 1.660 (RFB, 2016), Art. 3, a. Isso foi demonstrado, ao decorrer do texto. Portanto, não há lei específica que exclua ou obrigue, as organizações, do envio, por ela ter sido registrada em cartório ou em Juntas Comerciais. Existe apenas um auxílio, por parte da RFB, por meio dos Atos Declaratórios e Instruções Normativas quanto a cada ocorrência.

Em relação às empresas registradas em cartórios, quanto à autenticação/necessidade dos seus livros contábeis, até o ano de 2017, o mesmo era efetuado por meio do seguinte endereço eletrônico: <https://www.rtdbrasil.org.br/> - Módulo de Registro de Livros Fiscais para os Cartórios de Títulos e Documentos de Pessoa Jurídica. Esse módulo era exclusivo para cartórios e não possuía interface com os sistemas da RFB. Para concluí-lo, bastava inserir o mesmo arquivo, da ECD, transmitido e fazer os cadastros exigidos.

Todavia, era preciso conhecer a legislação local, uma vez que o Conselho Federal de Contabilidade, em conformidade com o manual, da ECD, disponibilizado pela RFB, por meio do comunicado técnico CTG 2001(R3) que define a formalidade dos livros digitais, possui o seguinte entendimento: "11. O Livro Diário deve ser autenticado no registro público ou entidade competente, apenas quando for exigível por legislação específica" (CFC, 2001, on-line).

Caso existisse a eventualidade, da obrigação, seria entregue o recibo de confirmação, normalmente, igual acontece com as empresas registradas, nas Juntas Comerciais. A Instrução Normativa RFB nº 1.774 (RFB, 2017) também isentava a necessidade do recolhimento de taxas, igual acontece com as demais empresas. O que os diferenciavam eram somente a forma de autenticação dos livros.

No intuito de encurtar todo este processo, o congresso nacional, recentemente aprovou o Decreto nº 9.555 (BRASIL, 2018), sendo este sancionado, posteriormente, pelo então Presidente, da República, Michel Temer. O Decreto fecha o ciclo de simplificação de autenticações. A partir de então, tanto as empresas comerciais, que já podiam autenticar as ECD via Sped, segundo Decreto 8.683 (BRASIL, 2016) como as empresas não comerciais (por meio deste novo decreto) terão seus livros também autenticados pelo recibo de transmissão, sendo dispensada qualquer outra informação, mesmo que já transmitidos anteriormente à data do decreto. Este decreto trouxe avanços significativos, para este rol de empresas, e se tornou a legislação mais recente em vigor, atualmente, relacionado ao Sped Contábil.

Um dos pontos primordiais aos quais antecedem a transmissão do Sped Contábil são as assinaturas dos responsáveis pela transmissão das informações. Estes, além de serem um dos pontos mais relevantes, trouxeram à tona a importância dos certificados digitais. Eles possuem formato A1 (estrutura virtual) ou A3 (estrutura física) e são indispensáveis para validação, dos dados, no Programa Gerador de Escrituração (PGE). Há várias entidades que podem emití-los no Brasil, chamadas de "Autoridades Certificadoras". No estado de Sergipe, as mais conhecidas são o SERASA e o VOLUTION.

Atualmente, em uma Contabilidade regular, as assinaturas devem ser registradas por um contador e um responsável legal da empresa. Todavia, no caso do Contador/Contabilista a RFB obriga que ele seja um e-PF ou e-CPF. A assinatura referente aos responsáveis pela empresa, por sua vez, apesar de haver permissão de um e-CPF ou e-CNPJ, é recomendado que a responsabilização pelos dados e a assinatura sejam, preferencialmente, um e-CNPJ. A segunda opção é recomendada apenas em casos em que a primeira não seja possível.

De acordo com o Manual de Orientação do Leiaute 6, da ECD, aprovado pelo Ato Declaratório Executivo COFIS nº 53 (RFB, 2018), as assinaturas dos livros digitais possuem as seguintes regras:

Toda ECD deve ser assinada, independentemente das outras assinaturas, por um contador/contabilista e por um responsável pela assinatura da ECD.

O contador/contabilista deve utilizar um e-PF ou e-CPF para a assinatura da ECD.

O responsável pela assinatura da ECD é indicado pelo próprio declarante, utilizando campo específico. Só pode haver a indicação de um responsável pela assinatura da ECD. (RFB, 2018, on-line).

Em relação às responsabilidades pelas assinaturas, o manual de orientação do Leiaute 6, da ECD, deferido pelo Ato Declaratório Executivo COFIS nº 53 (RFB, 2018), expressa seu parecer da seguinte forma:

O responsável pela assinatura da ECD pode ser:

4.1. Um e-PJ ou um e-CNPJ que coincida com o CNPJ do declarante (CNPJ básico, oito primeiras posições). Esta é a situação recomendada. As opções abaixo só devem ser utilizadas se essa situação se mostrar problemática do ponto de vista operacional (por exemplo, o declarante não tem e-PJ ou e-CNPJ e não consegue providenciar um em tempo hábil para a entrega da ECD).

4.2. Um e-PJ ou um e-CNPJ que não coincida com o CNPJ do declarante (CNPJ básico, oito primeiras posições). Nesse caso o CNPJ será validado nos sistemas da RFB e deverá corresponder

ao procurador eletrônico do declarante perante a RFB.
4.3. Um e-PF ou e-CPF. Nesse caso o CPF será validado nos sistemas da RFB e deverá corresponder ao representante legal ou ao procurador eletrônico do declarante perante a RFB. (RFB, 2018, on-line).

2.3 SUBSTITUIÇÃO DA ECD PARA LIVROS JÁ TRANSMITIDOS

Antes de tudo, é preciso deixar claro: O Sped Contábil, a depender, pode ser substituído e a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) retificada. Esses adjetivos possuem características diferentes e para um melhor entendimento, sobre o tema, essa inversão, quando ocorrida, carece ser desfeita.

Atrasos ou omissões de determinada informação/documentação, por parte do empregador ao contabilista, é mais comum do que se imagina. Quem trabalha, na área, e possui uma carteira de clientes ativa sabe disso perfeitamente. Casos como, por exemplo, lançamentos efetuados de forma indevida e informações inadequadas geradas, por determinado software, identificadas somente após a transmissão também são fatores encontrados, no mercado de trabalho atual.

Estes fatores podem implicar na substituição da ECD que, atualmente, está sendo um processo um tanto complexo e, por isso, precisa de certos cuidados. A RFB, por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.774 (RFB, 2017), cita o seguinte sobre o assunto:

Art. 7º A ECD autenticada somente pode ser substituída caso contenha erros que não possam ser corrigidos por meio de lançamento contábil extemporâneo, conforme previsto nos itens 31 a 36 da Interpretação Técnica Geral (ITG) 2000 (R1) - Escrituração Contábil, do Conselho Federal de Contabilidade, publicada em 12 de dezembro de 2014 (RFB, 2017, on-line).

A hipótese de substituição, primeiramente, conforme citado no inciso anterior, somente poderá ser iniciada caso a escrituração não possa ser corrigida por lançamentos extemporâneo. Por exemplo, tais lançamentos extemporâneos referentes ao exercício de 2017, transmitidos em 2018 deverão ser acrescentados no exercício atual, sendo estes em conformidade com o item 32, da ITG acima e, posteriormente, transmitidos em 2019, referente ao ano calendário 2018.

Portanto, não será permitido adicionar nenhum lançamento direto no módulo da ECD 2017/2018, tampouco no software contábil com a intenção de substituí-lo. Contudo, na hipótese de a substituição do livro ser possível, a Instrução Normativa RFB nº 1.774 (RFB, 2017), art. 7º, cita que a substituição do livro se dará da seguinte forma:

§ 1º Na hipótese de substituição da ECD, sua autenticação será cancelada e deverá ser apresentada ECD substituta, à qual deve ser anexado o Termo de Verificação para Fins de Substituição

que passará a integrá-la, o qual conterà:

I - a identificação da escrituração substituída;

II - a descrição pormenorizada dos erros;

III - a identificação clara e precisa dos registros com erros, exceto quando estes decorrerem de erro já descrito. (RFB, 2017, on-line).

Vale ressaltar que este laudo ou termo de verificação é obrigatório. Portanto, caso o agente passivo não o acrescente, nos dados da substituição, ela será cancelada mesmo que os livros contábeis e os lançamentos efetuados estejam em consenso com o ITG 2000, uma vez que a Instrução Normativa RFB nº 1.774 (RFB, 2017), cita o seguinte:

Art. 7º A ECD autenticada somente pode ser substituída caso contenha erros que não possam ser corrigidos por meio de lançamento contábil extemporâneo, conforme previsto nos itens 31 a 36 da Interpretação Técnica Geral (ITG) 2000 (R1) - Escrituração Contábil, do Conselho Federal de Contabilidade, publicada em 12 de dezembro de 2014
 § 5º São nulas as alterações efetuadas em desacordo com este artigo ou com o Termo de Verificação para Fins de Substituição. (RFB, 2017, on-line).

Um dos pontos mais relevantes, quanto ao tema, foi a alteração do prazo de substituição. Até o ano calendário 2017, quando os dados referentes ao ano de 2016 foram transmitidos, a substituição poderia ser feita a qualquer momento. Com a criação da Instrução Normativa RFB nº 1.774 (RFB, 2017), somente é possível substituir o Sped Contábil até a data de transmissão do ano subsequente, ou seja, as ECD enviadas até 31 de maio de 2018 têm somente até a data da próxima transmissão para substituí-la, caso assim haja interesse.

Portanto, as ECD transmitidas até o ano de 2017, não podem mais serem substituídas, tampouco terem seus lançamentos retificados. O contribuinte pode até preencher, conferir todas as informações, no módulo PGE, até mesmo concluir as assinaturas, mas quando clicarem no botão "Transmitir", aparecerá a seguinte mensagem: <ERRO> ERRO! A escrituração não será transmitida. O prazo final para substituição de escrituração do período informado expirou em 31/XX/20XX".

3 DISCUSSÃO

Diante do exposto, é perceptível que a prática, em alguns casos, se diferencia da teoria. A prescrição, se torna uma experiência disso por conta do seguinte motivo: Se o Sped Contábil, por exemplo, do ano calendário, referente ao ano de 2017 é enviado em 2018 e a prescrição se inicia no primeiro dia útil do ano subsequente da transmissão, ou seja, no ano de 2019, a data de prescrição, no geral, será de sete anos e não cinco, conforme informado pelo Código Tributário Nacional. É preciso também ficar atento quanto a isso.

Até a finalização do direito ao crédito, o fisco possui autonomia para fiscalizar e autuar, quando encontrado irregularidades nas informações transmitidas, referente ao respectivo ano calendário. No intuito de submeter os contribuintes a penalidades, caso haja apresentação de informações, nas demonstrações, com incorreções ou omissões, de determinado fato, este poderá ser chamado para esclarecimento ou sujeitar-se-á às multas, ao qual até o ano de 2018, referente ao ano calendário do ano de 2017, segundo o manual de orientação, da ECD, do Leiate 5, aprovado, até então, pelo Ato Declaratório Executivo COFIS N° 29 (RFB, 2017, on-line), possuía os seguintes valores:

- I - por apresentação extemporânea: a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional; b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas;
- II - por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário;
- III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta); b) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), não inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa física ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.

Apesar da regra, quanto às supostas sanções, ter sido bastante clara, em maio, do corrente ano, no último dia de transmissão, do Sped Contábil, a Receita Federal divulgou outro Manual de orientação e novamente fez outra alteração: modificou os valores das penalidades, por meio da criação da Lei n° 13.670 (BRASIL, 2018), dando novos entendimentos aos artigos 11 e 12 da Lei n° 8.218 (BRASIL, 1991). A partir do ano de 2019, referente ao ano calendário 2018, os valores, serão calculados, de acordo com o Ato Declaratório Executivo COFIS n° 53 (RFB, 2018, on-line), da seguinte forma:

- I - multa equivalente a 0,5% (meio por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere

a escrituração aos que não atenderem aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos;

II - multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e

III - multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos.

No entanto, segundo a norma citada no parágrafo anterior, para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas referidas multas serão reduzidas em duas hipóteses: I - à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e II - a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação.

Logo, é perceptível que, de forma geral, os valores a serem arrecadados pela Autarquia, sofrerão aumento consideráveis caso comparado aos valores das Leis anteriores. Por isso, cabe ao agente passivo (contribuinte) analisar cuidadosamente todas as informações, as demonstrações, os dados cadastrais e todas as peculiaridades ligadas tanto na geração das informações, tanto na importação destas para o módulo Gerador (PGE). A cautela deve ser vista sempre como algo a ser respeitada.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A preocupação das empresas, no que tange a Escrituração Contábil Digital, cresceu consideravelmente, nos últimos anos. Após a substituição da escrituração em papel para a digital, muitas empresas, das mais diversas áreas da economia, estiveram/estão subordinadas ao fisco federal, estadual e municipal ao qual, em consonância, com o Conselho Federal de Contabilidade efetuam cruzamento de informações enviadas, pelo agente passivo, no que lhe concerne às demonstrações contábeis e todos os fatos geradores ocorridos, em determinado ano calendário.

O objetivo deste artigo foi esclarecer, estas dificuldades, também demonstrar a realidade ímpar e sem volta do Sped Contábil, o cuidado na transmissão das informações, a junção do mesmo com o Sped ECF, a relevância do profissional contábil, a prudência quanto aos prazos e assinaturas, os cuidados relacionados a substituição do Sped Contábil etc.

As diversas dúvidas com relação a obrigatoriedade, assimilação dos registros, do Módulo de transmissão, substituição dos livros contábeis e as objeções/alterações das legislações vigentes também foram fatos esclarecidos, ao decorrer do texto, uma vez que a falta de clareza do assunto ou omissão de dados podem acarretar ônus, para a empresa.

Apesar das limitações enfrentadas, sendo estas causadas pela falta de livros e periódicos atuais, nossa pesquisa evidenciou o desenvolvimento e a inovação, do governo, por meio de sua inspeção e maneira de fiscalização. Com o projeto Sped, é notável a intenção, por parte dele de aumentar o valor de arrecadação, por meio da diminuição da sonegação e controle das transações financeiras, no mercado de trabalho. O contribuinte, por sua vez, precisa se adequar a essas circunstâncias e traçar meios lícitos caso tenha a intenção de continuar com o seu negócio. O contador, por sua vez, talvez seja o profissional mais capacitado para este auxílio.

O Sped Contábil iniciou como um projeto. Hoje é uma realidade. Trouxe mudanças significativas, no hábito dos contribuintes/contabilistas, também diversos benefícios para os empregadores. A diminuição de concorrentes desleais, por exemplo, foi um deles. Enfim, é notório que o governo criou um meio de fiscalização, de forma eletrônica, eficiente por meio de uma tecnologia, de última geração, jamais vista.

Talvez, futuramente, algo ainda mais estrondoso esteja por vir. Surge daí a importância da capacitação e atualização profissional, auxílio coerente aos empresários por meio de embasamentos jurídicos e fontes confiáveis. O achismo, no que lhe concerne, precisa ser deixado de lado.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei nº 8.218**, de 1991. Dispõe sobre Impostos e Contribuições Federais, Disciplina a Utilização de Cruzados Novos, e dá outras Providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8218.htm. Acesso em: 9 out. 2018.

BRASIL. **Lei 8.934**, de 18 de novembro de 1994. Dispõe sobre o Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8934.htm. Acesso em: 6 out. 2018.

BRASIL. **Decreto nº 1.800**, de 30 de janeiro de 1996. Regulamenta a Lei nº 8.934, de 18 de novembro de 1994, que dispõe sobre o Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D1800.htm. Acesso em: 6 out. 2018.

BRASIL. **Decreto nº 8.683**, de 25 de fevereiro de 2016. Altera o Decreto nº 1.800, de 30 de janeiro de 1996, que regulamenta a Lei nº 8.934, de 18 de novembro de 1994, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Decreto/D8683.htm. Acesso em: 6 out. 2018.

BRASIL. **Lei nº 13.670**, de 30 de maio de 2018. Altera as Leis nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, e 11.457, de 16 de março de 2007, e o Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13670.htm. Acesso em: 9 out. 2018.

BRASIL. **Decreto nº 9.555**, de 6 de novembro de 2018. Dispõe sobre a autenticação de livros contábeis de pessoas jurídicas não sujeitas ao Registro do Comércio. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9555.htm. Acesso em: 11 nov. 2018.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **CTG 2001 (R3)**. Define as formalidades da escrituração contábil em forma digital para fins de atendimento ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Disponível em: [http://www.normaslegais.com.br/legislacao/CTG2001\(R3\).pdf](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/CTG2001(R3).pdf). Acesso em: 6 out. 2018.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Interpretação Técnica Geral (ITG) 2000 (R1)**. Altera a Interpretação Técnica ITG 2000 que dispõe sobre escrituração contábil. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/ITG2000\(R1\)](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/ITG2000(R1)). Acesso em: 21 out. 2018.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 1.020**, de 23 de dezembro de 2005. Aprova a NBC T 2.8 - das formalidades da escrituração contábil em forma eletrônica. NBC T 2.8 formalidades escrituração contábil forma eletrônica. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001020. Acesso em: 1 set. 2018.

FARIA, Ana Cristina de; *et al.* SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 10. **Anais...**, São Paulo, julho 2010. Disponível em: http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/an_busca.asp?con=1. Acesso em: 2 set. 2018.

OLIVEIRA, Silvania Machado; SOUZA, Paulo Cesar. O contador e a tecnologia da informação aplicada à escrituração contábil. **Revista Unemat de Contabilidade**, 2016.

RFB – Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 787**, de 19 de novembro de 2007. Institui a Escrituração Contábil Digital. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15739&visao=anotado>. Acesso em: 1 set. 2018.

RFB – Receita Federal do Brasil. **Instrução normativa RFB nº 1.420**, de 19 de dezembro de 2013. Dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=48709&visao=anotado>. Acesso em: 22 set. 2018.

RFB – Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1.646**, de 30 de maio de 2016. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.599, de 11 de dezembro de 2015, que dispõe sobre a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), e a Instrução Normativa RFB nº 1.605, de 22 de dezembro de 2015, que dispõe sobre a Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica (DSPJ) - Inativa 2016. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=74413&visao=anotado>. Acesso em: 29 set. 2018.

RFB – Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1.660**, de 15 de setembro de 2016. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.420, de 19 de dezembro de 2013, que dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=77442&visao=anotado>. Acesso em 27 set.2018.

RFB – Receita Federal do Brasil. **Resolução CGSN nº 131**, de 6 de dezembro de 2016. Altera a Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011, que dispõe sobre o Simples Nacional. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/imprimir.action?visao=original&idAto=79131>. Acesso em 26 set. 2018.

RFB – Receita Federal do Brasil. **Ato declaratório executivo COFIS nº 29**, de 3 de maio de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=82531>. Acesso em: 13 out. 2018.

RFB – Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1.774**, de 28 de dezembro de 2017. Dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=88912#1839513>. Acesso em: 22 set. 2018.

RFB – Receita Federal do Brasil. **Resolução CGSN nº 140**, de 22 de maio de 2018. Dispõe sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=92278>. Acesso em: 26 set. 2018.

RFB – Receita Federal do Brasil. **Ato declaratório executivo COFIS nº 53**, de 2 de agosto de 2018. Dispõe sobre o Manual de Orientação do Leiaute 6 da Escrituração Contábil Digital (ECD). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=93819&visao=anotado>. Acesso em: 13 out. 2018.

Data do recebimento: 1 de julho de 2019

Data da avaliação: 15 de julho de 2019

Data de aceite: 15 de julho de 2019

1 Mestre em Ciências Ambientais pelo PROF-CIAMB UFS (2018); Graduado em Engenharia Civil (2017) e Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Tiradentes (2009) – UNIT; Especialista em Gestão Fiscal e Planejamento Tributário (2011); Professor da Universidade Tiradentes lotado na Coordenação de Ciências Contábeis. E-mail: dyego2s@hotmail.com

2 Especialista em Auditoria e Perícia Contábil pela Universidade Tiradentes (2004) e em Gestão Fiscal e Planejamento Tributário pela Fanese (2014); Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Tiradentes – UNIT (1998). Possui experiência na área de Contabilidade, Fiscal e Trabalhista, Auditoria e Perícia Contábil; Coordenadora Técnica na empresa Barros Filhos Contabilidade LTDA. há 18 anos, atuando como coordenadora dos setores fiscal e contábil e pessoal há 14 anos; Professora Universitária na Universidade Tiradentes desde janeiro de 2014 no curso de Ciências Contábeis presencial e ensino a distância (EAD) e Pós Graduação UNIT nas disciplinas de Prática de Contabilidade I, II e III, Auditoria e Perícia Contábil, Contabilidade pública, Análise das Demonstrações Financeiras, Planejamento e Contabilidade Tributária e Estágio e orientação de TCC.
E-mail: cristina_aju@hotmail.com

3 Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Tiradentes – UNIT. E-mail: carlos.deives@souunit.com.br

4 Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Tiradentes – UNIT. E-mail: thyago.santos@souunit.com.br

