

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

JULIANA MARGARIDA FERNANDES

**ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL:
PERCEPÇÕES NO PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO E EXECUÇÃO**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

**SÃO PAULO
2016**

JULIANA MARGARIDA FERNANDES

**ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL:
PERCEPÇÕES NO PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO E EXECUÇÃO**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Atuariais, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis e Atuariais, sob a orientação do Livre Docente Prof. Dr. José Carlos Marion.

SÃO PAULO

2016

FOLHA DE APROVAÇÃO

JULIANA MARGARIDA FERNANDES

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL: PERCEPÇÕES NO PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO E EXECUÇÃO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Atuariais, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis e Atuariais, sob a orientação do Livre Docente Prof. Dr. José Carlos Marion.

BANCA EXAMINADORA:

Livre Docente Prof. Dr. José Carlos Marion (Orientador)
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUCSP

Prof. Dr. Carlos Fernandes Franco Junior
Universidade de São Paulo – USP

Prof. Dr. Sérgio de Iudícibus
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUCSP

São Paulo, 20 de Junho de 2016.

À Deus, à minha família e aos professores que me apoiaram nesta jornada. A todos vocês dedico este trabalho!

AGRADECIMENTOS

Primeiramente à Deus, por me dar forças quando achei que não tinha e tranquilidade para encarar este desafio.

Aos meus pais, Antonio e Maria Inês, por seus ensinamentos que levarei por toda a vida e pela fé e confiança sempre depositada em mim.

Aos meus irmãos, pelo apoio transmitido, sempre reforçando que eu seria capaz.

Aos demais familiares (sogros, cunhados e cunhadas, sobrinho e sobrinhas), pelo incentivo.

Em especial, meus sinceros agradecimentos ao orientador Prof. Dr. José Carlos Marion, pela sua dedicação e direcionamento ao longo deste trabalho.

Agradeço também ao apoio e conselhos dados pelos demais professores da banca examinadora, Prof. Dr. Sérgio de Iudícibus e Prof. Dr. Carlos Fernandes Franco Junior.

Aos demais professores doutores do Departamento de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Atuariais da PUC-SP, meu agradecimento pelos ensinamentos e a transmissão da arte de pesquisar e ensinar: Neusa Maria Bastos Fernandes dos Santos, José Roberto Securato, Rubens Famá, Antonio Robles Júnior, Napoleão Verardi Galegale e Juarez Torino Belli.

Aos meus colegas Emerson Silva e Claiton Santin, pelo suporte e ajuda sem fim.

Em especial ao meu marido que amo muito, Thiago Pereira Lobo. Sem o seu companheirismo, sua fé em mim e seu apoio incondicional essa pesquisa não teria se concretizado.

Duas coisas só me deu o Destino:
uns livros de contabilidade e o dom de sonhar.

Fernando Pessoa

RESUMO

A convergência internacional das demonstrações contábeis exigiu do profissional contábil o aperfeiçoamento constante em alinhamento às boas práticas mundiais. Dentro desse processo de mudança, o governo também se adequou ao editar nova Lei para as Sociedades Anônimas (nº 11.638/2007), como, também, corrigiu distorções fiscais, oriundas desses efeitos via Regime Tributário de Transição, também editado em Lei (nº 11.941/2009). Outro feito do governo tem sido no sentido de evocar a importância dos meios eletrônicos para a geração de informações confiáveis, úteis, principalmente em tempo hábil. O governo tem estado atento a essa nova necessidade de informações ágeis, com a utilização de meio eletrônico para concretizar objetivos amplos de benefícios como, por exemplo, compartilhar as informações transmitidas em todas as esferas governamentais, desonerar o contribuinte e evitar possíveis fraudes. Diante desse cenário único, no qual as necessidades governamentais convergem para as dos contribuintes, surgiu o projeto Escrituração Contábil Fiscal. Nesse projeto objetivou-se dispensar os empresários da entrega de declarações acessórias (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, Livro de Apuração do Lucro Real e Livro de Apuração da Contribuição Social) e da transmissão no ambiente Sistema Público de Escrituração Digital do FCONT, em que esse representava a neutralidade tributária, oriunda das contas de despesa, receita e custo das Companhias sendo que agora, todas essas informações seriam preparadas e transmitidas em um único arquivo, a Escrituração Contábil Fiscal. O presente trabalho, com pesquisa do tipo exploratória foi realizado por meio de revisão da literatura sobre o tema e pesquisa em diversas empresas nas áreas contábeis e fiscais utilizando o questionário como ferramenta de coleta de dados, com o objetivo de verificar a percepção das empresas nesse processo de transição das obrigações acessórias para o ambiente eletrônico, e se a proposta do governo, principalmente no que tange à redução de custos, foram percebidas após a implantação e execução desse projeto. Em linhas gerais, no grupo estudado, pode-se observar que há percepção relativamente favorável no tocante aos impactos desse processo pelas empresas.

Palavras-Chave: Escrituração Contábil Fiscal. Sistema Público de Escrituração Digital. e-Governo. Normas Internacionais.

ABSTRACT

The international convergence of financial statements required a constant improvement from the professional accounting aligned with global best practices. Within this process of change, the government also had to adapt by editing a new Law for Corporations (n° 11.638/2007) which had also to be corrected through the Transition Tax Regime published in Law (n° 11.941/2009). Another achievement made by government in regard to evoking the importance of electronic media to generate reliable and useful information, especially in a timely manner. The government has been aware of this new need for agile information and with the use of electronic means has achieved broad objectives of benefits such as, for example, sharing the information provided in all spheres of government, relieving the taxpayer and avoiding possible fraud. Given this unique setting, in which the government needs to converge to the taxpayers' needs, the Fiscal Bookkeeping project has been created. This project aimed to exempt businesspeople from delivery accessory statements (Declaration of Economic and Tax Information of Legal Entities, Counting Book of Taxable Income and Calculation of Book of Social Contribution) and broadcast on Public Digital Bookkeeping System environment FCONT where this represented the tax neutrality, derived from expense, revenue and cost accounts of the Companies and now, all of this information would be prepared and submitted in a single file, the tax Bookkeeping. This paper conducted an exploratory research grounded on a literature review on the subject and a survey conducted through a questionnaire with several companies in which the respondents attended mainly the accounting and tax areas. The main objective of this survey was to capture the companies' perception regarding this transition from the ancillary obligations to the electronic environment and the government's proposal, especially in regards to cost savings after the implementation of the electronic bookkeeping. All in all, it could be observed in the study group, that there is relatively favorable perception regarding the impact of this process by the companies.

Keywords: Fiscal Bookkeeping. Public System of Digital bookkeeping. e-Government. International Standards.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Lógica Questionário.....	23
Figura 2	e-Governo e Público em Geral.....	36
Figura 3	Ramificações SPED.....	48
Figura 4	Modificações do Projeto SPED.....	49
Figura 5	Projetos em Andamento SPED.....	50
Figura 6	Dimensões Internacionais da Contabilidade.....	53

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Principais Acontecimentos da Contabilidade no Brasil – 1890 a 1930.....	28
Quadro 2	Principais Acontecimentos da Contabilidade – 1930 a 1985.....	31
Quadro 3	Acontecimentos Recentes na Contabilidade.....	32
Quadro 4	Caracterização dos Relacionamentos com o Governo.....	37
Quadro 5	Faturamento Digital na América Latina.....	41
Quadro 6	Produtos SPED.....	47
Quadro 7	Normas Internacionais de Contabilidade.....	54
Quadro 8	Interpretações SIC.....	56
Quadro 9	Interpretações IFRIC.....	57
Quadro 10	Blocos do ECF.....	68
Quadro 11	Pronunciamentos Contábeis com outras Normativas.....	71
Quadro 12	Interpretações do CPC e Normativas.....	74
Quadro 13	ECF orientações CPC.....	76

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	Perfil dos Respondentes.....	80
Gráfico 2	Nível de Escolaridade.....	81
Gráfico 3	Perfil das Empresas.....	82
Gráfico 4	Setores.....	83
Gráfico 5	Fator Humano – necessidade treinamento.....	85
Gráfico 6	Fator Humano – investimento em treinamento.....	86
Gráfico 7	Fator Humano – readequação das funções.....	87
Gráfico 8	Fator Tecnologia – tipo de investimento.....	88
Gráfico 9	Fator Tecnologia – investimento melhoria.....	89
Gráfico 10	Fator Tecnologia – aquisição software.....	90
Gráfico 11	Fator Tecnologia – despesas derivadas.....	91
Gráfico 12	Percepções Gerais – apoio ao processo.....	92
Gráfico 13	Percepções Gerais – do FCONT para ECF.....	94
Gráfico 14	Percepções Gerais – impactos em outros processos.....	95
Gráfico 15	Percepções Gerais – impactos na contabilidade.....	96
Gráfico 16	Percepções Gerais – mudança de postura.....	97
Gráfico 17	Percepções Gerais – avaliação ECF quanto a proposta do governo.....	98

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA:	Associação Brasileira das Companhias Abertas
AFIP:	<i>Administración Federal de Ingresos Públicos</i>
APIMEC:	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
BACEN:	Banco Central
BOVESPA:	Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo
CFC:	Conselho Federal de Contabilidade
CFF:	Conformidade Financeira e Fiscal
COFINS:	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CPC:	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CSLL:	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CT-e:	Conhecimento de Transporte Eletrônico
CVM:	Comissão de Valores Mobiliários
DACON:	Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais
DCTF:	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
DIAN:	<i>Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia</i>
DIPJ:	Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica
DIRF:	Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte
e-CAC:	Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte da SRF
ECD:	Escrituração Contábil Digital
ECF:	Escrituração Contábil Fiscal
EFD:	Escrituração Fiscal Digital
EFD-IRPJ:	Escrituração Fiscal Digital do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica
EFD-Reinf:	Escrituração Fiscal Digital das Retenções e Informações da Contribuição Previdência Substituída
e-LACS:	Livro Eletrônico de Apuração da Contribuição Social
e-LALUR:	Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real
ERP:	<i>Enterprise Resource Planning</i>
EUA:	Estados Unidos da América
FASB:	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FCONT:	Controle Fiscal Contábil de Transição
FGTS:	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
FGV:	Fundação Getúlio Vargas

FIPECAFI:	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
IAS:	<i>International Accounting Standards</i>
IASB:	<i>International Accounting Standards Board</i>
IASC:	<i>International Accounting Standards Committee</i>
IBAI:	Instituto Brasileiro de Auditores Independentes
IBRACON:	Institutos dos Auditores Independentes do Brasil
ICPB:	Instituto dos Contadores Públicos do Brasil
ICP-Brasil:	Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileiras
IFRIC:	<i>International Financial Reporting Interpretations Committee</i>
IFRS:	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IN:	Instrução Normativa
IOB:	Informações Objetivas e Publicações Jurídicas
IRPJ:	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
ITA:	Instituto Tecnológico da Aeronáutica
ITI:	Instituto Nacional de Tecnologia da Informação
LACS:	Livro de Apuração da Base de Cálculo da Contribuição Social
LALUR:	Livro de Apuração do Lucro Real
MBA:	<i>Master of Business Administration</i>
MP:	Medida Provisória
NBC:	Normas Brasileiras de Contabilidade
NF-e:	Nota Fiscal eletrônica
NFS-e:	Nota Fiscal Eletrônica de Serviços
OCDE:	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PER/DCOMP:	Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição / Declaração de Compensação
PIB:	Produto Interno Bruto
PIS:	Programa de Integração Social
RAIS:	Relação Anual de Informações Sociais
RFB:	Receita Federal do Brasil
RTT:	Regime Tributário de Transição
SA:	Sociedade Anônima
SAT:	<i>Servicios de Administración Tributaria</i>
SCP:	Sociedade em Conta de Participação
SEFIP:	Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social
SERPRO:	Serviço Federal de Processamento de Dados
SIC:	<i>Standing Interpretations Committee</i>
SII:	<i>Servicios de Impuestos Internos</i>

SINIEF:	Sistema Nacional Integrado de Informações Fiscais
SPED:	Sistema Público de Escrituração Digital
SRF:	Secretaria da Receita Federal
SRI:	<i>Servicios de Rentas Internas</i>
SUNAT:	<i>Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria</i>
SUSEP:	Superintendência de Seguros Privados
UNICAMP:	Universidade Estadual de Campinas
US GAAP:	<i>United States Generally Accepted Accounting Principles</i>
USP:	Universidade de São Paulo
XML	<i>eXtensible Markup Language</i>

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	16
1.1. Contextualização do Tema e Justificativa.....	16
1.2. Objeto do Estudo e Questão Problema.....	17
1.3. Objetivos.....	19
1.3.1. Objetivo Geral.....	19
1.3.2. Objetivos Específicos.....	19
1.4. Aspectos Metodológicos.....	20
1.5. Estrutura da Dissertação.....	24
2. CONTABILIDADE, e-GOVERNO E ESCRITURAÇÃO DIGITAL	26
2.1. A Importância da História da Contabilidade.....	26
2.2. Tecnologia da Informação.....	33
2.3. Transformação do Relacionamento pela Tecnologia: e-Governo.....	34
2.4. América Latina: fatura eletrônica.....	39
2.5. Brasil: modernização e introdução ao Sistema Público de Escrituração Digital.....	43
2.6. Sistema Público de Escrituração Digital: objetivos e subprodutos.....	46
3. CONVERGÊNCIA PARA AS NORMAS INTERNACIONAIS	52
3.1. <i>Front</i> Externo.....	52
3.2. <i>Front</i> Interno.....	59
4. LEIS, REGIME TRANSITÓRIO E A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL ...	61
4.1. Lei das Sociedades Anônimas por Ações: impactos.....	61
4.2. Lei nº 11.941/09 e o Regime Tributário de Transição: reflexo fiscal na contabilidade.....	63
4.3. Lei nº 12.973/14: consolidação das normas internacionais e convergência fiscal.....	66
4.4. Escrituração Contábil Fiscal: da Lei à prática.....	67
4.5. Escrituração Contábil Fiscal: aspectos relevantes e abrangência.....	69

5. RESULTADOS DOS QUESTIONÁRIOS.....	78
5.1. Perfil dos Respondentes e das Empresas.....	79
5.2. Fator Humano.....	84
5.3. Fator Tecnologia.....	88
5.4. Percepções relativas à Escrituração Contábil Fiscal.....	91
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONTRIBUIÇÕES DO ESTUDO.....	100
6.1. Limitações.....	101
6.2. Sugestões para Pesquisas Futuras.....	101
REFERÊNCIAS.....	102
APÊNDICES.....	109

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade no Brasil vem passando por diversas transformações desde a promulgação da Lei nº 11.638/07, tanto para fins societários como fiscais. Em menos de dez anos, foram niveladas as demonstrações contábeis e financeiras com o restante dos países, trabalhando em uma linguagem única e de fácil compreensão, independente do usuário que a utiliza e para qualquer que seja o seu fim.

Essa necessidade latente de harmonização acarretou uma série de acontecimentos transformadores, dentre os quais a mudança na postura do contador, que passou a ter papel de destaque pela forma com que apresenta e consolida os dados contábeis, financeiros e econômicos. Em especial, destaca-se esse último, ao ter a oportunidade de evidenciar o real desempenho de mercado e todo o potencial de uma organização empresarial.

1.1. Contextualização do Tema e Justificativa

Com a nova legislação, privilegiando os eventos econômicos com predominância sobre a forma, surgiram conflitos no reconhecimento do lucro fiscal *versus* o lucro contábil, no qual um não poderia sobrepor ao outro. Portanto, sendo necessária correção para fins de neutralidade tributária. Na Lei nº 11.638/07 previa-se uma solução para conter essas divergências em inciso 7º do artigo 177:

§ 7º Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários.

Em atendimento a essa necessidade, foi instituído o Regime Tributário de Transição (RTT), previsto pela Medida Provisória (MP) nº 449/08, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09. Nela foi promulgada a solução quanto à anulação dessas variações no lucro contábil e fiscal, separando o interesse dos diversos usuários e do fisco na apresentação das demonstrações e do lucro tributável.

Em meio a esse processo de convergência, oriundo de um mundo globalizado, há de se destacar o papel da tecnologia como um propulsor dessas mudanças. O Governo, atento à importância e ao potencial benefício pelo uso da tecnologia, investiu fortemente na modernização de suas plataformas eletrônicas, conectando as empresas e as três esferas governamentais (federal, estadual e municipal) com a proposta de impulsionar essa relação, objetivando ganhos de eficiência na comunicação.

Nesse novo ambiente de integração, balizado pela tecnologia, o programa Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) foi a solução encontrada pelo Governo para estreitamento no processo de compartilhamento das informações na relação do fisco com o contribuinte. Desse novo sistema, surgiram diversos outros projetos de transmissão das informações empresariais para o governo e, também, entre as empresas, exemplificado pela Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), promovendo a efetiva integração do ambiente de negócio e da gestão pública de forma rápida e segura.

Em meio a esse processo de pacificação entre as Leis expedidas pelo governo para simetria das demonstrações, a necessidade em obter os dados, de forma coesa, no meio eletrônico, e o anseio dos empresários em racionalizar suas obrigações perante o fisco, surgiu o projeto Escrituração Contábil Fiscal (ECF). Nesse projeto, são materializadas as aplicações das novas regras e seus efeitos econômicos, cuja transmissão, por meio eletrônico, não gera conflito com a obrigação fiscal e suas aplicações quanto ao cálculo e apuração de impostos.

O presente estudo encaixa-se justamente nesse ambiente de constante (re)evolução, seja ela tecnológica, legal-tributária ou de convergência normativa, com a finalidade de esclarecer os determinantes históricos e técnicos que levaram à adoção pelo governo da solução do ECF e como esse impactou o ambiente de negócios.

1.2. Objeto de Estudo e Questão Problema

De forma abrangente, a premissa das transformações e benefícios provenientes da tecnologia SPED seria a redução de custo para o contribuinte, ao prover um ambiente único de compartilhamento e guarda das informações. Em

contrapartida, o governo teria maior facilidade na identificação de ações ilícitas, seja de forma voluntária ou não.

Contudo, para atendimento dessa nova realidade, oriunda do avanço tecnológico nas ferramentas disponibilizadas pelo governo, as empresas necessitam adequar suas rotinas, seus sistemas de informação e a qualificação interna de seus colaboradores, para cumprimento das exigências inerentes a qualquer mudança do modelo comportamental. Ou seja, adequar-se requer esforço por parte da empresa, seja de forma financeira (investimentos, despesas etc.) ou na alocação e readequação das equipes entre outros potenciais custos de transição.

Ao visar o cruzamento espontâneo das informações declaradas, o fisco manteve dois processos em paralelo: as informações oriundas das declarações acessórias como, por exemplo, a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), a Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e a Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), ao mesmo tempo em que se transmitiam informações, por meio eletrônico, como o SPED Contábil, SPED Fiscal, NF-e. Isso significa que, mesmo temporariamente, fez-se necessário o cumprimento de obrigações consideradas “redundantes”.

O crescente aumento dos projetos no ambiente SPED, e suas mais diversas finalidades, seja no interesse dos dados contábeis e seus respectivos lançamentos, ou na transparência de alguns tributos em específico, como o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), a obrigatoriedade de entrega e transmissão, por parte das empresas, conflitou com a maior promessa e premissa desse projeto: a redução de custo para o contribuinte.

Vale mencionar que essa prática, porém, estava na contramão da tendência mundial em relação à convergência e à razoabilidade nas demonstrações financeiras. Isto é, o Brasil, como um dos ratificadores da convergência internacional, optou por, temporariamente, seguir um caminho distinto, mesmo que isso onerasse ainda mais as empresas.

Esse processo foi interrompido quando houve a promulgação da Lei nº 12.973/14, pois, caminhou-se definitivamente para a convergência quanto à neutralidade das informações contábeis e fiscais, ou seja, avançou-se na solução de questões relativas à adequada mensuração e reconhecimento da informação

contábil, na apuração do lucro tributável e seus respectivos impostos. Além disso, essa lei chancelou de vez o novo meio de transmissão das informações econômicas e financeiras das empresas no ambiente SPED, agraciando os contribuintes com o abandono das obrigações acessórias como a DIPJ, o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e o Livro de Apuração da Contribuição Social (LACS).

Dessa forma, à luz desse contexto, a presente pesquisa se propôs a buscar respostas à seguinte questão:

Qual a percepção geral das empresas durante o processo de implantação do ECF (Escrituração Contábil Fiscal)?

1.3. Objetivos

1.3.1. Objetivo Geral

Espera-se, como objetivo geral deste estudo, discutir os principais aspectos envolvendo o processo de implantação e execução do ECF sob a ótica das empresas. Isto é, esclarecer se, de fato, há uma percepção de que o ECF trouxe benefícios ou prejuízos aos processos já estabelecidos pelas companhias.

1.3.2. Objetivos Específicos

Quanto aos objetivos específicos intenciona-se:

1. Revisar a bibliografia referente aos fatos históricos relevantes que moldaram o relacionamento do governo com as empresas, incluindo o papel da contabilidade e da tecnologia.

2. Contextualizar o ambiente legal que levou a mudanças na realidade tributária das empresas quanto à aplicação de tecnologias e seus efeitos fiscais.

3. Analisar a percepção das empresas quanto a fatores humanos e tecnológicos relativos à implantação e execução do ECF.

4. Apresentar a percepção quanto ao objetivo proposto pelo governo sobre a simplificação das obrigações fiscais.

1.4. Aspectos Metodológicos

Esta pesquisa caracteriza-se como exploratória, no sentido dado por Gil (2010); isto é, objetiva-se proporcionar aprofundamento do tema estudado, a partir de levantamento bibliográfico para reflexão sobre o tema, além da aplicação de questionários com pessoas que tiveram experiência prática no assunto. Posteriormente, faz-se a análise dos dados para compreensão ampla a respeito do objeto de estudo.

Além disso, o presente trabalho baseia-se em análises qualitativas e descritivas como forma de se complementar a abordagem exploratória, estabelecendo relações com os temas contemporâneos da contabilidade. Escolheu-se analisar os dados de forma indutiva, sem levantar hipóteses, mas, sim, com o intuito de verificar se o entendimento dos dados corresponde à realidade vivenciada, como bem apontam Bogdan e Biklen citados por Vianna (2001, p. 123).

A revisão da literatura foi obtida por meio de livros, publicações acadêmicas e técnicas, bem como a legislação, sendo todos esses alicerces para a estruturação dos capítulos deste trabalho. Os capítulos foram estruturados majoritariamente de forma cronológica, exceto em algumas passagens nas quais são feitas digressões sobre temas específicos, tais como o papel da informação e da tecnologia.

Para aprofundamento do estudo, foi realizada pesquisa por meio de questionário eletrônico. De acordo com Gil (2010, p. 35), esse tipo de levantamento classifica-se como uma *Survey*, isto é, um tipo de levantamento no qual “as pesquisas se caracterizam pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer”.

De maneira complementar, Freitas et al. (2000, p. 105) classificam a *Survey* como:

(...) a obtenção de dados ou informações sobre características, ações ou opiniões de determinado grupo de pessoas, indicado como representante de uma população-alvo, por meio de um instrumento de pesquisa, normalmente um questionário.

Para Nascimento, Junqueira e Martins (2010, p. 1127), os *Survey* apresentam grande relevância na academia brasileira, principalmente em temas que não foram muito explorados necessitando inclusive um aumento nas pesquisas: “(...) faz-se necessário um avanço no sentido de aumentar o volume de pesquisas de natureza explicativa, que investiguem questões e hipóteses a partir da literatura e de levantamentos descritivos realizados previamente”.

No questionário, a proposta, então, é responder à pergunta deste estudo quanto ao processo de implantação do ECF. Vale destacar que o público-alvo foi composto por líderes/gestores das áreas contábeis e fiscais ou colaboradores diretamente ligados aos projetos de implantação do ECF.

Em linhas gerais, o questionário contou com 24 perguntas distribuídas em 5 grandes temas, aqui elencados:

- Perfil do Respondente - 3 perguntas: relacionadas à identificação, atribuição funcional e nível de escolaridade do respondente.
- Perfil da Empresa - 5 perguntas: relacionadas à localização, faixa de faturamento, ramo de atuação, se já havia optado pela entrega do ECF e composição da equipe contábil/fiscal.
- Fator Humano - 5 perguntas: relacionadas ao investimento em treinamento, readequação de funções e de quadro de colaboradores.
- Fator Tecnologia - 5 perguntas: relacionadas ao investimento em aquisição ou manutenção de software para transmissão das informações contábeis, além de gastos relacionados a esses projetos.
- Percepções Gerais - 6 perguntas; relacionadas ao nível de satisfação com as mudanças propostas pelo governo, mudanças em metodologias contábeis, entre outros assuntos detalhados na seção para esse fim.

As questões foram majoritariamente compostas por múltipla escolha, correspondendo a uma graduação do menor ao maior em 5 níveis (algumas questões apresentaram 3 níveis de resposta entre o menor e o maior). Entre as opções de resposta foi oferecida a opção de “desconhecer” sobre o tema questionado. As perguntas de caráter qualitativo limitaram-se a comentários adicionais sobre os fatores humanos e tecnológicos.

Optou-se por essa estratégia uma vez que os questionários foram aplicados por meio eletrônico. Esse fator possibilitou que a pesquisa atingisse um número possivelmente maior de respostas, se comparado à realização de entrevistas individuais. Utilizou-se para tal fim a solução disponível na internet quanto à aplicação de questionários oferecida pela empresa *Survey Monkey*.

Quanto aos critérios foram adotados os propostos por Lima (2013), relativos aos custos de conformidade das empresas à questão fiscal. Isto é, como os fatores humanos e tecnológicos geram a necessidade de esforço por parte da organização para que seja atendido.

De acordo com o referido autor, o fator humano compreende: “(...) os investimentos feitos na contratação de pessoas ou na qualificação (treinamento) delas. Tudo sobre pessoas que, de uma forma ou de outra, esteja relacionado ao SPED nas organizações” (LIMA, 2013, p. 54).

Ao passo que o fator tecnológico pode ser considerado como:

(...) os investimentos feitos na compra de ERP, Solução Fiscal para gerar obrigações acessórias, Softwares para emissão de NF-e, Softwares para validação e auditoria digital, Serviços internos de desenvolvimento e manutenção de Softwares. Tudo sobre Tecnologia que, de uma forma ou de outra, esteja relacionado ao SPED (LIMA, 2013, p. 54).

Isso é, de maneira geral, o fator humano está associado diretamente ao trabalho como medida de esforço da empresa, tais como a necessidade de ampliação do quadro, remanejamento de funções e investimentos em treinamentos para adequação às novas práticas. Empresas cujas equipes contábeis/fiscais são terceirizadas foram desconsideradas para fins de análise, uma vez que os custos implicariam, muitas vezes, sobre a empresa contratada.

Já no campo do fator tecnológico, optou-se por restringir esse tema a duas dimensões distintas e, em âmbito mais estrito, diretamente ligado à implantação do ECF, que são: i) necessidade de aquisição de novo software e ii) necessidade de melhoria do software já existente. Verificou-se, de maneira adicional, a existência de custos derivados desses investimentos como, por exemplo, a necessidade de apoio por consultoria.

Em linhas gerais a estrutura lógica do questionário foi resumida na Figura 1 a seguir.

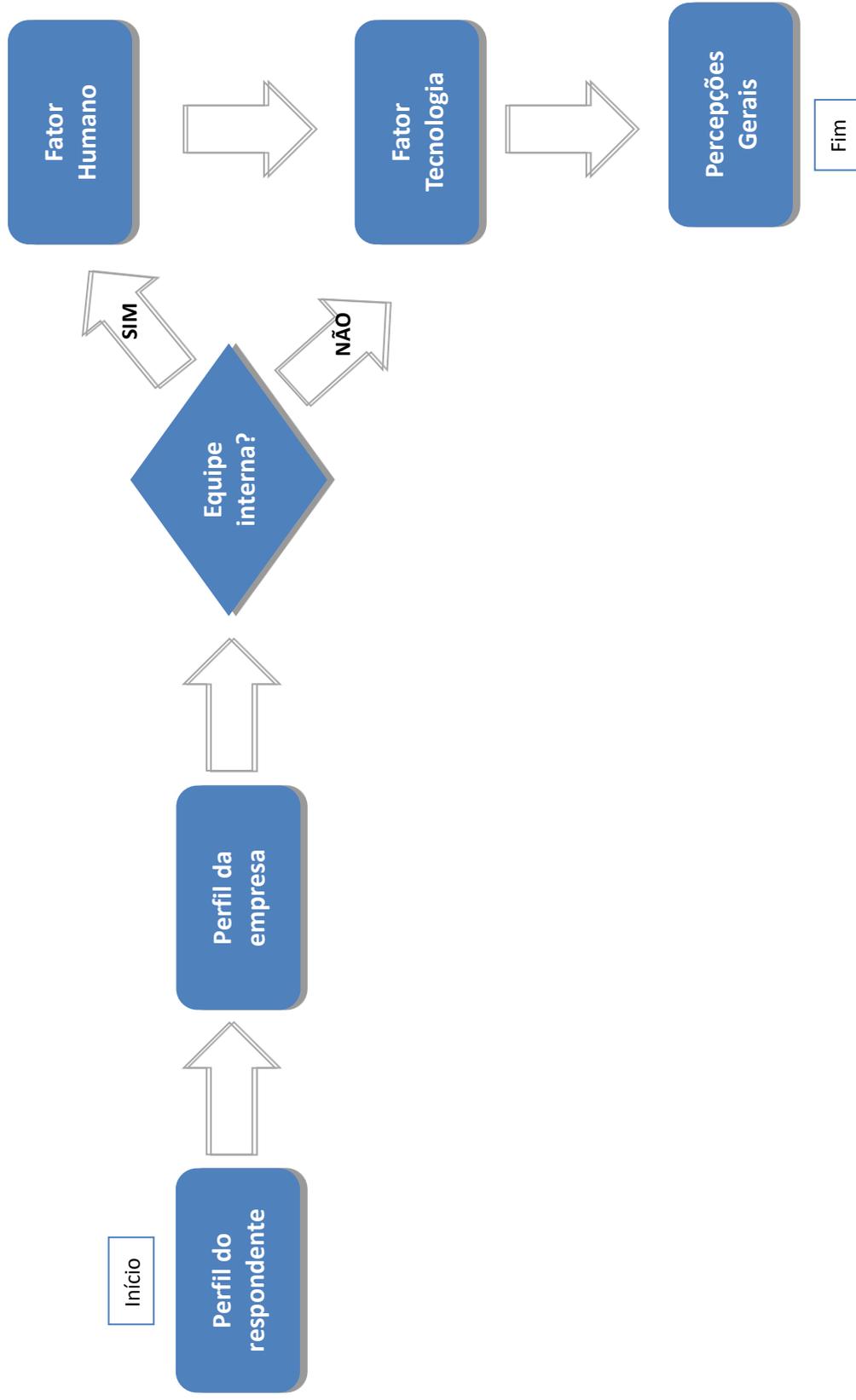


Figura 1 – Lógica Questionário
Fonte: Elaborada pela Autora.

Vale ressaltar que a amostra obtida é de caráter não probabilística, segundo Freitas et al. (2000), pois os resultados obtidos não podem ser generalizados, uma vez que os participantes foram escolhidos por conveniência, dentro de uma rede de contatos própria. Por não se tratar de uma pesquisa quantitativa e estatística, o tamanho e método de obtenção da amostra não foi um fator impactante para consecução dos objetivos específicos, isto é, analisar a percepção dos usuários no processo de implantação de um novo processo de se operar a relação com o fisco.

Por fim, apesar de existirem questões sobre a identificação do usuário, essa informação teve como objetivo somente a identificação do respondente para fins de controle de recebimento de respostas, uma vez que houve o comprometimento em não se divulgar os nomes das empresas participantes. Optou-se por esse caminho, a fim de se proporcionar maior aderência e autenticidade às respostas dos participantes.

1.5. Estrutura da Dissertação

Esta dissertação está organizada em três partes: Introdução, Capítulos e Considerações Finais.

Na Introdução, parte 1, são apresentados: a contextualização do tema, a questão problema, a justificativa do estudo, os objetivos (geral e específicos), os aspectos metodológicos escolhidos para nortear a pesquisa e a forma como esta dissertação foi estruturada.

No Capítulo 2, “Contabilidade, e-Governo e Escrituração Digital” apresenta-se a evolução da contabilidade até a transição tecnológica, com maior aprofundamento na escrituração digital, e a familiaridade e desenvolvimento do Brasil nessa nova realidade. Inclusive, são abordados temas referentes ao e-Governo, de maneira geral, no Brasil e no mundo. Nos países da América Latina, são apresentados os primeiros passos rumo ao e-Governo, notadamente no que tange à emissão digital de documentos fiscais, isto é, ponto de partida da escrituração fiscal.

No Capítulo 3, “Convergência para as Normas Internacionais”, é revisto o processo de convergência internacional das demonstrações contábeis, considerando

o *front* externo e interno, bem como, os processos legais adotados para aplicação dessa harmonização.

No Capítulo 4, “Leis, Regime Transitório e a Escrituração Contábil Fiscal”, no campo nacional são explorados os impactos da alteração na Lei das Sociedades Anônimas por Ações, assim como as outras leis editadas na sequência, que visaram a minimização de eventuais impactos na arrecadação de impostos, por parte do governo. A princípio, a Lei das Sociedades Anônimas (SA) teve como principal efeito evidenciar o abismo existente entre a contabilidade societária e a contabilidade fiscal, demonstrando a eventual necessidade de adequação antes de tornar a convergência uma realidade.

O Capítulo 5, “Resultados do Questionário” é dedicado exclusivamente à análise das respostas aos questionamentos; nele são discutidos os fatores geradores de eventuais impactos na rotina das empresas, no que tange à nova forma de escrituração digital.

Nas Considerações Finais, parte 6 e último capítulo, são tecidos os apontamentos finais relativos ao atendimento dos objetivos propostos nesta pesquisa, em resposta à questão problema proposta, a discussão sobre os fatores limitantes identificadas no decorrer do estudo, além das contribuições em futuras pesquisas a respeito deste tema.

Na sequência, a dissertação é finalizada com a apresentação das Referências utilizadas na composição de todo o texto e da pesquisa, bem como, se apresenta em Apêndice o questionário usado para a coleta de dados.

2. CONTABILIDADE, e-GOVERNO E ESCRITURAÇÃO DIGITAL

No presente capítulo se tem por objetivo realizar revisão da história da contabilidade, dos primeiros contadores que atuaram no Brasil até o novo papel exercido por essa ciência na era da informação e da tecnologia. Busca-se, ao longo das seções, caracterizar e delimitar o objeto de estudo da pesquisa, partindo do conceito abstrato do e-Governo para a prática da aplicação das normas, mais notadamente a evolução para a escrituração digital.

De maneira complementar, são apresentadas brevemente as iniciativas adotadas nos países da América Latina. Essas oferecem pontos de convergência e divergências entre si, mas enriquecem a discussão no contexto deste estudo por permitirem comparabilidade daquilo que a escrituração no Brasil representa *versus* as adotadas em outros países, com grau de desenvolvimento e infraestrutura parecidos com o brasileiro. Após essa apresentação, discute-se, em detalhes, o caso brasileiro e como esse evoluiu para a escrituração digital.

Espera-se, ao final do capítulo, que o leitor tenha um olhar crítico sobre a evolução (ou revolução) à qual a escrituração digital está se propondo. As discussões neste capítulo são fundamentais para se entender os temas subsequentes, quando são abordados os aspectos que fazem as normas brasileiras convergirem para os padrões mundiais de demonstração de resultado e controles.

2.1. A Importância da História da Contabilidade

A história da contabilidade no Brasil inicia-se de maneira quase indissociável de sua descoberta, uma vez que as expedições marítimas que trouxeram os portugueses ao país estavam intimamente ligadas ao caráter econômico e à necessidade de se obter lucro com as expedições. Nesse sentido, a corte portuguesa designava os seus contadores para que tais registros fossem efetuados – esses eram conhecidos na época como “guarda-livros”. Cabe destacar a forte influência da escola italiana na contabilidade portuguesa nessa época.

As capitanias hereditárias, criadas em 1534, logo após a descoberta da Ilha de Vera Cruz (nome dado inicialmente ao Brasil), tinham por objetivo a prestação de contas à coroa portuguesa por meio de controles contábeis específicos para esse fim (SÁ 2008 apud SILVA; ASSIS, 2015), além de auxiliarem no controle territorial de Portugal contra eventuais invasões. À medida que a Colônia se desenvolveu, os centros urbanos começaram a surgir, entre eles destacam-se: Salvador, São Paulo e Rio de Janeiro.

Avançando um pouco na história, chega-se à época do Império e à crescente necessidade arrecadatória para estabelecimento da família real no país. Nesse momento, o esforço para a arrecadação seguiu com o apoio às escolas de comércio e à utilização obrigatória das partidas dobradas, assim como a apuração dos tributos sobre os ciclos econômicos do ouro e outros metais preciosos (SILVA; ASSIS, 2015, p. 39).

Segundo Silva e Assis (2015), durante a Primeira República (1889 a 1930), o processo de evolução da contabilidade ocorreu sem grandes destaques, apesar da introdução da Lei das Sociedades Anônimas e em outras iniciativas de contabilidade na gestão pública. Por outro lado, Adde (2012) apresenta algumas ações importantes nos anos relativos à República Velha, conforme destacado no Quadro 1.

Quadro 1 – Principais Acontecimentos da Contabilidade no Brasil – 1890 a 1930

Período	Contexto	Evento	Descrição
República Velha (1889-1930)	Expansão do comércio e dos negócios no país	1890: Decreto nº 164	Alteração nas leis de sociedades anônimas.
	Necessidade da contabilidade na Gestão Pública	1892: Introdução métodos das partidas dobradas	Estanislau Kruszynski e Carlos Carvalho ¹ trabalham na organização da contabilidade da Prefeitura Municipal de São Carlos com base no método das Partidas Dobradas.
		1905: Decreto nº 1.339	As instituições de Comércio do Rio de Janeiro e a Escola Prática de Comércio de São Paulo são declaradas instituições de utilidade pública.
		1905: Escrituração Contábil do Tesouro do Estado de São Paulo	Estabelecimento da escrituração por Partidas Dobradas e introdução da contabilidade patrimonial e financeira.
		1914: Expansão dos métodos contábeis	Adoção por outros estados e do governo federal do processo de contabilização na gestão pública.
	Profissionalização e representação da categoria dos contadores	1915: Associações de classe	Novas associações são organizadas com o objetivo de regulamentar o ensino comercial e a profissão do contabilista.
		1922: Código de Contabilidade da União	Foi organizado o Código da Contabilidade da União.
		1924: Regulamento	Aprovado o regulamento da Contadoria Central da República.
		1924: Eventos oficiais	Neste ano, na cidade do Rio de Janeiro, ocorreu o primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade.
		1925: Registro dos Contabilistas	Francisco D'Auria cria o registro Geral dos Contabilistas.
		1926: Ensino	Aprovação do regulamento de ensino Comercial.

Fonte: Adaptado pela Autora de Adde (2012)

¹ Estanislau Kruszynski foi contabilista em São Carlos e implantou, na Prefeitura de São Carlos, a contabilidade pública, sendo posteriormente adotada em todo o país. Este contou com o apoio de Carlos de Carvalho no projeto. Mais informações disponíveis em: <<http://www.acosc.com.br/capa.asp?idpaginainst=principal>> Acesso em: 31 mar. 2016.

A partir desse Quadro 1, pode-se perceber que a contabilidade evoluiu no sentido de acompanhar as transformações da sociedade brasileira, em pelos menos três grandes frentes, sendo elas: i) expansão do comércio e dos negócios, ii) necessidade da Contabilidade na Gestão Pública e iii) profissionalização e representação da categoria de contadores. Esse último exerceu papel fundamental para a formação futura dos comitês, associações, pronunciamentos contábeis, entre outros aspectos que regulam e orientam o setor público/privado em geral.

É importante frisar que a alteração da lei das sociedades anônimas ocorre em um contexto de expansão da economia cafeeira e da crescente industrialização no país, inclusive da infraestrutura (ADDE, 2012). Nota-se, ainda, que, dentre todas as iniciativas, apenas essa foi relacionada ao contexto empresarial e ao relacionamento do governo com as empresas, isto é, a alteração nas leis das sociedades anônimas. Esse aspecto, como segue demonstrado no decorrer deste trabalho, será invertido ao longo do tempo, ganhando relevância fundamental na história recente.

A partir de 1930, consagra-se um novo momento de desenvolvimento nacional, apoiado em forte participação do Estado na economia, além de aumento da inserção do Brasil na economia mundial. Nesse contexto, a escola italiana, principal influência na contabilidade desse período colonial, foi perdendo espaço para a escola anglo-saxônica como destaca Ludícibus (2010, p. 17).

(...) a escola italiana, vinculada a um excessivo culto da personalidade, não amparada, usualmente, por uma pesquisa indutiva de vulto e baseada em concepções generalizantes de algumas mentes privilegiadas, produziu trabalhos repetitivos, excessivamente teóricos, apenas pelo gosto de serem teóricos, e não se nota muita aderência dos autores aos princípios da pesquisa, mas apenas uma livre difusão de ideias.

O contexto econômico com as grandes corporações multinacionais, aliada indissociavelmente à influência dos Estados Unidos da América (EUA), além da tradição inglesa em auditoria, fez com que a escola italiana fosse paulatinamente substituída pela escola norte-americana. Essa influência transcendeu as práticas empresariais e norteou, inclusive, os legisladores, o ensino da contabilidade e os aspectos relacionados à perícia contábil.

Alguns autores, como Ricardino e Carvalho (2004), reforçam esse argumento ao demonstrarem como o crescimento do capital de risco estrangeiro no país ampliou a necessidade de aprimorar os métodos de mensuração na contabilidade gerencial, do resultado financeiro e das técnicas de auditoria.

Cabe, ainda, destacar que, no período de 1930 a 1985, outros acontecimentos marcaram a história da contabilidade, tanto no ensino com a criação dos cursos de graduação e pós-graduação, quanto no campo econômico, com nova Lei das Sociedades Anônimas (consolidando a influência norte-americana), além da criação de importantes institutos (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON), instituições (Comissão de Valores Imobiliários - CVM) e de conselhos representativos da categoria dos contadores.

Os principais acontecimentos nesse período estão sintetizados no Quadro 2.

Quadro 2 – Principais Acontecimentos da Contabilidade – 1930 a 1985

Período	Contexto	Evento	Descrição
Era Vargas e República (1931-1964)	Profissionalização e representação da categoria dos contadores.	1931: Decreto nº 20.158	Regulamentação da profissão de Contador.
		1945: Decreto-Lei nº 7.988	Início do Curso Superior em Ciências Contábeis e Atuariais.
		1946: Conselho Regional e Federal	Criação dos conselhos de contabilidade com o objetivo geral de fiscalizar e reger a profissão contábil.
		1948: Patrimonialismo na contabilidade Pública	Francisco D’Auria lança a obra “Primeiros Princípios de Contabilidade Pura”.
Ditadura Militar (1965-1985)	Profissionalização e representação da categoria dos contadores.	1970: Mestrado em Ciências Contábeis	Início dos cursos de mestrado em Ciências Contábeis na Universidade de São Paulo (USP) e Fundação Getúlio Vargas (FGV).
		1971: IBRACON	Fundado o IBRACON pela união do Instituto dos Contadores Públicos do Brasil (ICPB) e do Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBAI).
	Profissionalização do ambiente de negócio.	1976: Lei nº 6.404	Publicada a lei das Sociedades Anônimas, regulamentado os princípios contábeis (orientação e influência da contabilidade norte-americana).
		1976: CMV	Fundada a CVM com o objetivo de fiscalizar as companhias abertas, além de estabelecer critérios para o fortalecimento do mercado de capitais no Brasil.
	Profissionalização e representação da categoria dos contadores.	1978: Doutorado em Ciências Contábeis	Início do Programa de Doutorado de Ciências Contábeis da USP.
		1981: CFC	Fundado o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que estabelece as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

Fonte: Adaptado pela Autora de Silva, Reis e Silva (2007) e Silva e Assis (2015)

No Quadro 2 destacam-se dois acontecimentos que estão diretamente associados ao relacionamento das empresas e governo, sendo elas: i) Lei nº 6.404/76, que regulamentou os princípios contábeis para as sociedades anônimas e ii) criação da CVM, cujo objetivo era fiscalizar as companhias com capital aberto, já demonstrando o fortalecimento da necessidade de observância às leis no contexto econômico de diversificação e amadurecimento da economia brasileira.

Nas décadas seguintes, observou-se aprofundamento dessas tendências, aceleradas pelo advento de novas tecnologias e da globalização. Nessa linha, destacam-se alguns fatos, principalmente a partir do ano 2000, que demonstram claramente como a contabilidade se adaptou a essa nova realidade.

Quadro 3 – Acontecimentos Recentes na Contabilidade

Período	Contexto	Evento	Descrição
História Recente (1985-2014)	Globalização, crescente uso da tecnologia e maior rigidez nos controles.	2005: CPC	Criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).
		2007: Lei nº 11.638	Novas Leis das Sociedades Anônimas em linha com as novas demandas da Contabilidade Empresarial.
		2009: Lei nº 11.941	Harmonização temporária (período de transição) das regras contábeis, para fins de apuração de impostos.
		2014: Lei nº 12.973	Estabeleceu o fim do período de transição e definiu a harmonização final das regras contábeis, para fins de apuração de impostos.

Fonte: Adaptado pela Autora de Silva, Reis e Silva (2007) e Silva e Assis (2015)

No Quadro 3 destaca-se a Lei nº 11.638/07, cujo objetivo principal foi a adequação do Brasil às normas internacionais e à contabilidade empresarial vigente no mundo – especialmente na apresentação dos resultados (discutido com maior detalhe mais adiante neste trabalho). Entretanto, essa medida contribuiu para demonstrar o abismo existente entre a realidade dos negócios e a necessidade do governo no que tange ao recolhimento de impostos. Nas duas leis subsequentes visou-se, então, harmonizar e orientar as empresas como proceder para atender o fisco.

Nesta seção buscou-se demonstrar que, concomitante à evolução da metodologia contábil, crescimento econômico e profissionalização da contabilidade no Brasil, iniciou-se a construção dos alicerces que iriam fundamentar a relação entre o governo e o ambiente empresarial no Brasil. Esses aspectos históricos são importantes para a formação de um olhar crítico sobre a realidade brasileira e, igualmente, são fundamentais para a compreensão da história recente, principalmente com a advento da tecnologia e como essa influenciou a própria maneira de se fazer contabilidade.

A próxima seção é dedicada a uma breve digressão sobre tecnologia e informação no ambiente contábil, dando ênfase à importância dessas no processo decisório empresarial. Em seguida, se discute como o governo vem se adaptando a essas mudanças e como o relacionamento com os públicos interessados estão se transformando, por meio da tecnologia e dos meios de comunicação.

2.2. Tecnologia e Informação

As décadas de 80 e 90 foram acompanhadas de intensas mudanças tecnológicas com a crescente utilização dos computadores, máquinas e equipamentos automatizados nos processos empresariais, tanto de produção quanto na gestão dos negócios. Esse movimento foi acompanhado da intensificação da competição e da globalização dos negócios.

Uma das formas de materialização da tecnologia no mundo empresarial pode ser entendida pela integração dos sistemas de controles por meio dos softwares denominados ERP (*Enterprise Resource Planning*). Esse tipo de programa promove a integração dos processos dentro das empresas, seja ela industrial, bancária ou de prestação de serviços, associando virtualmente todos os processos relacionados à gestão empresarial como, por exemplo, compras, produção, controle de estoques, gerenciais/indicadores e da contabilidade. Esses sistemas permitem a acumulação de dados e sua posterior transformação em informação que dará suporte às decisões dos gestores.

Nesse momento, faz-se necessária a distinção entre dados e informação. Pode-se entender o dado como um conjunto de “números ou a descrição de objetos ou eventos que, isoladamente”, não ensejam nenhuma reação por parte do receptor (MATARAZZO, 2007, p.16).

Um sistema de informação, segundo Padoveze (2002), se caracteriza por agregar diversos recursos (humanos, materiais, tecnológicos e financeiros), em sequência lógica, que permitem o processamento dos dados e da obtenção da informação ao usuário final. Toigo (2007, p. 14) ressalta que a informação deve ser entendida como um dos recursos básicos de uma empresa, assim como o capital e os recursos humanos, pois, se as estratégias estiverem suportadas por sistemas de informações apropriados, podem levar a novas formas de se gerir um negócio.

Nesse sentido, Ludícibus (2010, p. 3) esclarece as duas abordagens distintas que a contabilidade deveria fornecer aos seus usuários, independentemente da sua natureza:

(...) i) um conjunto básico de informações que, presumidamente, deveria atender igualmente bem a todos os tipos de usuários; ii) a contabilidade deveria ser capaz e responsável pela apresentação de cadastros de informações totalmente diferenciados, para cada tipo de usuário.

Ainda, segundo Ludícibus (2010, p. 4), o modelo decisório deve compreender o entendimento do que se busca analisar, delimitando, de maneira clara, qual o objetivo e o que se pretende alcançar, sendo necessário, portanto, considerar os seguintes pontos:

i) estabelecer claramente qual a função-objetivo que devemos maximizar; ii) coletar e avaliar o tipo de informação utilizada no passado para maximizar a função; iii) prover o modelo preditivo que irá suprir o modelo decisório para a maximização da função-objetivo.

Dessa maneira, a tecnologia e a informação não terão valor se não estiverem associadas à habilidade humana de análise e síntese, pois essa, por meio da tomada de decisão, é o verdadeiro motor de transformação da empresa (DUARTE, 2008).

Muito tem se discutido até o momento sobre a evolução da tecnologia no meio empresarial. Na próxima seção, discorre-se sobre como a tecnologia vem transformando a gestão pública, mais especificamente no tocante ao relacionamento entre o governo e as partes interessadas – sejam elas pessoas físicas, jurídicas, organizações não governamentais e outras. Além disso, são apresentadas algumas experiências internacionais sobre essa nova forma de se relacionar.

2.3. Transformação do Relacionamento pela Tecnologia: e-Governo

A relação entre o governo e o público em geral vem passando por mudanças significativas nos últimos anos. Um dos trabalhos pioneiros sobre o tema foi realizado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) no relatório *The e-Government Imperative* (2003). Nesse documento, a

OCDE destaca que a tecnologia vem transformando o relacionamento governo/público aproximando-o de uma atuação mais centrada no cliente. Ou seja, uma alusão direta ao tratamento dado pelas entidades privadas aos seus consumidores, principalmente no que tange à satisfação e à eficiência.

e-Governo é uma expressão que significa governo eletrônico, sendo cada vez mais utilizada para sintetizar esse novo momento. Essa expressão pode ser definida, de maneira abrangente, como “o uso da informação e das tecnologias de comunicação, em especial a internet, como uma ferramenta para alcançar uma melhor gestão da coisa pública” (OCDE, 2003, p.63 - *The e-Government Imperative* – tradução livre).

Como alerta a OCDE, entretanto, afirma que não se deve entender o e-Governo simplesmente como a oferta online ou o mero uso do serviço pela internet, mas, sim, observado em um contexto mais amplo, por meio da busca pelo aumento da eficiência e/ou eficácia nos serviços públicos prestados. Menezes (2012, p. 6) esclarece que o termo “governo eletrônico” tem como origem o uso intensivo da internet pela administração pública, como instrumento de reforma e modernização, muito em função da disseminação e consolidação do comércio eletrônico, a partir da década de 1990.

De maneira complementar, Schedler e Scharf (2002, p.777) apontam para o e-Governo como uma forma de integração entre o governo e o público não primariamente motivado por necessidades fiscais (arrecadatórias), crises políticas ou insatisfação com serviços prestados. Mas, sim, como uma reforma protagonizada pela tecnologia e as possibilidades oriundas dessas novas ferramentas. Ainda, de acordo com os referidos autores, o principal objetivo do e-Governo pode ser considerado como a melhora da performance interna e externa do setor público com uma orientação consistente ao receptor do serviço (anteriormente denominados clientes).

Esse aspecto é reforçado por Faria et al. (2011 apud MENEZES, 2012, p.6), ao afirmar que o objetivo do governo eletrônico é a melhoria do desempenho interno e externo do setor público, já que modifica o conceito do tratamento da informação, pois os documentos físicos passam a ser *bits*, as faturas passam a ser eletrônicas e as assinaturas passam a ser digitais. Ou seja, uma clara simplificação dos meios para se atingir um desempenho melhor.

Com base nessa definição é possível resumir, esquematicamente, o relacionamento governo/público em 5 grupos distintos, conforme mostra a Figura 2.

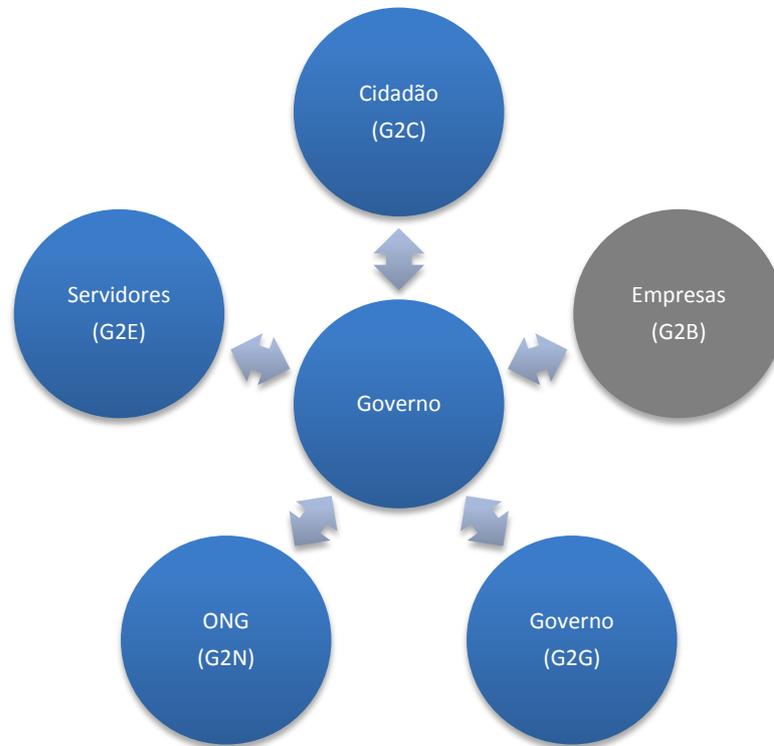


Figura 2 – e-Governo e Público em Geral

Fonte: Adaptado pela Autora de Fang (2002)

Deve-se notar que, na Figura 2, as setas indicam um relacionamento bidirecional entre o governo e cada um dos públicos. Além disso, a abreviação contendo as 3 letras indica a direção do relacionamento – sendo assim “G2B” indica do Governo para a Empresa e “B2G” indica da Empresa para o Governo² (a letra “B” refere-se a *Business*³ que foi utilizado no presente trabalho como Empresas).

Para entender a diferença quanto à direção do tratamento, tem-se que “B2G” como a transmissão dos dados do imposto de renda das empresas ao Governo. Enquanto que, por outro lado, o “G2B” caracteriza-se pela devolutiva desse processo, ou seja, esclarecimentos adicionais, glosa da declaração, apontamento de pendências, entre outros posicionamentos possíveis desse processo.

² Aqui o número 2 refere-se ao termo em inglês “to”, em tradução livre “para”.

³ O termo correto em tradução direta seria Negócios.

O destaque em cor diferenciada na figura (cinza) foi dado ao objeto de estudo deste trabalho, mais especificamente a transmissão no site da Receita Federal na seção referente ao SPED de arquivos eletrônicos pelos contribuintes, em substituição a diversas obrigações acessórias que hoje existem.

A saber, a plenitude do relacionamento do governo com as empresas vai muito além do objeto de estudo desta pesquisa, principalmente quando se verifica a existência de diversos projetos complementares do esforço público para modernizar a gestão estatal. Entre esses projetos, destacam-se a NF-e, os SPED Contábil e Fiscal, o Conhecimento de Transportes Eletrônicos (CT-e), entre outros.

Dada a infinidade de cenários possíveis do e-Governo, faz-se necessária uma simplificação teórica que sirva como referencial para este trabalho. Nesse sentido, Fang (2002, p. 8-9) faz uma tipificação e agrupamento amplo dos diferentes tipos de relacionamentos dentro do universo do e-Governo, conforme resumido no Quadro 4.

Quadro 4 – Caracterização dos Relacionamentos com o Governo

Relação	Informação	Comunicação online
G2C e C2G G2B e B2G	Financeira relativa à emissão, cobrança e pagamento de taxas administrativas e impostos em geral. Emissão de certificados, documentos, licenças e procurações e registros em geral. Consulta sobre andamento de processos administrativos e consultas públicas em geral.	Solicitações, processamento e devolutivas das informações. Consulta do andamento do processo e verificação de pendências. Emissão dos documentos. Comunicação direta e atendimento do público.
G2G N2G e G2N	Informações relativas a processos administrativos, leis, políticas, dados, projetos e programa, entre outros, por diferentes autoridades, instituições e em quaisquer níveis hierárquicos.	Troca de informações inter-organização. Gerenciamento o compartilhamento do conhecimento.
G2E	Informações relativas ao trabalho em geral, além da performance do servidor e políticas relacionadas à instituição etc.	Troca de informações dentro da organização. Gestão e compartilhamento do conhecimento.

G: Governo; C: Cidadão; N: Organização Não Governamental; E: Servidor

Fonte: Adaptado pela Autora de Fang (2002)

Pode-se depreender que os serviços online constituem uma oportunidade de ganho de eficiência e eficácia em atividades críticas relacionadas à gestão pública – não exclusivamente no que tange ao recolhimento de impostos como fonte primária de interesse do governo, mas, em qualquer tipo de serviço ou interação na qual o governo faça parte como provedor inicial, intermediário ou final do serviço oferecido.

É possível afirmar que a tecnologia pode simplificar e agilizar a forma como é dado o relacionamento entre diferentes entidades, inclusive no ambiente intra-governo, além do público em geral (cidadãos e empresas). Como destacou a OCDE (2003), em muitos dos seus países membros a simplificação administrativa é uma prioridade, principalmente quando relacionadas a pequenas empresas, dado que a própria viabilidade do negócio pode estar em cheque.

O documento *World Public Sector Report 2003*, publicado pela Organização das Nações Unidas (ONU), traz exemplos interessantes de casos no mundo com experiências bem-sucedidas na busca de simplificação e agilidade, indicadas como segue:

- Nível municipal: na cidade de Brisbane (Austrália) foram consolidados oito diferentes programas existentes em uma plataforma online que visava dar suporte aos cidadãos e aos negócios locais, por meio de tecnologia e da integração dos serviços sociais, públicos e privados – esse programa foi acompanhado de uma estratégia para aumentar o uso da internet na cidade e de conectar as empresas do município (um dos pontos fundamentais para alcançar esse objetivo foi a melhora da qualidade dos serviços prestados de transmissão de dados pela rede de computadores).

- Nível estadual ou regional: implantação em Hong Kong de mais de 140 serviços públicos (que vão desde formulários de casamentos, licença para dirigir, consulta do imposto de renda, entre outros) por meio de uma plataforma online que se aproveita da parceria pública e privada. Isto é, trata-se de uma gestão (operação e manutenção), conduzida por uma empresa privada que também pode explorar a plataforma para fins comerciais, como a inserção de propaganda, além do receber o pagamento pelo governo de uma taxa de serviço por atendimento.

- Nível federal: a implantação do Portal e-Citizen, em Singapura, consolidou diversos serviços públicos disponíveis em diferentes agências, em um único local de

acesso online, para efetuar pagamentos, solicitações, procurações, entre outros serviços públicos relevantes para a sociedade como um todo.

A partir desses exemplos, é possível notar que o e-Governo tem caráter abrangente, tanto em termos de aplicação quanto de alcance. Desse modo, não é objetivo deste trabalho esgotar as inúmeras formas pelas quais se dá o relacionamento “G2B” e “B2G”. Mas, sim, lançar luz a um tipo especial de relacionamento dado pela obrigatoriedade de transmissão do arquivo da Escrituração Digital e, mais especificamente, aquela que tange à parte Fiscal do processo. Isto é, buscar compreender quais os impactos produzidos por essa nova obrigação para as empresas.

Cabe destacar que, possivelmente, economias desenvolvidas, por contarem com uma infraestrutura e acesso à internet superiores aos demais países, estejam à frente quando comparadas ao relacionamento governo/público. Por fim, pode-se afirmar que esse tema sofre contínua mudança, uma vez que os meios de comunicação vêm sofrendo desde o início dos anos 2000 uma revolução em termos de portabilidade e acessibilidade com o advento dos smartphones e outras tecnologias.

Na próxima seção são apresentadas iniciativas similares desenvolvidas na América Latina, notadamente quanto a soluções propostas pelos órgãos públicos para a transmissão de informações financeiras para fins arrecadatórios. Essa próxima seção tem por objetivo traçar um rápido panorama que demonstre as abordagens adotadas em diferentes países, cujas economias são razoavelmente similares (em termos de grau de desenvolvimento), antes da apresentação em detalhe no caso brasileiro (tema da seção seguinte).

2.4. América Latina: fatura eletrônica

A América Latina (incluindo Caribe) compõe um conjunto de países⁴ cujas origens são majoritariamente coloniais e que, em sua maioria, falam línguas

⁴Ao todo, são 26 países (incluindo as ilhas) conforme segue: Argentina, Belize, Bolívia, Brasil, Colômbia, Chile, Costa Rica, Cuba, Dominica, República Dominicana, Equador, El Salvador, Grenada, Guatemala, Guiana Francesa, Haiti, Honduras, Jamaica, México, Nicarágua, Paraguai, Peru, Ilhas de Santa Lucia, São Vicente e Suriname. Disponível em: <<http://data.worldbank.org/region/LAC?display=graph>>. Acesso em: 31 mar. 2016.

derivadas do latim (espanhol, português e francês). Economicamente, a região engloba aproximadamente 586 milhões de pessoas com Produto Interno Bruto (PIB) de US\$5,6 trilhões (dados referentes ao ano de 2014 – BANCO MUNDIAL, 2016). Em conjunto, os países Argentina, México, Colômbia, Chile, Equador e Peru respondem por 53% da renda na região.

Nesses 6 países é possível encontrar, na literatura acadêmica, formas distintas de estratégia de e-Governo, principalmente no que tange à escrituração fiscal. Entretanto, nota-se que há um ponto inicial de convergência, isto é, o faturamento eletrônico como ponto de partida para o processo de escrituração digital.

No artigo de Dias, Mello e Fernandez (2010), estes comparam as diferentes iniciativas desses países e a convergência/divergência entre as formas adotadas entre eles. Em sua pesquisa Rodas e Naranjo (2011) concluíram que a fatura eletrônica permitirá modernização das empresas, auxiliando o processo de auditoria, além de contribuir com as autoridades tributárias no processo de fiscalização.

A seguir, foram compilados os principais pontos de Dias, Mello e Fernandez (2010), Rodas e Naranjo (2011) e a pesquisa realizada por Mello (2014) em todos esses países citados anteriormente.

Quadro 5 – Faturamento Digital na América Latina

País	Descrição	Documentos	Início	Órgão Fiscalizador
Argentina	Múltiplas plataformas de emissão do documento fiscal a depender pelo ramo de atividade, obrigatoriedade ou não de emissão de documento fiscal pelo contribuinte. Formato de transmissão depende da forma que é transmitida (XML é uma das possíveis formas de transmissão).	Documentos relacionados ao processo de faturamento.	2006	AFIP ⁵
Chile	Adesão voluntária das empresas. Emissão de documento fiscal eletrônico-padrão. Cada companhia deve validar o sistema de transmissão em um ambiente certificado do SII para início da emissão. Modelo de transmissão <i>eXtensible Markup Language</i> (XML). A validação da emissão é realizada de maneira online e após a confirmação a empresa deve enviar ao cliente por e-mail o documento. Empresa deve solicitar previamente a numeração dos documentos a serem emitidos.	Fatura em geral, Faturas de Venda, Notas de Crédito e Notas de Débito.	2003	SII ⁶
Colômbia	Não há padrão de documento para a emissão dos documentos digitais, mas as companhias devem aderir a todas as exigências do estatuto tributário e devem assegurar a integridade/autenticidade dos documentos emitidos. A transmissão dos arquivos é feita de maneira periódica ou por solicitação da DIAN.	Documentos relacionados ao processo de faturamento.	2007*	DIAN ⁷
Equador	Não foi estabelecido nenhum documento digital e/ou padrão de emissão (a escolha é feita pela empresa livremente). A transmissão é periódica ou por solicitação da SRI. Formato do arquivo de transmissão XML. Empresa deve informar ao SRI a numeração (<i>range</i>) dos documentos que serão emitidos.	Faturas de Venda, Notas de Crédito, Notas de Débito e comprovantes de retenção.	2009	SRI ⁸
México	Não há documento fiscal padronizado, somente a exigência do “selo digital” para garantir a integridade da emissão. Esse selo é certificado pela SAT. A empresa solicita um intervalo para numeração dos documentos fiscais a serem emitidos. A transmissão dos arquivos é feita mensalmente ou por solicitação do SAT no formato de XML.	Documentos relacionados ao processo de faturamento.	2006	SAT ⁹
Peru	Existem 2 padrões relativos à emissão do documento fiscal – separação dada em função do volume de emissão (baixo via portal e o segundo, emissão via sistema das companhias em XML após certificação da autoridade tributária). A adesão é facultativa aos contribuintes. A salvaguarda dos documentos eletrônicos é de responsabilidade da SUNAT	Faturas de Venda, Notas de Crédito e Notas de Débito	2010	SUNAT ¹⁰

Fonte: Adaptado pela Autora de Dias, Mello e Fernandez (2010); Rodas e Naranjo (2011) e Mello (2014).

⁵ *Administración Federal de Ingresos Públicos.*

⁶ *Servicios de Impuestos Internos.*

⁷ *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia.*

⁸ *Servicios de Rentas Internas.*

⁹ *Servicios de Administración Tributaria.*

¹⁰ *Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria.*

No caso do chileno, a aderência voluntária foi incentivada pelo fim da exigência da obrigação acessória *timbre de cunho* para as empresas que adotassem o sistema de fatura eletrônica (DIAS; MELLO, FERNANDEZ, 2010). No Peru, também foram adotados incentivos fiscais relativos ao recolhimento de tributos àqueles que aderissem à fatura eletrônica – sendo um deles a transferência da salvaguarda do documento eletrônico como responsabilidade da autoridade fiscal SUNAT (MELLO, 2014).

O processo de faturamento eletrônico completou mais de 10 anos na América Latina desde o seu início, no Chile. Como destacou Mello (2014), existem pontos de convergência nesses modelos, seja pela adoção do tipo de arquivo ou pela certificação via assinatura digital. Quanto à obrigatoriedade, ainda segundo Mello (2014), a estratégia tem sido relativamente a mesma, com o início por um projeto-piloto (poucas empresas), seguindo a massificação (voluntária) e eventualmente a obrigatoriedade em algum momento.

Entretanto, como destacam Dias, Mello e Fernandez (2010), alguns modelos divergem quanto às regras de envio ao consumidor, apesar de, claramente, existirem convergências em alguns modelos como a prévia validação da autoridade local antes da emissão do documento (inclusive quanto à solicitação da numeração a ser emitida para fins de controle).

O faturamento eletrônico se tornou peça central na administração tributária dos países, entretanto, ainda restam alguns desafios a serem enfrentados tais como: a inclusão do receptor das faturas no modelo, elaboração da declaração, a partir das informações tributárias obtidas pela transmissão enviada, e o fisco como provedor das informações, retirando das empresas as obrigações de salvaguarda dos documentos (MELLO, 2014).

É interessante notar que, no caso brasileiro, apresentado na próxima seção, dada à sua abrangência e suas intenções materializadas pelos produtos já disponibilizados ou em andamento do SPED, o Brasil já responde a alguns dos desafios propostos por Mello (2014).

2.5. Brasil: modernização e introdução ao Sistema Público de Escrituração Digital

O governo brasileiro iniciou, na década de 70, mesmo que timidamente, o aperfeiçoamento das comunicações entre os diferentes órgãos públicos, por meio da integração fiscal que objetivou a desburocratização ao atendimento das disposições legais instituídas pelo Sistema Tributário Nacional. Utilizando-se da tecnologia disponível à época, foi criado o Sistema Nacional Integrado de Informações Fiscais (SINIEF) que unificou obrigações de competência da União, Estados e Municípios.

Outro ponto relevante nesse sentido, remonta à década de 90, quando se tornou obrigatório o envio das informações do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) por meio do Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (SEFIP). Caminhava-se mais incisivamente rumo ao gerenciamento da arrecadação tributária ao estimular plataformas eletrônicas para envio de dados empresariais, propiciando a formação de grandes bases de dados das empresas contribuintes.

Oficialmente, pode-se afirmar que o e-Governo no Brasil foi instituído no dia 3 de abril de 2000, por meio de Decreto Presidencial. Esse decreto, em seu Art. 1º., determinava a formação de um grupo de trabalho interministerial para examinar e propor políticas, diretrizes e normas relacionadas às novas formas de interação eletrônica.

Um tema de grande criticidade com relação à transmissão de dados dos contribuintes refere-se à confiabilidade do emissor da informação, isto é, a origem deve ser necessariamente o proprietário e o responsável pela informação. Esse aspecto é fundamental para garantir eventuais implicações legais relacionadas à questão tributária em si.

Frente a essa necessidade, o governo introduziu a identidade digital (ou virtual) para validação dos sistemas públicos. A validação é feita por meio do certificado digital e sua emissão é dada para pessoa física ou jurídica, sendo essa última representada por pessoa física responsável.

Em 2001, por meio da MP nº 2.200-2, de 2001 (convertida na Lei nº 10.276/01), foi instituída a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileiras (ICP-Brasil) e transformou o Instituto Nacional de Tecnologia da Informação (ITI) em autarquia,

sendo essa a autoridade certificadora, responsável por fiscalizar e aplicar sanções e penalidades em caso de irregularidades.

O SPED foi aprovado por Emenda Constitucional número 42, em 19 de dezembro de 2003, com o Inciso XXII no artigo 37 da Constituição Federal, determinando que as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atuassem de forma integrada, com o compartilhamento de cadastros e informações fiscais. Com essa nova previsão legal, iniciaram-se diversos estudos entre as esferas governamentais, visando o cruzamento de informações em larga escala com dados padronizados e uniformização de procedimentos.

Em dezembro de 2005, a Secretaria da Receita Federal (SRF), por meio da Instrução Normativa (IN) nº 580 (revogada em 2010 pela IN nº 1.077 – e esta revogada pela IN nº 1.586 de 2015), instituiu o Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte da Secretaria da Receita Federal (e-CAC). Esse centro tem por objetivo oferecer aos contribuintes diversos serviços, tais como cópia de declarações, pagamentos, parcelamento, entre outros. As transações virtuais podem ser realizadas com a assinatura certificada que garante autoria, integridade, não repúdio, confidencialidade e sigilo por meio de criptografia.

A regulamentação efetiva do SPED ocorreu somente em 2007, com a publicação do Decreto nº 6.022 que possibilitou a uniformização e a padronização dos procedimentos. Como afirmam os autores Sebold et al. (2012, p. 30), o controle fiscal, anterior à contabilidade digital e ao governo eletrônico, caracterizava-se pela descentralização proporcionada por um processo manual rudimentar com volume crescente de informações e custos associados à sua execução. Nesse sentido, qualquer movimento de modernização desse processo se qualificaria como uma verdadeira revolução.

A modernização, compartilhamento e sinergia provenientes do esforço de integração do SPED permitiram à união, estados e municípios gestão mais efetiva na cobrança dos tributos e, eventualmente, elevação da arrecadação. As Secretarias Estaduais da Fazenda e União são, nesse contexto, o órgão com a competência para integrar os diferentes entes da federação.

É interessante notar que as obrigações acessórias, recolhidas à época da implementação do SPED, já apontavam para um crescente esforço fiscalizatório do governo. Nessa linha, destacam-se as seguintes obrigações:

1. Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCFT).
2. Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON).
3. Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (PER/DCOMP).
4. Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).
5. Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), entre outras.

Em 2008, a SRF foi financiadora do projeto Harpia, cujo objetivo seria o desenvolvimento de um “supercomputador” capaz de avaliar o perfil do contribuinte ao longo dos anos e apontar eventuais desvios, como fraudes ou sonegações de impostos. Esse projeto contou com a parceria da Universidade Estadual de Campinas (UNICAMP), Instituto Tecnológico da Aeronáutica (ITA) e apoio técnico do Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO). Esse projeto teve repercussão nacional como uma tentativa do governo para reduzir a sonegação no país, conforme matéria publicada na Folha de São Paulo (2005).

Como já mencionado, o tratamento entre governo e contribuintes, especificamente as empresas, é uma via de mão dupla. Isto é, a modernização do aparelho público para prevenir e aumentar a eficiência arrecadatória também exigiu das empresas modernização e capacitação para envio das informações em meios eletrônicos, além do cuidado na elaboração e submissão dos dados financeiros, uma vez que qualquer eventual inconsistência poderia gerar um motivo para fiscalização e, eventualmente, punição (se detectada irregularidade).

Com relação ao SPED, que vale a pena mencionar, refere-se a um “transbordamento positivo” da maior interação governo/empresa. Isto é, o monitoramento e a avaliação passam a ser mais constantes, fazendo com que ações preventivas sejam implantadas mais rapidamente (dada a supervisão mais ágil do processo). Ou seja, pode ocorrer movimento de substituição das ações corretivas/punitivas por ações que visam informar e prevenir o contribuinte antes que a autuação seja necessária.

O ganho operacional, quanto ao tempo e ao esforço para a geração e transmissão de suas informações aos órgãos arrendatários, é inegável, uma vez que esforços podem ser redirecionados para a análise, auditoria e planejamento tributário.

Na próxima seção, são discutidas as diversas dimensões do SPED e como cada dimensão se traduz em um tipo de subproduto. Isto é, em projetos com finalidades específicas, cujo objetivo é a evolução constante desse processo.

2.6. Sistema Público de Escrituração Digital: objetivos e subprodutos

A partir deste momento, o SPED é tratado como uma plataforma digital, cuja implementação constituiu avanço significativo na relação do fisco com o contribuinte, em ambas as direções. No site da Receita Federal, o SPED tem por justificativa os seguintes pontos:

1. promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais;
2. racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores;
3. tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica.

A comunicação digital entre as empresas e o fisco permite maior facilidade de acesso tanto à escrituração fiscal quanto contábil de forma integrada, enquanto a escrituração manual necessita de transformação de uma informação em outra. A escrituração, ainda que não disponível em tempo real, amplia as possibilidades de seleção de contribuintes e, quando da realização de auditorias, gera expressiva redução no tempo de sua execução.

Atualmente, é possível identificar 13 projetos relacionados ao SPED, disponibilizados pela SRF e que estão sumarizados no Quadro 6, classificados de acordo com o status do andamento do projeto “Não iniciado”, “Piloto” (casos em que já estão sendo realizados testes com poucas empresas), “Implementado” (projetos finalizados) e alguma observação pertinente, caso o produto tenha sofrido alteração:

Quadro 6 – Produtos SPED

Produto	Descrição	Situação	Previsão
SPED Contábil	Consiste na substituição da escrituração em papel pela escrituração transmitida via arquivo eletrônico e substitui os livros Diário, Razão, Balançetes Diários e Balanços.	Implementado	N/a
SPED Fiscal	Consiste no conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos dos estados e da SRF, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.	Implementado	N/a
CT-e	Documento associado à prestação de serviços de transportes, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e a Autorização de Uso fornecida pela administração tributária do domicílio do contribuinte. Esse documento é exclusivamente digital emitido e armazenado eletronicamente.	Implementado	N/a
NF-e	Documento fiscal referente à operação comercial emitido em meio eletrônico e com assinatura digital que garante a integridade das informações e do emitente responsável pela operação.	Implementado	N/a
Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT)	Refere-se à transmissão eletrônica dos lançamentos efetuados na escrituração fiscal, mas que devem ser expurgados das alterações que modificaram os critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas para apuração do lucro líquido do exercício (ou seja, deve-se remover o reflexo das alterações introduzidas com base na Lei nº 11.638/07 e pelos artigos 37 e 38 da Lei nº 11.941/09).	Substituído pelo ECF	N/a
Nota Fiscal Eletrônica de Serviços (NFS-e)	Análoga à NF-e este documento é gerado e armazenado eletronicamente em Ambiente Nacional pela Receita Federal do Brasil (RFB), pela prefeitura ou por outra entidade conveniada, para documentar as operações de prestação de serviços.	Implementado	N/a -
EFD-Contribuições	Consiste em arquivo digital referente à incidência das contribuições sociais e dos créditos não cumulativos, bem como da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta.	Implementado	N/a
ECF	Tem como efeito a substituição da DIPJ, a partir do ano-calendário 2014. No ECF serão efetuados o preenchimento e controle do Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-LALUR) e do Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-LACS). Uma das inovações introduzidas será o preenchimento do ECF, a partir dos saldos da Escrituração Contábil Digital (ECD), onde para as empresas já obrigadas de sua transmissão, além de serem aproveitados os resultados dos exercícios anteriores na apuração do exercício corrente.	Implementado	N/a
e-LALUR	Nesse projeto visa-se eliminar a redundância de informações existentes na escrituração no LALUR e na DIPJ, por meio da importação dos dados da contabilidade e a conversão desses dados em padrão similar ao DIPJ nas demonstrações contábeis – será utilizado o "Plano de Contas Referencial", informado anteriormente na ECD.	Implementado	N/a
e-Financeiro	Sem detalhes sobre o funcionamento dessa obrigação, porém, como consta na IN nº 1.571/15, dispõe-se da obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações financeiras de interesse da RFB nos quais deverão existir arquivos digitais referentes ao cadastro, abertura, fechamento e auxiliares e pelo módulo de operações financeiras (previsto para início em 2016).	Piloto	2016
Central de Balanços	Projeto em fase inicial de desenvolvimento, que deverá reunir demonstrativos contábeis e uma série de informações econômico-financeiras públicas das empresas envolvidas no projeto.	Não iniciado	Sem data
EFD-Social	Projeto está em fase de estudos na Receita Federal e nos demais entes públicos interessados, tendo como objetivo abranger a escrituração da folha de pagamento e, em uma segunda fase, o Livro Registro de Empregados.	Piloto	2016
EFD-Reinf	Módulo do SPED sendo construído em complemento ao e-Social que compreende todas as retenções do contribuinte sem relação de trabalho, bem como as informações sobre a receita bruta para a apuração das contribuições previdenciárias substituídas.	Piloto	Sem data

Fonte: Adaptado pela Autora do sítio da SRF. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em 31 mar. 2016.

A obrigatoriedade do ECF passa a valer em 2016, dando fim ao período de transição, como mencionado anteriormente. É interessante notar que, durante esse período, as empresas poderiam voluntariamente aderir ao ECF se já dispusessem de condições para fazê-lo. Segundo a SRF, a transmissão em 2015 (setembro) alcançou aproximadamente 99% da expectativa de transmissões esperadas.

É possível entender o processo de escrituração como contendo 2 grandes blocos que acontecem em paralelo sob o guarda-chuva do SPED, são eles o SPED Contábil e o SPED Fiscal. Cada um deles será responsável pelo cálculo e geração das obrigações relevantes para as companhias. Esquemáticamente pode-se representar da seguinte maneira:

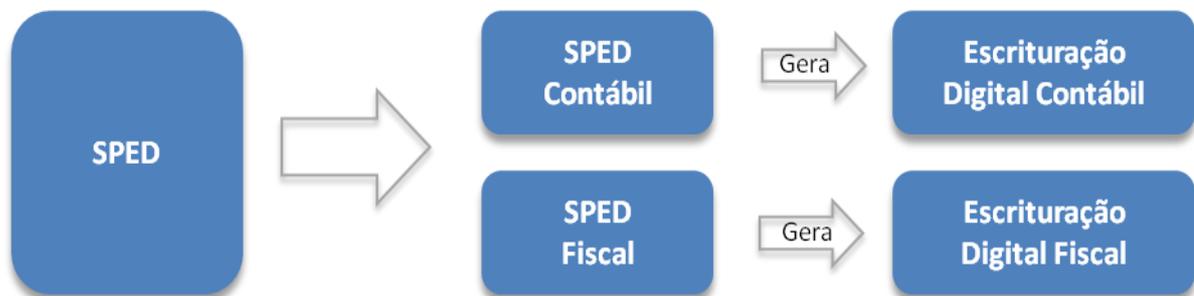


Figura 3 – Ramificações SPED

Fonte: Elaborada pela Autora.

As duas estruturas apresentadas na Figura 3 “SPED Contábil”, que engloba o ECF, e “SPED Fiscal” estão sofrendo alterações e encontram-se em fases distintas de implementação. As modificações trazidas pelo ECF tornam duas obrigações obsoletas – a DIPJ e o FCONT, desobrigando as empresas de realizá-las uma vez que esse processo ocorrerá automaticamente, conforme apresentado na Figura 4

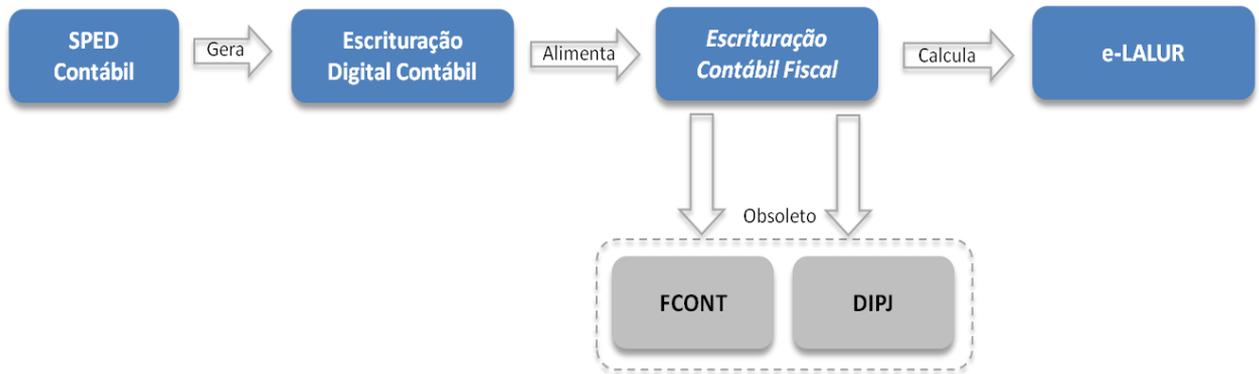


Figura 4 – Modificações do Projeto SPED

Fonte: Elaborada pela Autora.

Deve-se ressaltar que esse processo de consolidação das obrigações já era previsto no contexto do SPED e que a RFB já vinha conduzindo essa transformação por meio de instruções normativas, editadas ao longo dos anos. Pode-se afirmar que uma das mais relevantes obrigações acessórias para as pessoas jurídicas é a demonstração do lucro e sua forma de tributação, comumente conhecida como DIPJ. Essa demonstração é fonte originária para classificação do RTT (discutido em detalhes mais à frente).

Caracterizada como uma declaração importante para o governo, essa já vinha sendo trabalhada na melhor forma de trazê-la ao mundo eletrônico, a fim de aprimorar e identificar divergências de preenchimento. Ou seja, buscava-se, de alguma forma, a introdução de um processo mais eficiente (ponto de vista das companhias) e mais eficaz (do ponto de vista arrecadatário).

A primeira previsão de escrituração da DIPJ, por meio eletrônico no ambiente SPED, foi pela IN nº 989/09, onde foi instituído o Livro Eletrônico de Escrituração e Apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica Tributada pelo Lucro Real (e-LALUR). Depois, por meio da IN nº 1.353/13, foi instituída a Escrituração Fiscal Digital do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica (EFD-IRPJ).

Por fim, pela IN nº 1.422/13, a RFB previu a Escrituração Contábil Fiscal (ECF), sendo essa última o meio eletrônico validado e confirmado para transmissão no ambiente SPED. Para aderência plena, entre as informações contábeis derivadas

dos eventos econômicos, bem como da aplicação para a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e sobre o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, a RFB instituiu, em 2014, a IN nº 1.515.

Outros produtos referentes à Escrituração Fiscal encontram-se em andamento. Destaca-se, nesse projeto, a substituição do cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita por um dos subprojetos do e-Social. A Figura 5 destaca a mudança proposta.

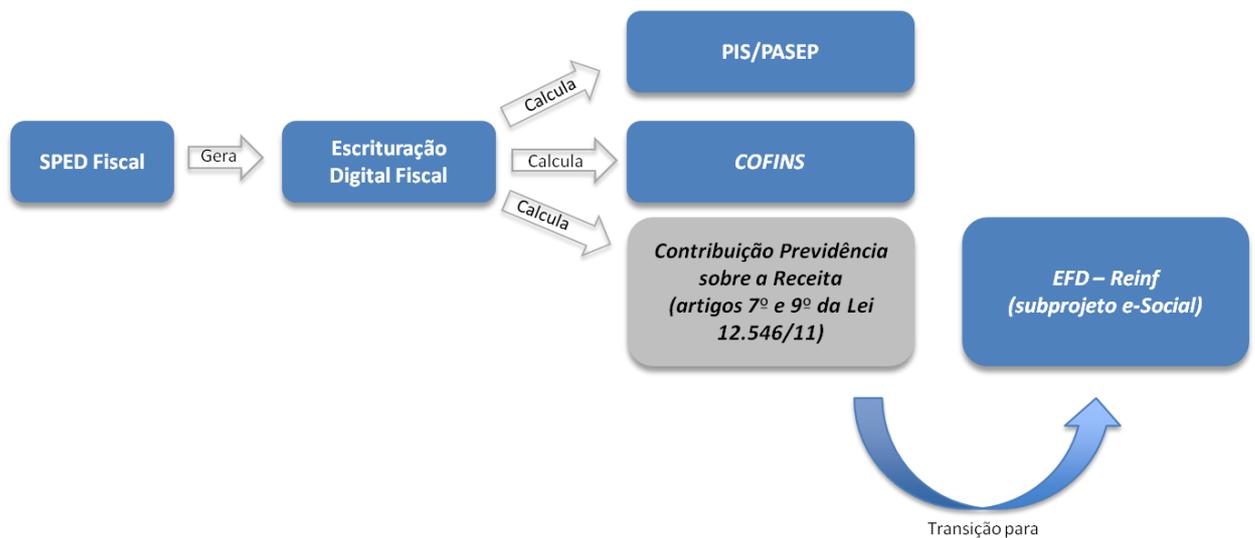


Figura 5 – Projetos em Andamento SPED

Fonte: Elaborada pela Autora.

A SRF reforça que serão necessários investimentos para que as empresas se adequem à nova realidade de transmissão de dados e, principalmente, que sejam esses investimentos direcionados na integridade à transmissão dos dados. Não existem estatísticas oficiais que demonstrem quanto já foi e quanto será necessário investir para que as empresas consigam atender as novas exigências tributárias quanto à tecnologia.

Como alerta Lima (2013), as normas tributárias podem aumentar os custos de conformidade das empresas em face dessas mudanças. Nesse mesmo estudo, o autor afirma que, no geral, não houve redução na tributação das empresas, pois não

houve a supressão das obrigações, apenas a readequação ou a reorganização na forma de efetuar a tributação.

A análise dos custos e benefícios da transformação tecnológica que vem sofrendo a relação governo/empresa continua a ser um campo ainda inexplorado nas pesquisas, seja pela ausência de informações disponíveis, seja pelo fato do processo ainda se encontrar em desenvolvimento, sendo necessário um amadurecimento das instituições para que seja realizada análise mais apurada dos fatos.

O próximo capítulo aborda como o processo de convergência com as normas internacionais vem sendo adequado e atendido no ambiente de negócios brasileiros. Além disso, discute o posicionamento da contabilidade frente a esses novos desafios.

3. CONVERGÊNCIA PARA AS NORMAS INTERNACIONAIS

O presente capítulo tem por objetivo apresentar como ocorreu o processo de convergência no Brasil para as normas internacionais. Para se alcançar esse objetivo, discute-se inicialmente como a globalização impôs posicionamento da contabilidade frente a uma demanda internacional. Em seguida, são discutidos quais os meios e os instrumentos legais que conduziram ao processo de convergência e o papel dos Pronunciamentos técnicos nesse ínterim.

Por último, traça-se um paralelo entre a implantação efetiva do ECF (ou seja, fim do período de transição) com os desafios já encarados pelas organizações empresariais, bem como, as possíveis dificuldades encontradas por elas para se adequarem a esse processo. Dessa forma, reserva-se a última seção deste estudo à apresentação do resultado dos questionários realizados para esta pesquisa.

3.1. *Front Externo*

A globalização e o crescente intercâmbio comercial entre os países torna evidente a necessidade de uma linguagem universal. No ambiente de negócios, a contabilidade exerce papel basilar, uma vez que permite a leitura e a compreensão do passado, presente e das perspectivas futuras das empresas. A contabilidade tem evoluído para atender essas exigências.

A concretização dessa evolução aparece no compartilhamento progressivo das demonstrações contábeis e financeiras entre investidores e demais públicos ao redor do mundo. Os comitês, órgãos e entidades espalhadas globalmente cumprem um importante papel, isto é, dar as orientações necessárias para que esse processo ocorra de maneira transparente e, se possível, compatível com as diferentes realidades enfrentadas em cada país.

No “Manual de Contabilidade Internacional”, de Padoveze, Benedicto e Leite (2011, p.4), destaca-se que, no contexto internacional, “a contabilidade, por meio das demonstrações contábeis, pode ser entendida como o processo de reporte de informações (...) que se encontram localizados em países diferentes do país de

origem” e, nesse contexto, ganha-se uma nova dimensão, isto é, a “dimensão dos usuários”. A Figura 6 demonstra esse processo.

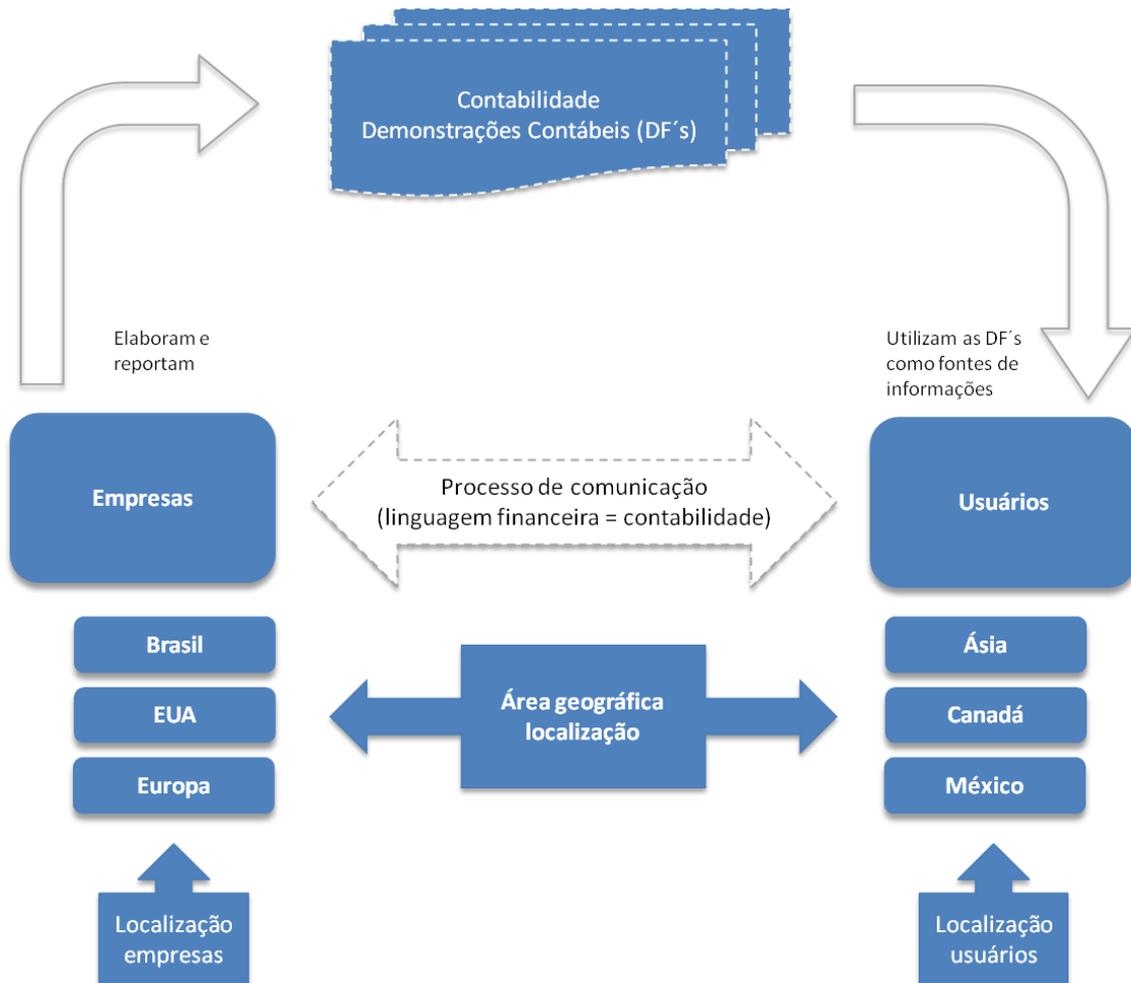


Figura 6 – Dimensões Internacionais da Contabilidade

Fonte: Padoveze, Benedicto e Leite (2011, p.4)

Deve-se destacar, nessa Figura 6, que o processo de comunicação é regido pelas organizações internacionais formadas (como já mencionado) por comitês e outras entidades ligadas aos setores empresariais, econômicos, governamentais e representantes da contabilidade.

Dentre as organizações internacionais, há de se destacar o *International Accounting Standards Committee* (IASC), comitê formado em 1973 por órgãos de classe, ligados aos profissionais de contabilidade de dez países, sendo eles:

Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Reino Unido e Irlanda, e os Estados Unidos da América – outros países se tornaram membros ao longo dos anos.

Essa instituição tem por objetivo criar normas, instruções e orientações entre seus países, formando, assim, o início das convergências e da universalização das informações contábeis. Cada pronunciamento recebe uma identificação determinada pelas letras “IAS” (*International Accounting Standard*) e uma numeração que ordena os pronunciamentos.

Segundo Zeff (2014), durante o período de 1973 até o ano 2000, o IASC realizou 87 reuniões em 37 cidades ao redor do mundo, contribuindo com uma herança conceitual de 41 normas e 24 interpretações.

Os países, por sua vez, geralmente emitem pronunciamento correspondente ao internacional como, por exemplo, no Brasil, o pronunciamento 27 de Ativo Imobilizado possui seu correspondente internacional com o IAS 16. No Quadro 7 estão relacionadas as normas contábeis emitidas pelo IAS.

Quadro 7 – Normas Internacionais de Contabilidade

IAS	Assuntos	Situação	Observação
1	Apresentação das demonstrações Contábeis	Em vigor	-
2	Estoques	Em vigor	-
3	PENDENTE ASSUNTO (mantido para manter padrão das demais)	Substituída	IAS nº27 e 28
4	Contabilização da depreciação	Substituída	IAS nº16, 22 e 38
5	Informações a serem evidenciadas nas demonstrações contábeis	Substituída	IAS nº1
6	Substituída pela IA nº15	Substituída	IAS nº15
7	Demonstração dos fluxos de caixa	Em vigor	-
8	Políticas contábeis, erros fundamentais e mudanças das estimativas	Em vigor	-
9	Gastos com Pesquisa e Desenvolvimento (P&D)	Substituída	IAS nº38
10	Eventos subsequentes à data do balanço patrimonial	Em vigor	-
11	Contratos de construção	Em vigor	-
12	Imposto de Renda	Em vigor	-
13	Apresentação de ativos e passivos correntes	Substituída	IAS nº1
14	Evidenciação de relatórios por segmentos	Substituída	IFRS nº8
15	Informações que refletem os efeitos das alterações de preços	Em vigor	-
16	Ativo Imobilizado	Em vigor	-
17	Arrendamentos (<i>leases</i>)	Em vigor	-
18	Receita	Em vigor	-

Quadro 7 – Normas Internacionais de Contabilidade (Continuação)

IAS	Assuntos	Situação	Observação
19	Benefícios aos funcionários	Em vigor	-
20	Contabilidade de concessões governamentais e divulgação de assistência governamental	Em vigor	-
21	Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio	Em vigor	-
22	Combinação de empresas	Em vigor	-
23	Custos de empréstimos	Em vigor	-
24	Divulgação de partes relacionadas	Em vigor	-
25	Contabilização de investimentos	Substituída	IAS nº39 e 40
26	Contabilidade e emissão de relatórios para planos de benefício de aposentadoria	Em vigor	-
27	Demonstrações contábeis consolidadas e contabilidade para investimentos em subsidiárias	Em vigor	-
28	Contabilidade para investimentos em associadas	Em vigor	-
29	Demonstrações contábeis em economias hiper inflacionárias	Em vigor	-
30	Divulgação nas demonstrações contábeis de bancos e instituições financeiras similares	Eliminada	-
31	Tratamento contábil de participação em empreendimentos em conjunto (<i>joint venture</i>)	Em vigor	-
32	Instrumentos financeiros: divulgação e apresentação	Em vigor	-
33	Lucro por ação	Em vigor	-
34	Relatórios financeiros intermediários	Em vigor	-
35	Operações em descontinuidade	Em vigor	-
36	Redução no valor recuperável de ativos	Em vigor	-
37	Provisões, passivos e ativos contingentes	Em vigor	-
38	Ativos intangíveis	Em vigor	-
39	Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração	Em vigor	-
40	Propriedades para investimento	Em vigor	-
41	Agricultura	Em vigor	-

Fonte: Padoveze, Benedicto e Leite (2011, p.40-41)

Em 1997, foi criado pelo IASC o corpo técnico denominado *Standing Interpretations Committee* (SIC), cujo objetivo centrava-se em buscar aceitação dos órgãos reguladores competentes de cada país às normas internacionais, assim como aprimorar a qualidade dos seus pronunciamentos (ZEFF, 2014). Por exemplo, no Brasil, a interpretação 17 do CPC possui correspondente na interpretação internacional dada pelo SIC 29.

As interpretações dadas pelo SIC (assim como as contrapartidas no IAS) estão contidas no Quadro 8.

Quadro 8 – Interpretações SIC

SIC	Assuntos	IAS correspondente	Situação
1	Consistência – diferentes métodos de custo para estoques	2	Eliminada
2	Consistência – capitalização dos encargos financeiros	23	Eliminada
3	Eliminação de lucros e prejuízos não realizados em transações associadas	28	Eliminada
4	Classificação de instrumentos financeiros – opção de liquidação pelo emitente	-	Eliminada
5	Classificação de instrumentos financeiros – provisões para liquidação contingente	32	Eliminada
6	Custos de modificações em <i>software</i> existente – estrutural conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis	-	Eliminada
7	Introdução ao euro	21	Em vigor
8	Aplicação do IAS pela primeira vez como principal base de contabilização	1	Substituída IFRS 1
9	Combinações de empresas – classificação como aquisição ou como concentração de interesses	22	Eliminada
10	Assistência governamental sem relação específica com atividades operacionais	20	Em vigor
11	Câmbio – capitalização de prejuízos resultantes de severas desvalorizações da moeda	21	Eliminada
12	Consolidação – entidades para propósitos específicos	27	Em vigor
13	Entidades controladas em conjunto – contribuições não monetárias feitas pelos empreendedores	31	Em vigor
14	Ativo imobilizado – compensação pela recuperação de ativos ou perda de itens	16	Eliminada
15	Arrendamentos operacionais	17	Em vigor
16	Capital social – recompra de ações – ações em tesouraria	32	Eliminada
17	Patrimônio – custos de uma transação patrimonial	32	Eliminada
18	Consistência – métodos alternativos	1	Eliminada
19	Moeda de relatório – mensuração e apresentação das demonstrações contábeis	21	Eliminada
20	Método contábil da equivalência patrimonial – reconhecimento de prejuízos	27	Eliminada
21	Impostos de renda – recuperação de ativos reavaliados não depreciáveis	12	Em vigor
22	Combinação de empresas – ajuste subsequente dos valores justos e ágio informados inicialmente	22	Eliminada
23	Ativo imobilizado – custos relevantes de inspeção ou reforma	16	Eliminada
24	Lucro por ação – instrumentos financeiros e outros contratos que podem ser liquidados em ações	33	Eliminada
25	Imposto de renda – alterações na posição tributária de uma entidade ou de seus acionistas	12	Em vigor
26	PENDENTE TEMA	-	Eliminada
27	Avaliando a substância de transações na forma legal de um arrendamento	17	Em vigor
28	Combinações de empresas – “data da mudança” e valor justo de instrumentos equivalentes	22	Eliminada

Quadro 8 – Interpretações SIC (Continuação)

SIC	Assuntos	IAS correspondente	Situação
29	Divulgação – acordos de concessão de serviços	1	Em vigor
30	Relatório em moeda corrente – tradução de moeda corrente para apresentação	21 e 29	Eliminada
31	Receita – transações de permuta envolvendo serviços	18	Em vigor
32	Ativos intangíveis – custo com <i>website</i>	38	Em vigor
33	Consolidação e método da equivalência – direito de votação e distribuição potencial de interesses de propriedade	27, 28 e 39	Eliminada

Fonte: Padoveze, Benedicto e Leite (2011, p.42)

Em abril de 2001, foi criado o *International Accounting Standards Board* (IASB), cuja atribuição concentrava-se em dar maior profundidade ao processo já em andamento de normatização internacional da contabilidade. Esse conselho é supervisionado por uma junta de curadores (*IFRS Foundation Trustees*) de diversos países – que, por sua vez, presta contas a um conselho formado por autoridades do mercado de valores mobiliários (*Monitoring Board*).

A partir da criação do IASB, outras entidades surgiram, tais como a Fundação *International Financial Reporting Standards* (IFRS), cujo objetivo é obter recursos para financiar as operações do IASB, dando a esse caráter independente dos seus pronunciamentos. O IFRS é responsável, também, pela emissão de projetos técnicos que são denominados IFRS, uma vez que são outras ramificações do IFRS que dão suporte adicional ao IASB – são elas: *IFRS Advisory Council* e *IFRS Interpretation Committee*.

No Quadro 9 estão elencadas as interpretações do IASB referentes às normas internacionais relativas ao IFRS.

Quadro 9 – Interpretações IFRIC

IFRIC	Assuntos	Situação	Observação
1	Alterações em retirada de serviço, restauração e passivos semelhantes existentes	Em vigor	-
2	Ações dos membros em entidades cooperativas e instrumentos semelhantes	Em vigor	-
3	Combinação de Negócios	Em vigor	-
4	Determinar se um acordo contém uma alocação	Em vigor	-
5	Direitos e interesses resultantes de fundos de descomissionamento, restauração e reabilitação ambiental	Em vigor	-

Quadro 9 – Interpretações IFRIC (Continuação)

IFRIC	Assuntos	Situação	Observação
6	Passivos decorrentes da participação em mercados específicos – resíduos de equipamento elétrico e eletrônico	Em vigor	-
7	Aplicação abordagem de re-expressão prevista na IAS nº29	Em vigor	-
8	Escopo do IFRS 2	Em vigor	-
9	Derivativos embutidos	Em vigor	-
10	Relatórios Financeiros intermediários e <i>impairment</i>	Em vigor	-
11	Transações de ações do grupo e em tesouraria	Em vigor	-
12	Contratos de concessão de serviços	Em vigor	-
13	Receita: programa de fidelização de clientes	Em vigor	-
14	Ativos de benefícios definidos	Em vigor	-
15	Contratos de construção do setor imobiliário	Em vigor	-
16	<i>Hedge</i> de investimento líquido no exterior	Em vigor	-
17	Distribuição de ativos não monetários para controladores	Em vigor	-
18	Transferência de ativos de clientes	Em vigor	-
19	Extinguindo passivos financeiros com instrumentos de capital próprio	Em vigor	-

Fonte: Padoveze, Benedicto e Leite (2011, p.43)

Atualmente, 140 países (incluindo os países do G20 do qual o Brasil faz parte) adotaram como modelo único os procedimentos expedidos pelo IASB. Isso pode ser considerado como importante indicador da proporção tomada pela unificação dos procedimentos contábeis no mundo.

Embora essa seja uma adesão expressiva, atualmente os EUA operam com dois modelos distintos, a saber, o IFRS e os pronunciamentos *United States Generally Accepted Accounting Principles* (US GAAP), emitidos pela *Financial Accounting Standards Board* (FASB). Essa sistemática para se operar com dois modelos foi dada em 2007 com a permissão de empresas não americanas em adotarem o modelo do IFRS nas suas demonstrações, enquanto as empresas americanas deveriam obrigatoriamente utilizar o US GAAP (na prática, porém, as empresas americanas adotam os dois modelos de apresentação).

Segundo Zeff (2014), os pronunciamentos do FASB são notoriamente conhecidos pelo seu caráter excessivamente detalhado. Até a entrada do IFRS, esses podiam ser considerados como a melhor alternativa a ser adotada pelas companhias para padronização na demonstração dos resultados.

De qualquer maneira, é notório o esforço internacional na convergência e, portanto, resta a cada país buscar a adesão que se torne mais do que uma mera carta de intenções. Na seção seguinte, são detalhados os esforços do Brasil rumo à convergência e, destaca-se, o abismo criado entre a necessidade do governo em termos de arrecadação com a conveniência de um padrão único de demonstração de resultados.

3.2. Front Interno

No Brasil, o processo de convergência foi capitaneado por um conjunto de instituições ligadas diretamente à contabilidade e ao mercado financeiro. Foram elas: CFC, IBRACON, Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI), Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC) e a Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA).

Do esforço conjunto dessas instituições, em sintonia com o amadurecimento internacional, com o apoio do IASB, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), cuja demanda a ser atendida pode ser estruturada nos seguintes pilares, disponibilizados no site do CPC (2016).

- **Convergência Internacional** das normas contábeis ratificando a adesão do Brasil, como já mencionado anteriormente, além da redução do custo de elaboração de relatórios contábeis (extensível às análises e ao custo de decisão), riscos e do custo de capital.
- **Centralização** na emissão de normas dessa natureza, pois, até então, no Brasil, havia certa descentralização com relação à emissão de normas podendo, eventualmente, gerar mais de uma interpretação para um determinado tema.
- **Representação e processo democráticos** na produção dessas informações, ou seja, dar abertura a diversos públicos interessados (produtores da informação contábil, auditor, usuário, intermediário, academia, governo) no processo de interpretação de convergência para se chegar, possivelmente, a um consenso entre essas partes.

Oficialmente, a criação do CPC ocorreu por meio da Resolução nº 1.055/05, emitida pelo CFC, como segue.

O estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de Informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

O CPC é formado por 12 membros, cuja maioria é de contadores, inclusive faz-se necessário, nesses casos, o registro profissional. Cada entidade tem direito à indicação de 2 membros, designados por um mandato de 4 anos. As atribuições do comitê são pautadas pela autonomia em relação a essas entidades. Não há remuneração pelo cargo no conselho e as reuniões ocorrem na sede do CFC.

Além dos membros, são convidados representantes de outros órgãos para participarem em eventuais deliberações do conselho, tais como Banco Central (BACEN), CVM, SRF e Superintendência de Seguros Privados (SUSEP). Outras entidades poderão ser convidadas a depender do tema discutido.

As deliberações do CPC se traduzem em Pronunciamentos técnicos, obrigatoriamente submetidos a audiências públicas, para ratificação da sua validade, além de Orientações e Interpretações que norteiam a prática empresarial e pública quanto à contabilidade.

Nesse contexto, evidencia-se a preparação do ambiente interno ante o desafio da convergência internacional. Entretanto, cabe ressaltar que a Lei das Sociedades Anônimas por Ações (nº 11.638/07) foi decisiva para que a uniformização tomasse corpo nas práticas brasileiras de contabilidade. Esse tema é discutido no capítulo subsequente, assim como o regime transitório imposto pelo RTT até a promulgação do regime definitivo, consubstanciado pelo ECF.

4. LEIS, REGIME TRANSITÓRIO E A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL

4.1. Lei das Sociedades Anônimas por Ações: impactos

Há um *gap* de 68 anos entre a primeira Lei que regulamentava as sociedades por ações (nº 2.627/40) até a nova Lei das S.A. (nº 11.638/07). Nesse ínterim, a Lei nº 6.404/76 introduziu importantes mudanças na regulamentação dessas organizações empresariais, a partir da incorporação da ótica dos investidores. Antes dessa lei, a legislação sobre o tema seguia o modelo europeu, centrado na questão societária/patrimonial, isto é, dos donos das empresas.

A nova Lei das S.A. começou a sua vigência em janeiro de 2008 e representou a consolidação dos pronunciamentos/interpretações geralmente aceitos (liderados pelo CFC e pelas entidades que compunham o CPC), determinando às organizações brasileiras as normas internacionais. Como exemplificou Costa (2012), a harmonização internacional impôs às companhias abertas brasileiras a redução do nível de Conformidade Financeira e Fiscal (CFF), para que divulguem informações contábeis de qualidade superior, destacando inclusive uma redução no nível de CFF, quando da aplicação da Lei nº 11.638/07, sugerindo uma curva de aprendizagem entre o período de 2008 a 2010, da época de início da aplicação das novas regras internacionais até o ano da convergência total.

Há outros trabalhos relevantes, como o trabalho de Marcos Peters, com o livro *Comentários à Lei 11.638/07*, Saint Paul Editora, 2008, bem como pronunciamento editado pelo CPC 13 Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08, ou então o ótimo trabalho de dissertação de Cecília Geron, em 2008, tratando da *Evolução das práticas contábeis no Brasil nos últimos 30 anos: da Lei 6.404/76 à Lei 11.638/07*.

Alguns aspectos específicos da Lei, devido ao seu impacto direto nas Demonstrações Financeiras, devem ser destacados, como a ênfase na observância da essência sobre a forma como, por exemplo, o tratamento do arrendamento mercantil como imobilizado - se esse for figurado como um leasing financeiro.

Além da alteração na apresentação das demonstrações contábeis, sendo obrigatória a demonstração dos fluxos de caixa em substituição à demonstração das

origens e aplicações de recursos e para companhia com capital aberto, houve a obrigatoriedade de demonstração de valor adicionado. Dentre outras destacam-se:

- a. criação do grupo intangível;
- b. extinção do grupo Reserva de Reavaliação, cujo saldo deveria ser realizado conforme as regras atuais ou estornado o saldo até o final de 2008;
- c. redução ao valor recuperável de ativos (*impairment*), em que as empresas deveriam avaliar periodicamente seus imobilizados e intangíveis;
- d. subvenção e assistência governamental sendo reconhecidas diretamente para resultado e não mais em conta de reserva como consta no patrimônio líquido;
- e. pagamento de ações para funcionários associados a um plano de incentivo deve ser considerado como resultado no exercício;
- f. valor presente de ativos e passivos de longo prazo, considerados como receitas ou despesas se o novo valor for diferente do registrado anteriormente.

Dentre as principais modificações ocorridas na Lei, nenhuma foi mais importante quanto a da postura do contador e seu papel de destaque nesse novo contexto, pois passou a contar com um poder e responsabilidade que antes não possuía. O professor Sergio de Ludícibus e outros estudiosos apoiam o chamado “subjativismo responsável”, por meio do qual qualquer critério de avaliação e classificação pode ser adotado pelo contador e repassado conforme a necessidade do usuário que se queira atingir, desde que feito de forma responsável e coerente.

Esse aspecto já figurava como uma tendência na contabilidade, como mostrado por Fuji e Slomski (2003):

Nas últimas décadas, houve grandes transformações econômicas, políticas, sociais, tecnológicas e em diversos ramos do conhecimento científico. Devemos questionar a validade e a adequação desses ‘paradigmas contábeis’, considerando-se a necessidade atual dos usuários das informações contábeis, no tocante à qualidade da informação no processo decisório.

A subjetividade, entretanto, defensável do ponto de vista da adequação a um mundo cada vez mais em transformação, deve ser utilizada com prudência.

Para Gonzales (2015), em publicação na revista especializada “Gestor Contábil”, a contabilidade não é mais feita com regras prontas.

A subjetividade é muito presente, e sua presença exige preparo do profissional para que ele possa enxergar e registrar as operações adequadamente. Na estrutura conceitual da Contabilidade está presente a previsão da representação fidedigna da realidade (...) os profissionais avaliem a situação, façam o registro adequado e, ao mesmo tempo, tenham segurança quanto à apuração dos tributos federais.

Comumente a essa nova postura, surgem também outras responsabilidades, dentre as quais o constante aperfeiçoamento do conhecimento, pois, para cumprir com seu objetivo de trabalho, o profissional contábil deve direcionar suas habilidades, competências e esforço intelectual para a adoção das melhores práticas, sendo o principal catalisador da nova linguagem mundial. As instituições de ensino têm cumprido seu papel fundamental de transição dessa nova realidade com aulas obrigatórias na grade curricular das novas leis internacionais e da relevância da função do contador, na transição e prática desse conhecimento.

4.2. Lei nº 11.941/09 e o Regime Tributário de Transição: reflexo fiscal na contabilidade

Com a adoção das regras internacionais pelo Brasil, a partir de janeiro de 2008, a contabilidade passou a evidenciar uma série de efeitos econômicos, oriundos de uma contabilidade mais real. Como exemplo pode-se citar a utilização da taxa de depreciação em consonância com a vida útil real do bem.

É importante salientar que a praxe contábil até então obrigava o contador a apresentar quase dois resultados distintos, isto é, um apenas para fins fiscais (em atendimento, a um único *stakeholder*, o governo, com propósito arrecadatório) e outro às demais partes interessadas. Ou seja, além de se onerar a empresa com esse tipo de procedimento, a performance das organizações empresariais exibiam dois resultados possivelmente distintos entre si.

Nesse caso, é clara a distinção entre o lucro tributável do lucro real da companhia. Isto é, o distanciamento do resultado de mercado da empresa, do resultado gerador de obrigações fiscais. Cita-se, como exemplo, o caso da depreciação no qual empresas tomavam o padrão adotado/recomendado pelo fisco quando, muitas vezes, esse não representava a real taxa de uso do equipamento. Obviamente, é possível que o nível de utilização seja maior ou menor, conforme a

realidade da empresa, denotando uma penalidade (casos de subutilização) ou um ganho (casos de superutilização).

Iudícibus, Martins e Carvalho (2005, p. 10-11) fazem uma crítica ao papel do Estado, sob a ótica do dever arrecadatório e o impacto que esse gera nas empresas, conforme colocado a seguir:

(...) embora seja inegavelmente nobre a função arrecadadora do Estado para que possa cumprir o mandato que a Sociedade lhe confere, há que se seguir contestando e refutando o excesso de intromissão governamental determinando à contabilidade práticas, métodos e regras que, para atingir o objetivo admitido – computar a base de arrecadação – resvale ferindo objetivos que não lhe são próprios, como a medição do desempenho empresarial na ótica do sócio ou do credor. O ramo tributário do leque de especializações contábeis não deve ter o direito de conspurcar outros ramos, como o da Contabilidade dita Financeira ou Societária, por exemplo.

Nessa mesma linha, Mello (2011) reforça que a contabilidade tributária não deve sobrepujar a contabilidade societária (vale também o oposto), mas deve haver entre elas uma complementariedade, já que a primeira assenta-se na legislação, enquanto a segunda segue os padrões geralmente aceitos e interpretados pelos pronunciamentos.

A nova Lei das S.A. gerou impacto no lucro tributário tal que produziu, quase de imediato, uma reação do governo. Isto é, surgiu a necessidade de neutralizar tais impactos por meio de um regime transitório. Nota-se, porém, que não é possível discernir se o efeito gerou um benefício ou um prejuízo do ponto de vista do governo, mas, sim, teve o efeito de (na melhor das hipóteses) gerar um problema de previsibilidade de arrecadação (inclusive insegurança), até o encerramento do período de transição das empresas.

A concretude da reação ocorreu por meio da MP nº 449, de 2008, convertida em lei no ano seguinte (Lei nº 11.941/09), que estabeleceu o Regime de Transição Tributário (RTT). Resumidamente, foram determinados os efeitos oriundos da Lei das S.A. nas contas de apuração dos seguintes tributos/contribuições:

- PIS (Programa de Integração Social).
- COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social).
- IRPJ (Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas).
- CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

Alterou a tratativa quanto ao critério de avaliação dos Ativos e Passivos, instituindo o conceito de valor justo (por meio da alteração da nomenclatura do grupo Ativo/Passivo Realizável/Exigível a Longo Prazo para Ativo/Passivo Não Circulante) e, também, a extinção do ativo diferido, entre outras alterações.

A transmissão das informações do RTT foi disciplinada pela IN nº 949/09 (substituída pela IN nº 967/09 e posteriormente pela IN nº 1.272/12), da SRF. Essa instrução trata do FCONT, produto do SPED, cujo arquivo é enviado por meio eletrônico. As informações constantes nesse arquivo deveriam ainda estar presentes no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e, conseqüentemente, na Declaração de Rendimento da Pessoa Jurídica (DIPJ). Percebe-se a necessidade de retrabalho que acarreta em oneração dos processos das empresas, isto é, duplicação de esforço da empresa para atender uma única obrigação em dois procedimentos.

A quantidade de alterações na legislação e nos processos empresariais foi de tal grandeza que existe, na literatura acadêmica, uma diversidade grande de trabalhos a respeito do tema. A profundidade dessas alterações foi, em alguns casos, tão excessiva que alguns autores, como Gonzales (2013), alertaram para a incomparabilidade em alguns grupos de conta, notadamente o grupo patrimônio líquido, cujas distorções prejudicaram a comparação com o exercício de 2007 (ano anterior à Lei das S.A. e do RTT). Ainda, de acordo com o mesmo autor, a composição do patrimônio líquido não é a mesma após a alteração da Lei, ou seja, corre-se o risco de se comparar grandezas não incomparáveis, tanto ao longo do tempo como entre empresas distintas.

Separar a contabilidade societária da influência fiscal sempre foi um empecilho à evolução das boas práticas contábeis. Dada à vantagem da perspectiva histórica, nota-se clara contradição entre a legislação de 1976 que enfatizava a importância dos procedimentos geralmente aceitos, com a prática adotada pelo fisco com relação ao lucro tributário. Apresenta-se o artigo para que se note a aparente contradição na prática que, muitas vezes, não encontra respaldo na legislação:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e dessa Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Por fim, é possível afirmar que sempre se soube da importância dos princípios fundamentais que regem a contabilidade, inclusive dos padrões geralmente aceitos. No entanto, nunca foi tarefa trivial atender a legislação do Imposto de Renda, visto sua grande influência no resultado.

Com o advento do RTT, a SRF deu um passo importante para alinhar essa nova realidade de convergência das informações, reduzindo esse abismo entre essas duas vertentes da contabilidade, a societária e fiscal. Ou seja, reduzindo a diferença entre lucro tributário e o lucro como forma de refletir o resultado da empresa. A princípio, esse passo foi dado gerando alguns transtornos às empresas, principalmente, na duplicação de esforços e na transitoriedade do regime imposto. Na próxima seção, se discute a Lei nº 12.973/14, que deu fim ao RTT, inaugurando a segunda fase da convergência às normas internacionais. Dessa vez, entretanto, de caráter definitivo (ou pelo menos o que se espera).

4.3. Lei nº 12.973/14: consolidação das normas internacionais e convergência fiscal

Desde 2008, o movimento de convergência já havia evoluído bastante nas empresas e notava-se uma predisposição do governo em adaptar-se. Talvez seja difícil a distinção entre predisposição ou necessidade/imposição da nova realidade mundial de integração e modernização. De qualquer forma, o governo, com a promulgação da Lei nº 12.973, de 2014, caminhou no sentido de minimizar as diferenças entre contabilidade societária e fiscal.

Essa Lei, de caráter predominantemente fiscal, reconheceu que as novas práticas contábeis são aplicadas a todos os propósitos, inclusive para fins tributários. Deve-se entender que o RTT foi uma espécie de ponte encontrada pelo governo para conectar o IFRS às suas necessidades de arrecadação. A natureza temporária é questionável, uma vez que levou aproximadamente 6 anos para que uma legislação definitiva viesse a substituí-la. Nessa linha, foram alguns anos de prevalência da vontade do fisco versus a realidade imposta pelos negócios.

Além do reconhecimento mencionado anteriormente, vale lembrar que, com essa lei, caminhava-se mais próximo aos fundamentos do e-Governo, notadamente, os pilares do foco nas necessidades dos clientes e na integração do governo com as

organizações empresariais. Dessa forma, atendia-se a mais de uma exigência, sendo elas: redução das obrigações/controles necessários para atendimento das obrigações fiscais e, ao mesmo tempo, chegava-se mais próximo aos padrões internacionais.

4.4. Escrituração Contábil Fiscal: da Lei à prática

A partir deste momento, deve-se entender o ECF como a transmissão automática de informações tributárias, oriundas da Lei nº 12.973/14, que possibilitou a convergência das normas brasileiras às internacionais e, ao mesmo, reduziu a quantidade de obrigações a serem reportadas, notadamente DIPJ e a FCONT, sendo que essa última era aplicável somente àqueles que estavam sujeitos ao RTT.

Em 2014, a adesão ao ECF foi voluntária e a anuência desobrigaria a empresa a efetuar o RTT. O prazo de adesão voluntária expirou em 2015, tornando-se, então, obrigatória. Caso a pessoa jurídica optasse pelos termos da nova Lei no ano calendário de 2014 (exercício 2015) não precisaria mais sujeitar-se ao RTT, devendo transmitir o ECF em setembro de 2015.

A partir do ano calendário 2015 (exercício 2016), entretanto, todas as pessoas jurídicas estão obrigadas aos termos da nova Lei e, portanto, desobrigadas de aplicar o RTT, devendo transmitir o ECF até 30 de junho de 2016, porém, com novo prazo prorrogado para o último dia útil de julho, sendo, portanto dia 29 de julho de 2016, conforme IN nº 1.633/16. Conseqüentemente, na primeira adoção do ECF, as empresas ficariam desobrigadas de transmitir o FCONT, a DIPJ e manter o controle manual do LALUR.

Para o cumprimento da obrigação eletrônica ECF, as empresas devem partir de premissas básicas já instituídas em outros produtos SPED, como realizar o download do programa validador do ECF disponível no site SPED, além de possuir o certificado digital para transmissão do arquivo. O arquivo do ECF é constituído por blocos, cada qual com um objetivo específico – por exemplo, um bloco referente à abertura da empresa.

O Quadro 10 apresenta um resumo dos principais blocos com suas respectivas descrições.

Quadro 10 – Blocos do ECF

Bloco	Descrição
O	Abertura e identificação.
C	Informações recuperadas da ECD.
E	Recuperação do ECF anterior e cálculo fiscal dos dados recuperados do ECD.
J	Mapeamento plano de contas contábeis para o plano de contas referencial.
K	Saldo das contas contábeis patrimoniais e mapeamento para as contas referenciais.
L	Balanço Patrimonial e Demonstrações de Resultado do Exercício pelo lucro real.
M	Livros para apuração do Imposto de Renda (e-LALUR) e da Contribuição Social (e-LACS) com as respectivas adições e exclusões (partes A e B do LALUR).
N	Calcula o IRPJ e CSLL tributadas pelo lucro real.
P	Apresenta o Balanço Patrimonial e apura IR/CS com base no lucro presumido.
T	Apura o IR/CS com base no lucro arbitrado (opção de tributação até determinado valor de faturamento).
U	Apresenta o Balanço Patrimonial das entidades imunes ou isentas. Apura IR/CS com base no lucro real se necessário.
X	Declara as informações econômicas, tais como de operações de importação e exportação, <i>royalties</i> , investimentos e participação no exterior, entre outros.
Y	Declara as informações gerais, tais como doações a campanhas eleitorais, ativos no exterior.
G	Encerramento do arquivo digital.

Fonte: Adaptado pela Autora do IOB online (2016).

O arquivo do ECF utiliza o plano de contas societário, ou seja, o mesmo utilizado na empresa para fins de classificação da movimentação e o plano de contas referencial, sendo esse último um plano de contas-padrão para os arquivos eletrônicos (usado inclusive pelo ECD). O plano de contas referencial é a base utilizada pelo programa para cálculo dos impostos e das demais obrigações.

No “Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Contábil e Fiscal (ECF)” (RFB, 2016) apresenta-se o plano de contas referencial por regime de apuração (real ou presumido) e por ramo de atividade (financeiras, seguradoras ou entidades abertas de previdência complementar, entre outras).

As entidades imunes e isentas são indicadas em ramos específicos (além daquelas atividades e instituições naturalmente concedidas com isenção e imunidade em geral), devendo ser classificadas em atividades específicas

associação de poupança e empréstimo, entidades abertas de previdência complementar (sem fins lucrativos), entidades fechadas de previdência complementar e partidos políticos.

Por fim, é importante ressaltar que, devido à integração dos arquivos eletrônicos, os contribuintes também usufruem do preenchimento de informações recuperadas da ECD (vide Figura 3). Esse aproveitamento de informação caracteriza-se por uma sinergia no processo e são utilizadas no Bloco C. As informações recuperadas equivalem àquelas dos seguintes livros: Livro Diário Completo (sem escrituração auxiliar), Livro Diário com Escrituração Resumido (com escrituração auxiliar), Livro Balancete Diário e Balanços e Escrituração da Sociedade em Conta de Participação (SCP) acredito que seja Mantida pelo Sócio Ostensivo. Cada uma dessas representa um bloco do ECD.

4.5. Escrituração Contábil Fiscal: aspectos relevantes e abrangência

As mudanças ocorridas a partir dos novos critérios de reconhecimento contábil, indubitavelmente, acarretaram mudanças expressivas na forma em que são apresentadas as demonstrações contábeis e financeiras, bem como na apuração e evidenciação do lucro tributável.

À luz das leis anteriores, vale ressaltar que o ECF trouxe racionalidade para o processo de apuração, com novas determinações quanto aos conceitos de mais ou menos valia, compra vantajosa, *goodwill* nas operações de Incorporação, Fusão e Cisão em substituição ao ágio e deságio. Outras alterações igualmente relevantes referem-se à determinação da receita bruta, alteração no custo de aquisição do ativo imobilizado, alteração nas deduções da receita líquida, incorporando os valores decorrentes do ajuste a valor presente, entre outros.

Alguns autores, como Lopes da Silva (2015), destacam que outras alterações foram relevantes tais como as referentes a investimentos no exterior, ajuste de avaliação patrimonial, reorganização societária, alteração nas regras de transferência e compensação de prejuízos fiscais operacionais e não operacionais.

Já Garcia (2015) publicou um guia prático das alterações da Lei nº 12.973/14 e pela IN nº 1.515/14 em seu livro “Contabilidade Fiscal”. Fernandes

(2014), por sua vez, focou nas alterações do IRPJ e nas Contribuições Sociais, sendo esse livro da Série Direito Tributário, cuja finalidade é tratar dos temas mais relevantes e propor atualização e solução das principais controvérsias em matéria tributária, reafirmando que as alterações vão além de influência na contabilidade, mas sim em outras matérias de estudo, sendo o Direito, pela ramificação tributária, já bem conhecido do contador, pois dado o alto volume de alterações na legislação brasileira, muitas com efeito direto na contabilidade e suas formas de apuração de imposto e na mais simples como, por exemplo, emitir uma Nota Fiscal com a tributação correta ou reter um imposto na fonte de seus prestadores de serviço, o profissional contábil já está habituado ao seu estudo e compreensão.

A literatura é vasta nesse campo, especialmente quanto à miríade de pronunciamentos, interpretações e outras normativas regulatórias que seguem uma nova lei. Tendo isso em vista, foi elaborado o Quadro 11, no qual constam os pronunciamentos já emitidos pelo CPC, bem como seu correspondente de origem internacional e a resolução emitida pelo regulador CVM, sendo este último considerado na tabela devido à relevância de seu papel em disciplinar e fiscalizar as companhias abertas e as estrangeiras que aplicam no país.

Foi realizada uma comparação para verificar em qual pronunciamento se deveria ter uma atenção quanto à alteração da Lei nº 12.973/14. O objetivo dessa análise foi promover a identificação de forma objetiva sobre qual pronunciamento deve ter uma prudência em sua aplicação, devendo se atentar as novas considerações proposta por tal Lei.

Quadro 11 – Pronunciamentos Contábeis com outras Normativas

Assunto	CPC	IASB	CVM	Data Divulgação	Lei 12.973/14
Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro	00	-	675/11	15/12/11	-
Redução ao Valor Recuperável de Ativos	01	IAS 36	639/10	07/10/10	X
Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis	02	IAS 21	640/10	07/10/10	X
Demonstração dos Fluxos de Caixa	03	IAS 7	641/10	07/10/10	-
Ativo Intangível	04	IAS 38	644/10	02/12/10	X
Divulgação sobre Partes Relacionadas	05	IAS 24	642/10	07/10/10	-
Operações de Arrendamento Mercantil	06	IAS 24	645/10	02/12/10	X
Subvenção e Assistência Governamentais	07	IAS 20	646/10	02/12/10	X
Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários	08	IAS 39	649/10	16/12/10	X
Demonstração do Valor Adicionado (DVA)	09	-	557/08	12/11/08	-
Pagamento Baseado em Ações	10	IFRS 2	650/10	16/12/10	X
Contratos de Seguro	11	IFRS 4	563/08	17/12/08	-
Ajuste a Valor Presente	12	-	564/08	17/12/08	X
Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08	13	-	565/08	17/12/08	-
Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação (Fase I) - Transformado em OCPC 03	14	-	-	-	-
Combinação de Negócios	15	IFRS 3	665/11	04/08/11	X
Estoques	16	IAS 2	575/09 alt. 624/10	08/09/09	-
Contratos de Construção	17	IAS 11	691/12	08/11/12	X
Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	18	IAS 28	696/12	13/12/12	X
Negócios em Conjunto	19	IFRS 11	694/12	23/11/12	-
Custos de Empréstimos	20	IAS 23	672/11	20/10/11	X
Demonstração Intermediária	21	IAS 34	673/11	20/10/11	-
Informações por Segmento	22	IFRS 8	582/09	31/07/09	-
Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	23	IAS 8	592/09	16/09/09	-
Evento Subsequente	24	IAS 10	593/09	16/09/09	-
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	25	IAS 37	594/09	16/09/09	-

Fonte: Adaptado pela Autora do CPC (2016).

Quadro 11 – Pronunciamentos Contábeis com outras Normativas. (Continuação)

Assunto	CPC	IASB	CVM	Data Divulgação	Lei nº 12.973/14
Apresentação das Demonstrações Contábeis	26	IAS 1	676/11	15/12/11	-
Ativo Imobilizado	27	IAS 16	583/09	31/07/09	X
Propriedade para Investimento	28	IAS 40	584/09	31/07/09	-
Ativo Biológico e Produto Agrícola	29	IAS 41	596/09	16/09/09	-
Receitas	30	IAS 18	692/12	08/11/12	X
Ativo não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada	31	IFRS 5	598/09	16/09/09	X
Tributos sobre o Lucro	32	IAS 12	599/09	16/09/09	-
Benefícios a Empregados	33	IAS 19	695/12	13/12/12	-
Exploração e Avaliação de Recursos Minerais (não editado)	34	-	-	-	-
Demonstrações Separadas	35	IAS 27	693/12	08/11/12	-
Demonstrações Separadas	36	IFRS 10	698/12	20/12/12	-
Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade	37	IFRS 1	647/10	02/12/10	-
Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	38	IAS 39	604/09	19/11/09	X
Instrumentos Financeiros: Apresentação	39	IAS 32	604/09	19/11/09	-
Instrumentos Financeiros: Evidenciação	40	IFRS 7	684/12	30/08/12	-
Resultado por Ação	41	IAS 33	636/10	06/08/10	-
Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária (não editado)	42	-	-	-	-
Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 15 a 41	43	IFRS 1	651/10	16/12/10	-
Demonstrações Combinadas	44	-	708/13	02/05/13	-
Divulgação de Participações em outras Entidades	45	IFRS 12	697/12	13/12/12	-
Mensuração do Valor Justo	46	IFRS 13	699/12	20/12/12	X
Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas com Glossário de Termos	PME	IFRS for SMES	-	16/12/09	-

Fonte: Adaptado pela Autora do CPC (2016).

A partir desse Quadro 11, pode-se verificar que a Lei nº 12.973/14 gerou impacto em 17 dos 47 pronunciamentos (destacados pelo “x”), isso equivale a 37% dos pronunciamentos já realizados pelo CPC. Além disso, o quadro demonstra como a nova legislação exige, pelo menos nesse período inicial, certa prudência quanto às aplicações na rotina contábil das empresas.

Seguindo essa mesma linha de análise, o Quadro 12 faz a vinculação entre as interpretações do CPC (conforme o regimento interno estabelecido no artigo 15, cujo objetivo é esclarecer amplamente os pronunciamentos técnicos) com as respectivas normas internacionais e as deliberações da CVM.

Quadro 12 – Interpretações do CPC e Normativas

Título	ICPC	IASB	CVM	CPC Nº	Reinterpretação ICPC Nº	Data Divulgação	Lei nº 12.973/14
Contratos de Concessão	01	IFRIC 12	677/11	00, 01, 04, 06, 07, 17, 20, 23, 25, 27, 30, 37, 38, 39 e 40	03	15/12/11	X
Contrato de Construção do Setor Imobiliário	02	IFRIC 15	612/09	17, 23, 25, 26-30	01	24/12/09	-
Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil	03	IFRIC 4, SIC 15 e SIC 27	613/09	04, 06, 23 e 27	01	24/12/09	X
Alcance do Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações	04	REVOG ADO	-	-	-	-	X
Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações - Transações de Ações do Grupo e em Tesouraria	05	REVOG ADO	-	-	-	-	X
Hedge de Investimento Líquido em Operação no Exterior	06	IFRIC 16	616/09	01, 23 e 38	-	24/12/09	-
Distribuição de Lucros <i>in Natura</i>	07	IFRIC 17	617/09	15, 24, 26, 31, 35, 36, 40 e 46	01	04/12/09	-
Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos	08	-	683/12	24 e 25	-	30/08/12	X
Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial	09	-	729/14	04, 15, 18, 19, 32, 35, 36 e 38	-	27/11/14	-
Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento	10	-	619/09	27, 28, 37 e 43	-	24/12/09	-
Recebimento em Transferência de Ativos de Clientes	11	IFRIC 18	620/09	00, 07, 23, 27 e 30	-	24/12/09	-
Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares	12	IFRIC 1	621/09	01, 20, 23, 25, 26, 27 e 28	-	24/12/09	-

Quadro 12 – Interpretações do CPC e Normativas (Continuação)

Título	ICPC	IASB	CVM	CPC N°	Reinterpretação ICPC N°	Data Divulgação	Lei nº 12.973/14
Direitos a Participações Decorrentes de Fundos de Desativação, Restauração e Reabilitação Ambiental	13	IFRIC 5	637/10	18, 19, 23, 25, 36 e 38	01	06/08/10	-
Cotas de Cooperados em Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares	14	IFRIC 2	-	39, 38 e 46	01	-	-
Extinção de Passivos Financeiros com Instrumentos Patrimoniais	16	IFRIC 19	652/10	00, 10, 15, 23, 26, 38, 39 e 46	01	16/12/10	-
Contratos de Concessão: Evidenciação	17	SIC 29	677/11	04, 06, 25, 26 e 27	01	15/12/11	X
Custos de Remoção de Estéril (<i>Stripping</i>) de Mina de Superfície na Fase de Produção	18	IFRIC 20	714/13	00, 04, 16, 26 e 27	-	19/09/13	-
Tributos	19	-	730/14	05, 07, 21, 23, 25, 26 e 32	15	27/11/14	-
Limite de Ativo de Benefício Definido, Requisitos de Custeio (<i>Funding</i>) Mínimo e sua Interação	20	-	731/14	23, 25, 26 e 33	-	27/11/14	-

Fonte: Adaptado pela Autora do CPC (2016).

Em outro artigo (nº 16) do Regimento Interno estão previstas as orientações de caráter transitório. Esses, por sua vez, têm por objetivo esclarecer sobre a adoção dos pronunciamentos técnicos e/ou as interpretações. No Quadro 13 estão elencadas as respectivas orientações, juntamente com as deliberações da CVM e a eventual influência na Lei nº 12.973/14.

Quadro 13 – ECF orientações CPC

Título	OCPC	CVM	Data Divulgação	Lei 12.973/14
Entidades de Incorporação Imobiliária.	01	561/08 alt. 624/10	17/12/08	-
Esclarecimentos sobre as Demonstrações Contábeis de 2008.	02	Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2009	30/01/09	-
Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação (CPC 14 R1).	03	Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 03/2009	19/11/09	X
Aplicação da Interpretação Técnica ICPC 02 às Entidades de Incorporação Imobiliária Brasileiras.	04	653/10	16/12/10	-
Contratos de Concessão.	05	654/10	29/12/10	X
Apresentação de Informações Financeiras Pró-Forma.	06	709/13	02/05/13	-
Evidenciação na Divulgação dos Relatórios Contábil-Financeiros de Propósito Geral.	07	727/14	11/11/14	-
Reconhecimento de Determinados Ativos e Passivos nos Relatórios Contábil-Financeiros de Propósito Geral das Distribuidoras de Energia Elétrica emitidos de acordo com as Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade.	08	732/14	09/12/14	-

Fonte: Adaptado pela Autora do CPC (2016).

Há de se ressaltar que as alterações propostas extrapolaram o ambiente contábil, atingindo todos os setores das organizações, uma vez que os empresários, acionistas e colaboradores internos foram afetados direta ou indiretamente pela convergência fiscal. Deve-se entender esse impacto em frentes distintas, sendo assim, os acionistas e empresários, são impactados na forma de demonstrar o resultado de mercado do seu empreendimento, enquanto a área contábil é responsável pela disseminação e aderência e os demais setores com relação aos novos prazos, obrigações e ferramentas para atender a nova realidade do mercado.

Os princípios contábeis, assim como suas convenções, normas e restrições, não foram alterados nesse processo de convergência. Entretanto, a forma de aplicação, demonstração e sua abrangência, dentro de uma organização foram fundamentais para a estruturação dessa nova realidade. Os acionistas tiveram que investir recursos para troca de sistemas ou inclusão de outras ferramentas, seja para emissão de nota, geração das obrigações acessórias, ou servidores para armazenamento dos dados eletrônicos.

A área de tecnologia de informação, em contrapartida, deve atuar como parceira da contabilidade para aplicação e funcionamento das ferramentas sistêmicas, suportando na configuração de layouts obrigatórios para transmissão de arquivos, na adaptação das ferramentas existentes ou na busca de melhores alternativas existentes no mercado, além do controle efetivo do armazenamento dos dados eletrônicos e seus backups.

As demais áreas foram impactadas de formas distintas, seja a portaria de recebimento ou departamento de faturamento, para aceite ou envio de arquivos eletrônicos, oriundos da Nota Fiscal eletrônica, seja o comprador de materiais de fabricação, revenda ou consumo próprio – inclusive os processos de validação da tributação incidente, seja o departamento financeiro, com o envio de arquivos eletrônicos para pagamento e sua consolidação de baixa via sistema.

Em síntese, todas as áreas deverão convergir em um benefício único, ou seja, demonstrar sua realidade financeira e econômica, por meio dos demonstrativos contábeis em tempo hábil para o mercado e o fisco. Isso deverá ocorrer independentemente do meio no qual esse resultado será publicado – seja em publicações de interesse interno (jornal para investidores), ou transmissão dos arquivos para cumprimento de uma obrigação fiscal ou outros.

Diante desse desafio, e com base nos dados dos aspectos metodológicos apresentados na Introdução desta dissertação, realizou-se uma pesquisa com um grupo de empresas, por meio de questionário, cujo objetivo centrou-se em mapear quais foram os principais problemas enfrentados pelas empresas no que tange ao fator humano (equipe, treinamento etc.) e fator tecnológico. Por fim, faz-se uma análise sobre como as empresas consideraram esse objetivo do governo, se foi alcançado, frente à proposta de simplificação e convergência.

5. RESULTADOS DOS QUESTIONÁRIOS

Como mencionado nos aspectos metodológicos na Introdução desta dissertação, a pesquisa realizada tem característica exploratória e busca promover análises qualitativas e descritivas para complementação dessa abordagem exploratória. Na revisão da literatura foi realizado levantamentos bibliográficos, em documentos, em periódicos técnicos e em produções acadêmicas sobre o tema abordado com a intenção de estabelecer relações da contabilidade e a contemporaneidade.

Já para a parte prática do trabalho foi realizada uma pesquisa por meio de questionário dado como a ferramenta mais adequada para cumprir o propósito de elucidar a percepção das empresas quanto ao impacto sofrido, para implantação e execução relativa à Escrituração Contábil e Fiscal (ECF). O questionário foi dividido em 5 frentes distintas, sendo elas, perfil do respondente, perfil da empresa, fator humano, fator tecnológico e, finalmente, as percepções gerais quanto aos objetivos propostos pelo ECF.

A operacionalização desse processo, em relação à construção do questionário, envio, controle de recebimento, armazenamento e processamento dos dados ocorreu por meio de uma ferramenta contratada para esse fim. A empresa que oferece esse serviço chama-se Survey Monkey e sua funcionalidade restringe-se às citadas anteriormente, ou seja, trata-se de uma ferramenta operacional de apoio à aplicação do questionário, sendo que a escolha da amostra (sensibilização e contato com os respondentes) assim como a análise dos dados ocorreram pela autora deste estudo.

Vale destacar que a ferramenta permite a construção de lógica que otimiza a quantidade de perguntas necessárias a um determinado respondente. Por exemplo, aqueles que afirmaram que as equipes contábeis e fiscais consistiam exclusivamente de terceiros não precisavam responder às questões relativas ao fator humano. Dessa mesma forma, aqueles que não adquiriram software ou realizam melhoria no existente tampouco tiveram que responder ao fator tecnológico.

Os dados das respostas são agrupados por meio de coletores que podem ser relacionados na proporção de um questionário para um e-mail cadastrado para

responder à pesquisa (opção majoritariamente escolhida pela autora). Além de outras funcionalidades relacionadas à formatação, controle do respondente (registro do IP), entre outros aspectos que ajudam a garantir a fidedignidade das respostas.

Ao todo, foram enviados 42 questionários, correspondendo um questionário para cada empresa. Foi enviada uma carta de apresentação às 42 empresas explicando os motivadores da pesquisa em linhas gerais e objetivando sensibilizar a contraparte a responder aos questionamentos, bem como link de acesso para o site contratado. No final, foram obtidas 27 respostas, isso equivale à participação efetiva de 64%, cujo número parece razoável diante da proposta desta pesquisa.

Com relação à primeira parte (perfil do respondente), buscou-se como premissa básica que o pesquisado fosse da área contábil ou fiscal, preferencialmente essa última, e ter vivenciado experiência no processo de implantação do ECF dentro da organização empresarial da qual faz parte.

Importante reforçar que, na carta-convite para participação da pesquisa, se frisou o caráter anônimo que seria dado às respostas, ou seja, não se divulgaria, em nenhum momento, a empresa do qual o respondente faz parte. Esse é um fator que visou contribuir para a maior autenticidade das respostas recebidas.

5.1. Perfil dos Respondentes e das Empresas

Para elucidação do perfil do respondente, questionou-se sobre a atribuição funcional (em termos genéricos “cargo ocupado” na organização) e nível de escolaridade – pressupondo inicialmente técnico ou médio completo até a pós-graduação, tratada de maneira genérica, isto é, independente se mestrado, doutorado etc. O objetivo, *a priori*, da pesquisa foi buscar os profissionais mais experientes para responderem aos questionamentos, objetivo alcançado com sucesso como segue destacado.

Do universo de respostas, 11% foram feitas por pessoas com responsabilidade de direção na empresa, e 55% por pessoas com atribuições relacionadas à gestão da empresa, (isto é, gerentes e coordenadores) e os 30% restantes foram dados por analistas que participaram do projeto de implantação do ECF. Um dos respondentes enquadrou-se em uma atribuição funcional (cargo) distinta das apresentadas e, portanto, foi considerado como “Outro” (4%).

Nota-se que o público atingido foi relativamente sênior, visto que esse fato contribuiu para a qualidade das respostas. No Gráfico 1 apresenta-se a distribuição da atribuição funcional de todos os respondentes.

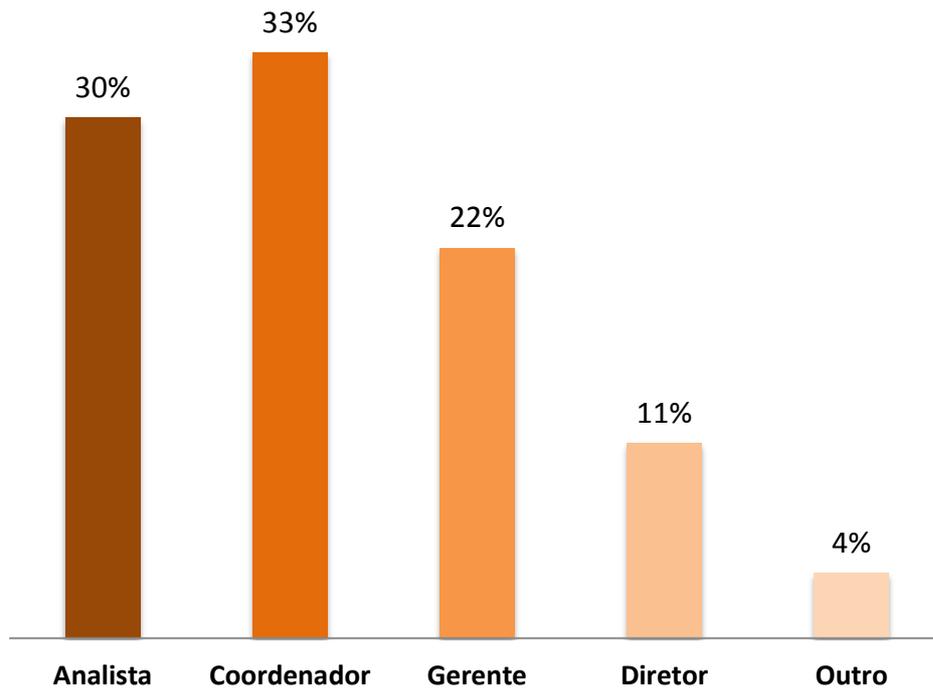


Gráfico 1 – Perfil dos Respondentes

Fonte: Elaborado pela Autora.

Outro aspecto positivo, refere-se ao nível de escolaridade dos respondentes. Observou-se que a maioria (63%) concluiu pós-graduação (MBA, mestrados etc.) e o restante havia concluído o ensino superior – não houve nenhuma aparente relação entre atribuição funcional e a escolaridade que fizesse sentido comentar – conforme representação mostrada no Gráfico 2.

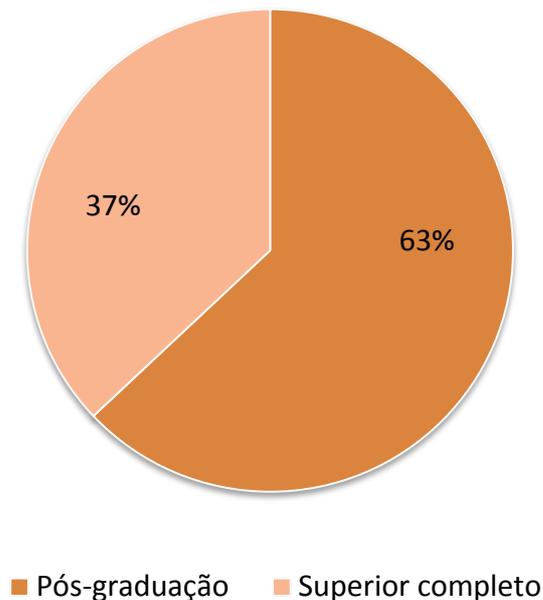


Gráfico 2 – Nível de Escolaridade

Fonte: Elaborado pela Autora.

Com relação ao perfil das empresas, nota-se que a grande maioria das empresas (88% das respostas) está localizada na Região Sudeste, enquanto as demais regiões foram representadas por 4% em cada região (equivalente a 1 resposta) – exceto no Norte, onde não se encontrou nenhuma empresa que pudesse participar.

Além disso, buscou-se caracterizar as empresas em 3 grupos distintos, sendo eles, pequeno médio e grande, conforme o nível de faturamento (BNDES, 2016). Nesse quesito, nota-se que a maioria das empresas é de grande porte com faturamento superior a R\$300 milhões (63% das respostas), seguidas pelas empresas de médio porte com faturamento entre R\$16 e R\$300 milhões, conforme apresentado no Gráfico 3.

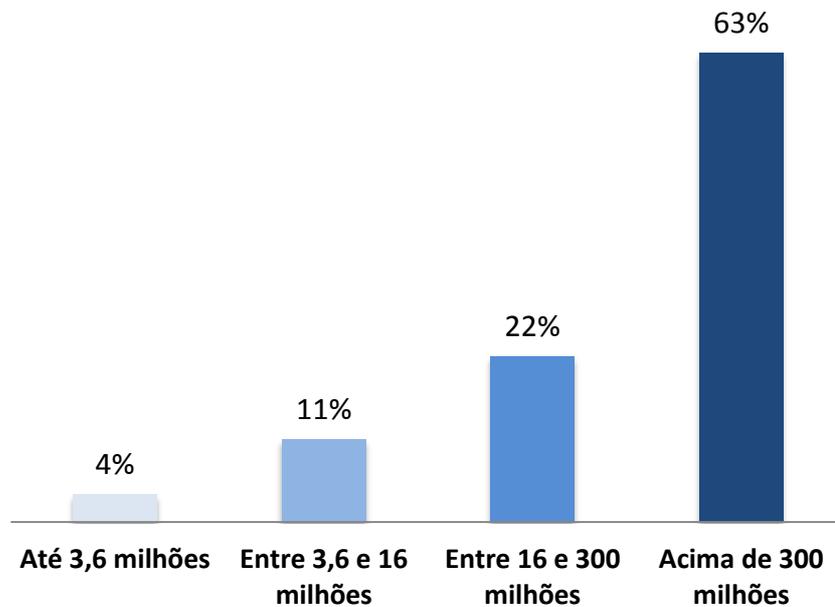


Gráfico 3 – Perfil das Empresas

Fonte: Elaborado pela Autora.

A empresa cujo faturamento enquadrou-se em pequeno porte, isto é, até R\$3,6 milhões, não pertencia ao Simples Nacional e, portanto, também seria obrigada a enviar o ECF. De maneira geral, nesse quesito (porte da empresa) também foi exitosa a obtenção de grandes empresas, uma vez que essas exercem papel importante na economia.

Com relação ao ramo de atividade, nota-se que houve distribuição razoavelmente equânime entre os respondentes, já que não houve predominância em nenhum setor específico. Esse fato também se configura como ponto positivo, pela diversidade de setores o que permitiu observar se houve alguma disparidade quantos aos eventuais impactos do ECF. O Gráfico 4 demonstra a participação relativa de cada setor na composição das respostas.

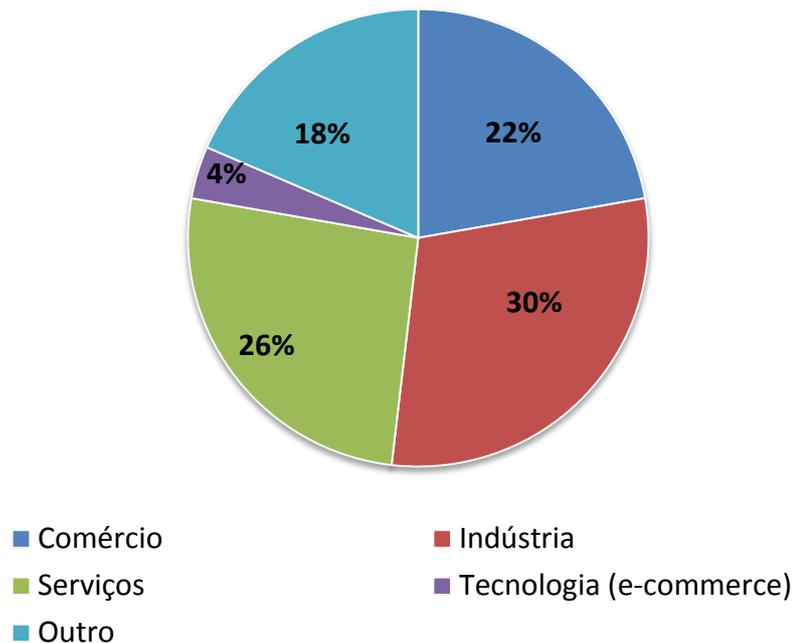


Gráfico 4 – Setores

Fonte: Elaborado pela Autora.

Observa-se, nesse Gráfico 4, que a maior parte se constituiu de empresas industriais (30%), entretanto, essa quantidade não é muito díspar dos setores Comércio (22%) e Serviços (26%). Cabe destacar que em “Outro” enquadraram-se empresas relacionadas à infraestrutura, energia e outros ramos que não obtiveram conjuntamente representação.

As questões finais, relativas ao perfil das empresas, já indicavam a entrada no tema principal do trabalho, isto é, quando ocorreu a adoção ao ECF e se a equipe responsável por esse processo era constituída por equipe contratada, mista ou terceirizada (nesse último caso, se resposta negativa, conduziria o respondente diretamente para o fator tecnologia).

Resumidamente, a grande maioria das empresas (85%) transmitiu ao ECF no ano calendário 2014 (exercício 2015, cuja entrega realizou-se em 30 de setembro de 2015) e o restante (15%) o farão pela primeira vez no ano 2016. Apesar de se constituir como maioria, o resultado obtido na amostra da pesquisa distingue-se das informações publicadas pela RFB, apresentada anteriormente neste trabalho.

Finalmente, houve contribuição da quase totalidade das empresas entrevistadas que contava com equipes de colaboradores nas respectivas áreas fiscais e contábeis responsáveis por implantar o ECF – equipe interna e mista (colaborador interno e terceirizado) corresponde, respectivamente, a 70% e 26% das respostas.

5.2. Fator Humano

Ao longo deste estudo foi relatada a nova posição de destaque do contador, quanto à sua participação efetiva nas decisões empresariais e se esse apoiou-se nas novas regras contábeis, a fim de fazer valer a essência sobre a forma e, conseqüentemente, os efeitos econômicos oriundos de tal decisão. Dessa forma, o contador passou a ser fator fundamental para a conversão da informação em um dado útil para o usuário final, portanto, é essencial seu constante aperfeiçoamento.

Nas organizações empresariais é comum o apoio ao desenvolvimento de seus colaboradores internos, em que a empresa investe dinheiro e o custo de oportunidade da hora não trabalhada em cursos e treinamentos. Dentro desse novo ambiente de implantação do ECF, foi reservada uma seção no questionário para compreender se houve necessidade de investimento nesse sentido, além de se observar se foi imperativo o aumento no quadro de funcionários ou reestruturação nas funções internas das equipes.

Nesse sentido, a primeira questão quanto ao fator humano tratou de verificar a necessidade de investir em treinamento para as pessoas que participam e/ou estão relacionadas, de alguma forma, ao ECF dentro do departamento contábil e fiscal. Dada à complexidade do tema, foi preciso investir na preparação dos times, entretanto, como apontaram as empresas para um pouco mais da metade (54%) o treinamento foi pontual (específico e sem grandes impactos em termos financeiros ou tempo) e para grupo menor (23%) o treinamento consumiu, de maneira razoável, o recurso das empresas, conforme detalhado no Gráfico 5.

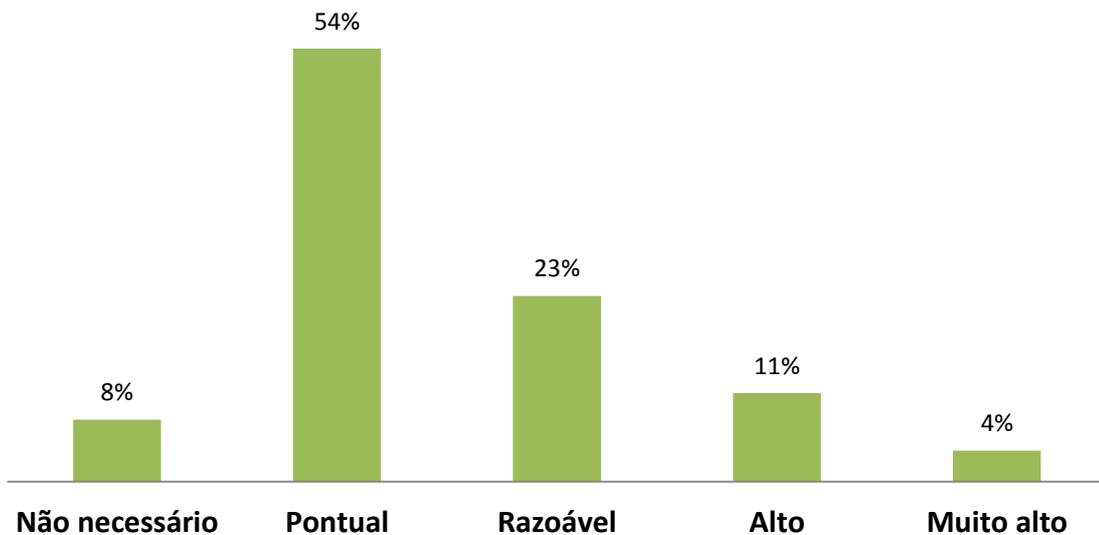


Gráfico 5 – Fator Humano – necessidade treinamento

Fonte: Elaborado pela Autora.

O grupo que considerou o impacto pelo menos alto foi bem menor que o esperado (15%), se comparado aos demais (85%), que atribuíram de pouco a razoável o nível necessário de investimento. Trata-se, portanto, de uma quebra de expectativa, ainda mais se considerada que, usualmente, os impactos nas empresas, oriundas de decisões governamentais, costumam ser exaltados pela sua negatividade. Entretanto, é salutar mencionar que, inevitavelmente, quase a totalidade das empresas alocou pelo menos algum recurso em treinamento.

A partir da resposta do último tema, buscou-se medir o quanto essas empresas investiram e o quanto de suas equipes foi mobilizado para treinamento (parcela pequena e totalidade do time). Novamente, surpreende o fato de que a maior parte das respostas (65%) mostrou que o investimento em treinamento envolveu nenhum ou pouco recurso em alocação efetiva ou formal em treinamento, ou seja, consistiu eventualmente em atualizações ou capacitação, sem grande impacto na rotina das suas respectivas equipes. O Gráfico 6 apresenta a distribuição completa das respostas.

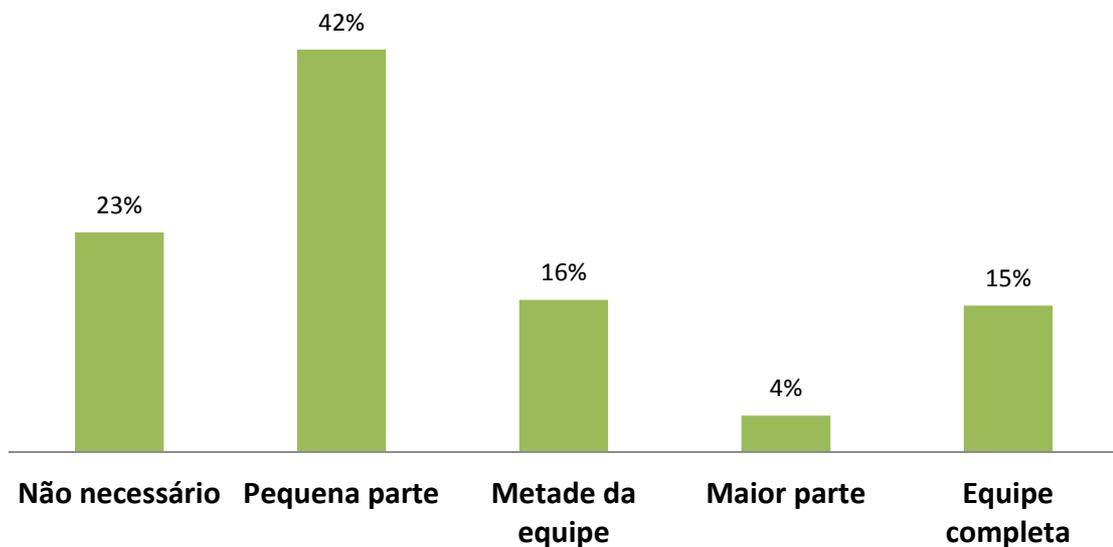


Gráfico 6 – Fator Humano – investimento em treinamento

Fonte: Elaborado pela Autora.

Infelizmente, é possível verificar uma incongruência nos dados obtidos com relação à falta de necessidade de realizar treinamento. No Gráfico 5, um grupo de empresas (8%) relatou que não foi necessário treinamento na empresa, porém, no Gráfico 6, outro grupo maior (23%) informou que não foi necessário realizar treinamento.

Em função dessa possível inconsistência, pode-se formular duas hipóteses: (a) o treinamento no grupo menor de empresas foi direcionado apenas ao líder da equipe (gerente ou coordenador), não se estendendo aos demais colaboradores operacionais; ou (b) o respondente não compreendeu a pergunta e/ou considerou que o treinamento em questão foi algo não formal (isto é, somente um conjunto de orientações). Vale mencionar que essa última foi a adotada na análise apresentada anteriormente ao gráfico.

A próxima pergunta verificou se foi necessário aumento de quadro de colaboradores em atendimento ao ECF. Tal questão foi formulada, pois se pensava em possível aumento na demanda interna das obrigações perante o fisco. Ou em outros termos, a necessidade de colaboradores mais experientes para incremento na equipe.

De qualquer forma, foi dada uma opção caso a contratação tivesse ocorrido por um expediente temporário, durante o processo de implantação vigente na

empresa, possivelmente provisório. Nessa questão, houve uma nova quebra de expectativa, pois apenas 4% (1 empresa) informou a necessidade de se montar uma nova equipe enquanto a quase totalidade informou que não houve nenhuma mudança no quadro de pessoal.

Por fim, a última pergunta quanto ao fator humano, avaliou a necessidade de realocação de atividades e funções no quadro de colaboradores das empresas, já que, com os novos treinamentos e investimentos para capacitação, poderiam ser aproveitados talentos internos ou realizadas reestruturações maiores nas atividades oriundas dessa nova obrigação acessória. Para a grande maioria das empresas (62%) não foi necessário readequar as equipes, e para 23% foi necessária uma readequação, porém, em poucas funções, podendo ser confirmado no Gráfico 7.

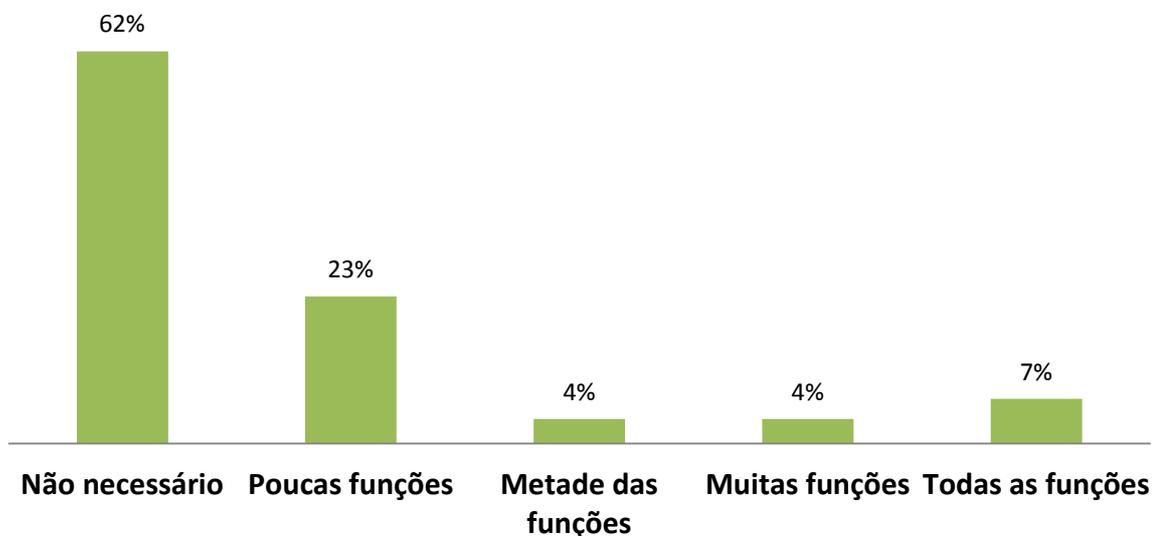


Gráfico 7 – Fator Humano – readequação das funções

Fonte: Elaborado pela Autora.

Conclui-se, nesta seção, que o fator humano recebeu, de fato, certo nível de investimento por parte da empresa, seja em treinamento de equipe, ou na readequação e estruturação das funções e atividades realizadas. Contudo, cabe frisar que não houve necessidade, para a grande maioria das empresas, de aumento no quadro de colaboradores para atendimento do ECF, onde essa nova atividade foi absorvida dentro das atividades já rotineiras e existentes.

5.3. Fator Tecnologia

Dado o fato de essa nova obrigação acessória ser oriunda de um ambiente eletrônico estruturado e desenvolvido pelo governo, cujo intuito é a maior comunicação e relação com os contribuintes, delimitado nesse estudo apenas o ambiente SPED com seu projeto ECF, há de se considerar as dificuldades enfrentadas pelos contribuintes para atendimento e sua efetiva entrega ao fisco. O fator tecnológico foi identificado como um possível gargalo, visto que as empresas talvez precisassem investir, em algum momento, em tecnologia ou possíveis consultorias para implantação da ferramenta.

Esse tópico foi dividido basicamente em três perguntas, resumidamente tratando da necessidade de investimento em software ou em consultoria para implantação e entrega do ECF. A primeira pergunta, diretamente tratava se houve ou não investimento em software para implantação e execução do ECF. Em caso negativo, o respondente seria, então, direcionado à última seção.

Apenas uma pequena parte do total (22%) informou que não foi necessário investimento, portanto, estes não responderam as demais perguntas. Para as demais empresas que investiram, o investimento foi feito por meio de melhoria na ferramenta já existente (67%) ou compra de um novo software (11%), para atendimento do envio e execução do ECF, conforme apresentado no Gráfico 8.

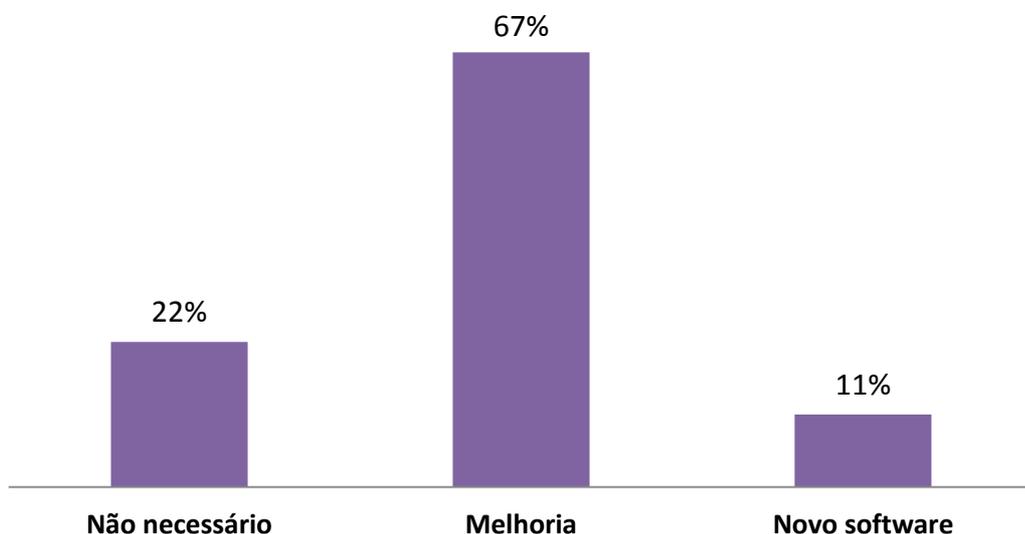


Gráfico 8 – Fator Tecnologia – tipo de investimento

Fonte: Elaborado pela Autora.

Após a confirmação do tipo de investimento tecnológico adotado pela empresa, questionou-se como o respondente avaliava os custos relativos ao processo de implantação do ECF, considerando o nível desse investimento em baixo, razoável, alto e muito alto. Além dessas, havia a opção “não sei”, justamente para evitar uma valorização desnecessária em caso de desconhecimento.

Para as empresas que optaram em melhorar a ferramenta já existente, novamente a grande maioria considerou o investimento, na pior das hipóteses, como não sendo alto (ou seja, baixo ou razoável), respectivamente, 39% consideraram como razoável e 33% como baixo. Aqueles que não souberam afirmar correspondem a uma parcela significativa dos respondentes, conforme mostra o Gráfico 9.

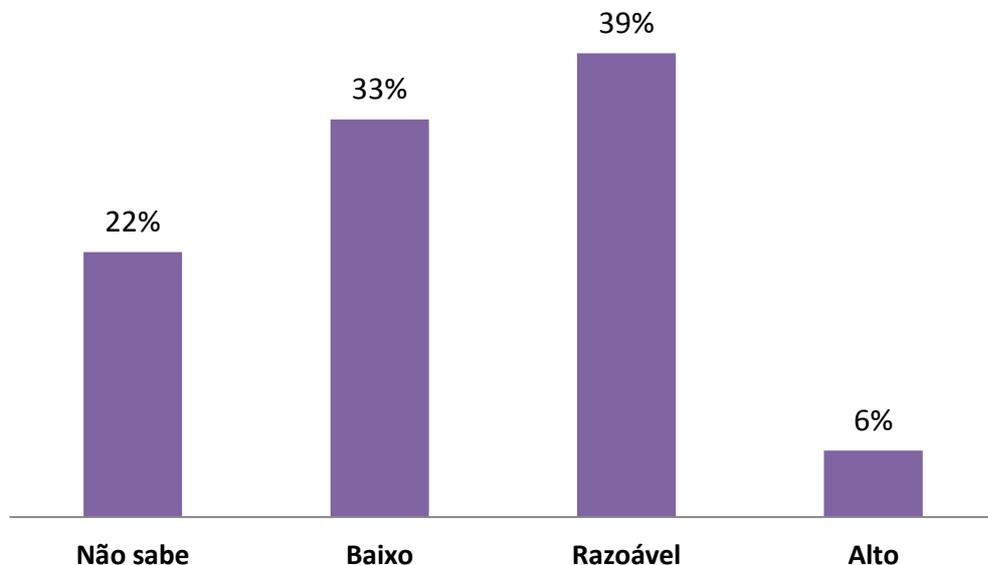


Gráfico 9 – Fator Tecnologia – investimento melhoria

Fonte: Elaborado pela Autora.

Apenas uma parte pequena (11%) optou por adquirir uma nova ferramenta para entrega do ECF. Essas tiveram a distribuição muito próxima entre si, impedindo uma eventual avaliação sobre o real impacto desse tipo de investimento, conforme demonstrado no Gráfico 10.

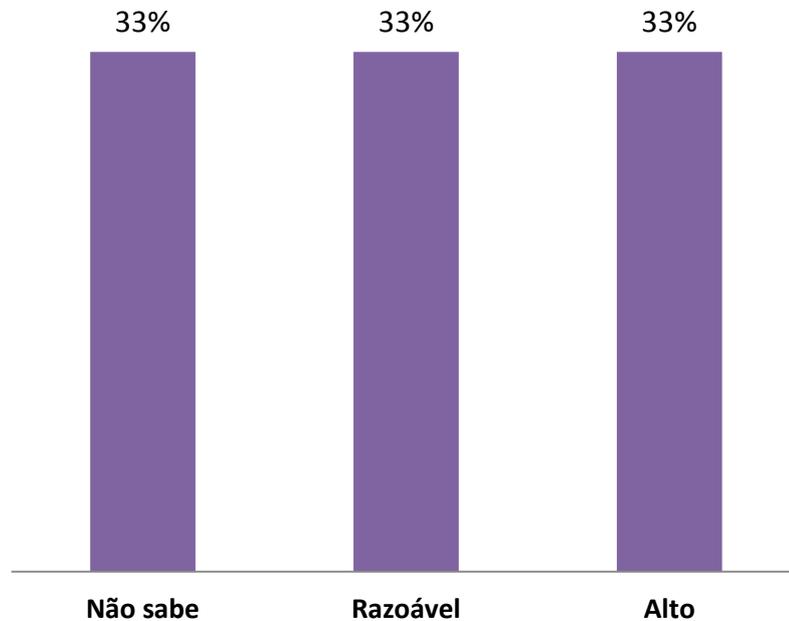


Gráfico 10 – Fator Tecnologia – aquisição software

Fonte: Elaborado pela Autora.

Por fim, para finalização da análise do fator tecnologia, procurou-se identificar se incorreram gastos adicionais na contratação de serviço para implantação do ECF, considerando que algumas empresas podem recorrer de consultoria terceirizada para entendimento das alterações sofridas, bem como consultoria técnica para alteração de layout ou aprofundamento quanto às necessidades sistêmicas.

O resultado dessa questão resultou em 38% das empresas investindo razoavelmente em gastos adicionais e 29% informando que não houve necessidade. Esse aspecto demonstra que houve um gasto relativamente importante, onde um pouco mais da metade (57%), incorreu em gastos adicionais oriundo da nova ferramenta, conforme demonstrado no Gráfico 11.

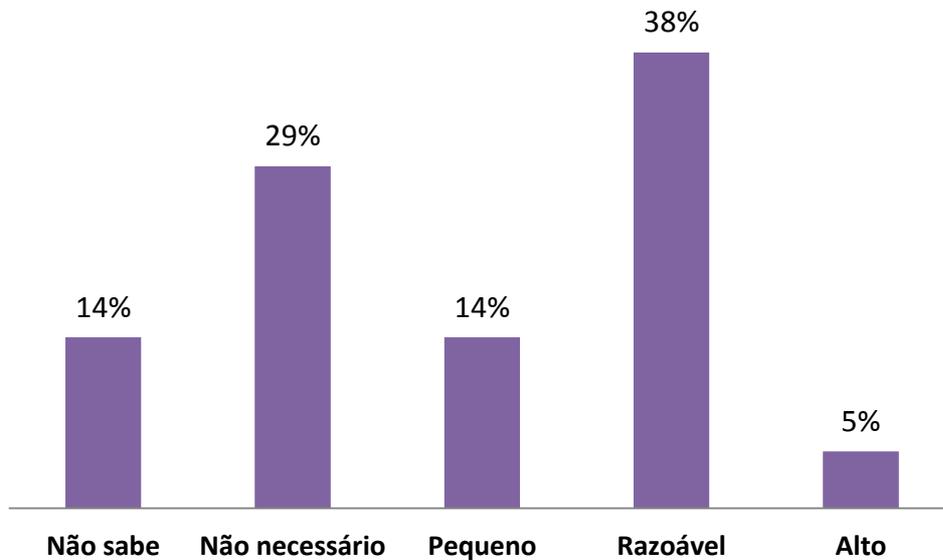


Gráfico 11 – Fator Tecnologia – despesas derivadas

Fonte: Elaborado pela Autora.

O fator tecnologia muitas vezes pode encarecer um projeto instituído de forma obrigatória pelo governo, em que a maioria das empresas que tiveram que se adequar incorreu em gastos razoáveis para a implantação e execução da ECF. As empresas que não tiveram gastos adicionais podem ter conseguido tal feito devido ao esforço próprio de entendimento da legislação e do manual de orientação, que é totalmente técnico e voltado ao quesito arquivo.

Entretanto, em substituição a uma consultoria externa, pode ter ocorrido o apoio interno da área de tecnologia da informação, considerando que essa se dedicou ao esforço de envio e conclusão dessa obrigatoriedade em parceria com a contabilidade. De qualquer forma, tal sugestão seria apenas uma hipótese que é importante formular, mas que não pôde ser confirmada neste estudo.

5.4. Percepções relativas à Escrituração Contábil Fiscal

Nesta seção foram tratadas, de forma mais específica, a maneira como o respondente lidou com a aplicação e execução direta no seu ambiente de trabalho. Analisou-se, de maneira mais ampla, a questão da adequação, considerando não

apenas o departamento contábil, mas, sim, toda uma estrutura organizacional das empresas.

Esta seção tem por objetivo compreender as dificuldades, decisões tomadas e seus anseios quanto à transformação oriunda do ECF. Busca-se avaliar, de maneira complementar, como esse respondente avaliou os benefícios propostos pelo Governo quanto à redução de custos e simplificação no processo de envio das informações obrigatórias ao fisco.

Em primeiro lugar, questionou-se qual a principal ferramenta utilizada para implantação do ECF – ferramenta no sentido amplo de apoio às rotinas de trabalho, nesse caso se contava com materiais de consulta, legislação e, inclusive, consultorias para esse fim.

É pertinente esse questionamento, visto que esse tema, especificamente, é relativamente novo, dado que ele ainda continua em processo de adequação. A maior parte das empresas (52%) utilizou como principal fonte de apoio os serviços de consultoria que permite conjecturar que tal opção realmente é proveniente do tema das mudanças relativas às práticas contábeis, conforme demonstrado no Gráfico 12.

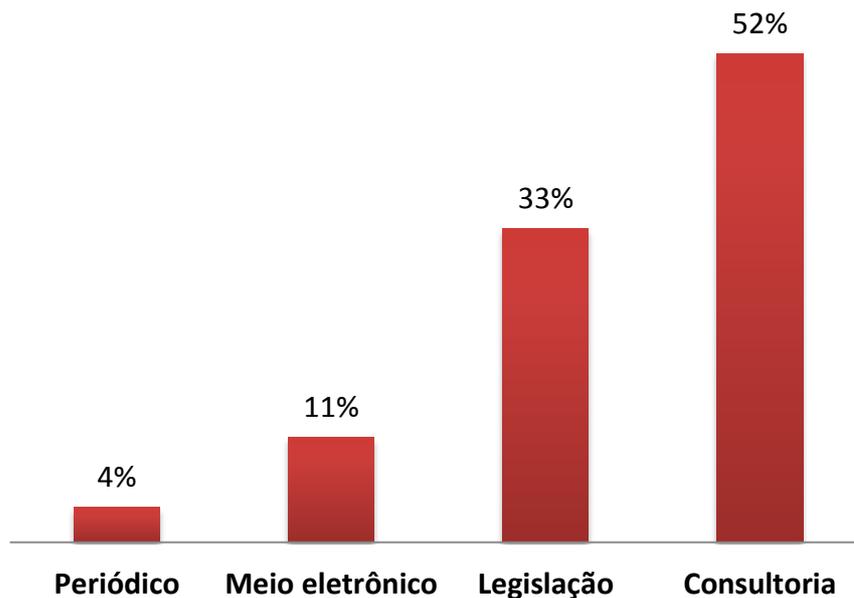


Gráfico 12 – Percepções Gerais – apoio ao processo

Fonte: Elaborado pela Autora.

Nota-se que a consulta direta à legislação configurou-se, em ordem de grandeza, como a segunda melhor opção utilizada pelas empresas. Talvez isso tenha ocorrido uma vez que parte importante já havia sido introduzida pelo RTT. Outros meios eletrônicos também foram utilizados, mas se configuram como pouco relevantes.

A segunda questão procurou avaliar se ocorreram impactos na transição do RTT (FCONT) para o ECF, no que tange às diferenças de reconhecimento no lucro contábil se comparado ao lucro fiscal. Esperava-se verificar se as empresas consideravam essa transição fácil, visto a familiaridade e tempo em que o RTT ficou em operação (desde 2008, sendo informado na DIPJ e, desde 2009, o envio pelo FCONT).

Verificou-se que, para mais da metade das empresas (55%), essa transição foi neutra, não ocorrendo grandes impactos, e para parcela menor (19%) a transição foi desgastante, com os prejuízos superando os benefícios. Cabe notar que essa resposta está razoavelmente em linha com o que já foi observado no fator humano e no fator tecnológico, visto que nenhum tipo de ruptura foi percebido e não ocorreram grandes queixas quanto ao novo processo do ECF.

Cabe traçar um paralelo entre a parcela que julgou desgastante com o ano de ação do ECF, visto que a maior parte desse grupo iniciou a transmissão no ano calendário 2015 (exercício 2016). Nota-se que, pela adoção tardia, podem ter ocorrido imprevistos ou dificuldades que acarretaram na avaliação geral do ECF.

Compete, por hora, o julgamento que as empresas que farão a transmissão pela primeira vez da ECF, no ano de 2016, estão com a memória mais aguçada. Isso é mais apurado quanto às dificuldades encontradas nesse processo de transição, se comparado com aquelas que já o fizeram.

No Gráfico 13 demonstra-se o sentimento geral das empresas quanto a esse tema.

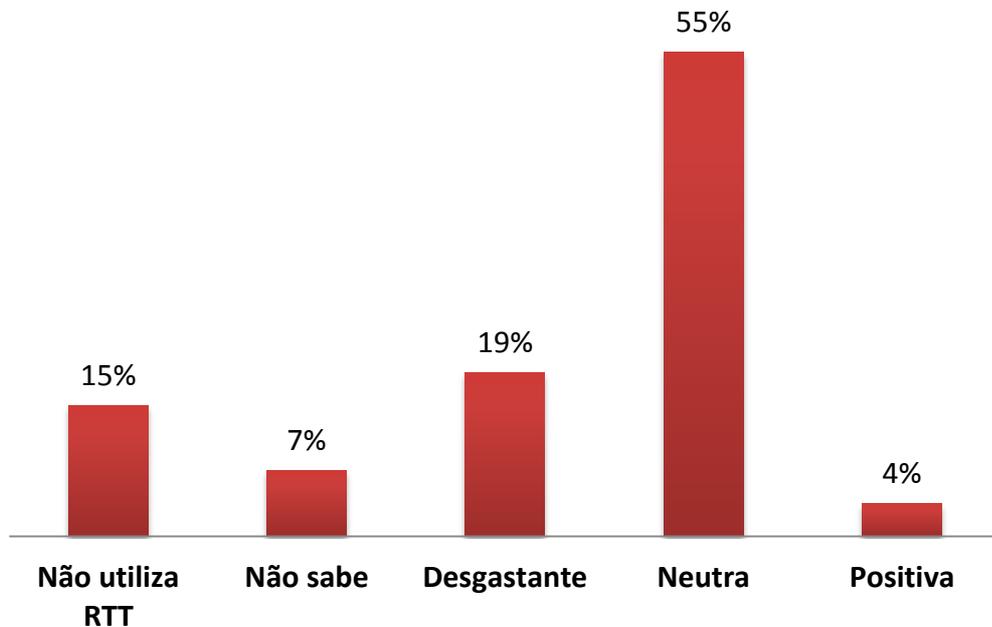


Gráfico 13 – Percepções Gerais – do FCONT para ECF

Fonte: Elaborado pela Autora.

De qualquer forma, é evidente que a maior parte (59%) considerou neutro ou positivo o processo de transição. Uma parte menos expressiva não soube avaliar (7%), enquanto outra parte informou não ter utilizado o FCONT estabelecido no RTT, sendo possivelmente essa mesma parcela de empresas que o farão pela primeira vez no ano calendário 2015, conforme pergunta número 7 do questionário.

Devido à proposta de abrangência da escrituração eletrônica na realidade das empresas (projetos em andamento e já implantados), a questão seguinte procurou identificar se ocorreram alterações em outros setores da empresa, quanto aos processos e procedimentos internos, oriundos especificamente da implantação e execução do ECF, visto que em projetos anteriores foram notórios os impactos nos processos das empresas, tais como a implantação da NF-e. Nessa questão, o departamento contábil deveria ser desconsiderado, pois, na sequência, seriam questionados aspectos específicos da área contábil e fiscal.

Para quase metade das empresas (48%) ocorreram mudanças, porém, essas foram pouco significativas. Tal informação é relevante, pois atesta que uma obrigação perante o fisco, mesmo possuindo um teor tributário e contábil, afeta a organização empresarial como um todo, não ficando restrito a apenas uma

inteligência organizacional (contábil/fiscal). Isto é, para o efetivo do cumprimento de seu objetivo de transmissão, a empresa deve se organizar como um todo, revendo seus processos ou melhorando seus procedimentos, se esse for o caso. No Gráfico 14 mostram-se os diferentes níveis de impactos percebidos nos processos das empresas.

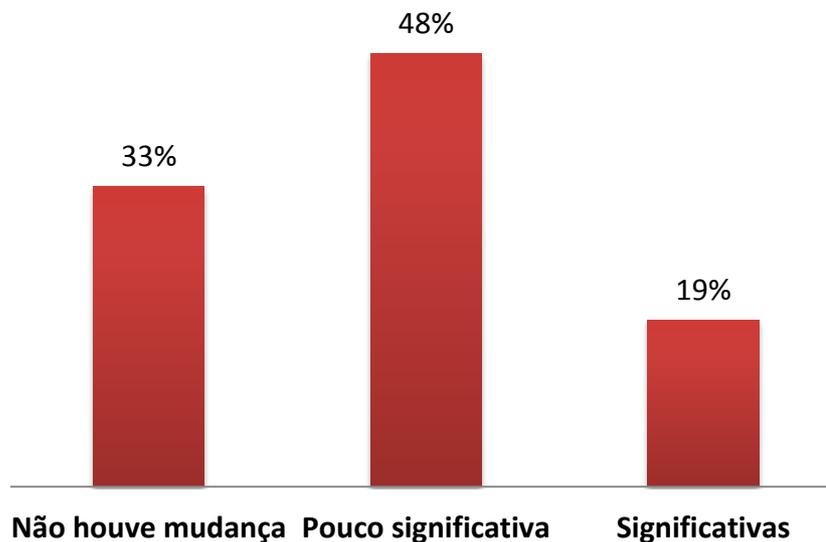


Gráfico 14 – Percepções Gerais – impactos em outros processos

Fonte: Elaborado pela Autora.

Novamente, quase se configurando como uma tendência, a percepção geral pode ser vista pela perspectiva positiva, já que para a grande maioria (81%) os impactos foram muito baixos e sequer ocorreram.

Outro ponto importante, devido aos critérios de reconhecimento e mensuração resultantes do processo de convergência internacional, as empresas necessitaram demonstrar seus eventos econômicos, porém, deveriam anular seus efeitos para fins fiscais. Com o advento do ECF, tais controles seriam demonstrados no próprio arquivo, efetivando a neutralidade tributária proposta pelo governo. Ou seja, enfim, cumprindo esse processo de forma única e integrada.

Neste sentido, a contabilidade poderia adotar novos procedimentos para enquadramento dessa exigência, facilitando o processo de transparência para envio da obrigação ECF. Essa questão objetivou verificar se, devido a essas alterações nos critérios de mensuração e reconhecimento da informação contábil, ocorreram mudanças no departamento contábil, provenientes da implantação da ECF, sendo que, para a grande maioria (85%), ocorreram sim mudanças nos processos e procedimentos do departamento contábil, mas essa mesma maioria identificou como sendo de pouca relevância (63%), como pode ser verificado no Gráfico 15.

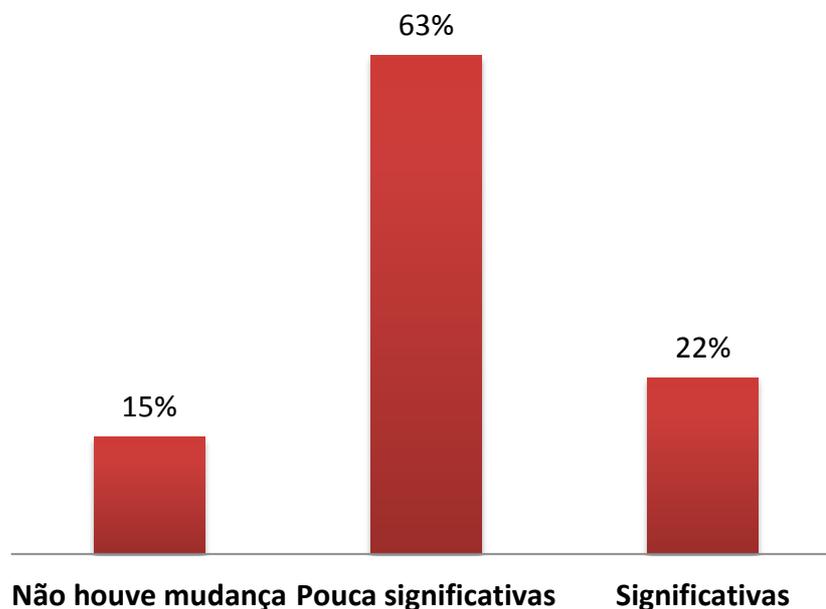


Gráfico 15 – Percepções Gerais – impactos na contabilidade

Fonte: Elaborado pela Autora.

De maneira complementar, sabe-se que, para fins de apuração do imposto de renda e contribuição social das empresas, há de se expurgar ou adicionar valores na base tributável do lucro, cujo controle era realizado pelas empresas via registro em livro próprio, conhecidos como LALUR e LACS. Esse controle consolidado era informado por meio da obrigação acessória DIPJ. O governo se interessava pelo dado analítico, com consulta no livro de escrituração, se ocorresse uma fiscalização na empresa e tal livro fosse solicitado.

Com a implantação e execução do ECF, tais informações passaram a não ser mais obrigatórias nesses livros, extinguindo inclusive tal obrigatoriedade. Contudo, no novo arquivo eletrônico, esses dados seriam demonstrados de forma analítica, seja relacionado a uma conta contábil própria para informação dessas diferenças (adição e exclusão) ou então no nível analítico de detalhamento do lançamento contábil, se esses lançamentos de adição e exclusão da base tributável estivesse relacionado com outras despesas (ou receitas), consideradas, no jargão fiscal, como “boas”.

Dada essa abertura de análise do dado oferecido (ou não) para tributação, a questão proposta tinha como objetivo verificar se houve alteração na postura da empresa quanto aos dados que compunham a base do lucro tributável, considerando o termo “postura” o posicionamento arrojado ou conservador de tomar tal decisão. Para mais da metade das empresas (67%), houve sim alteração na postura, apesar de parte significativa (37%) considerar essa atitude como efeito de pouca relevância. O Gráfico 16 evidencia essa resposta.

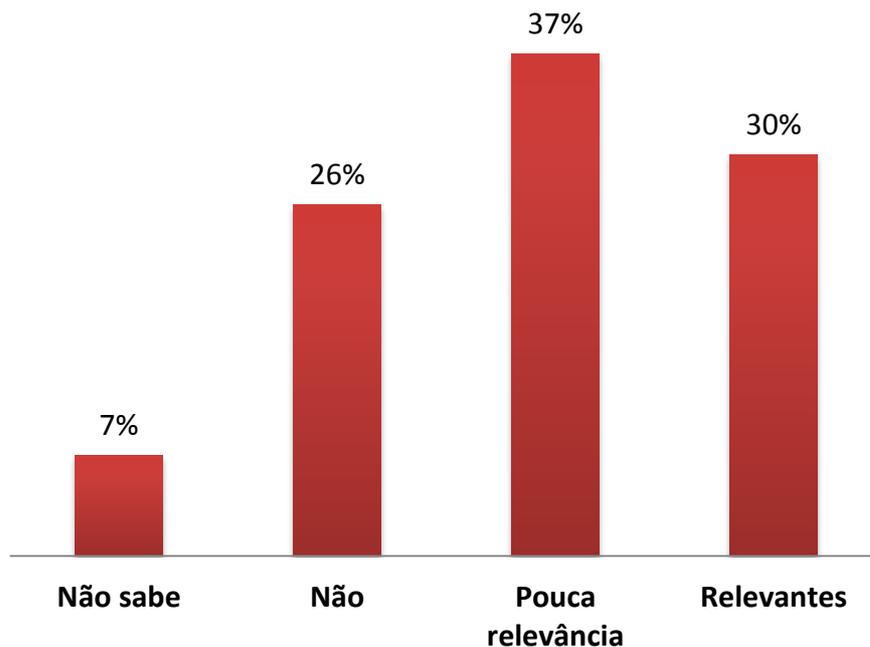


Gráfico 16 – Percepções Gerais – mudança de postura

Fonte: Elaborado pela Autora.

A questão final procurou avaliar se, para a empresa, a proposta de simplificação das obrigações acessórias foi atendida com a implantação do ECF, considerando que, com essa nova demanda as empresas ficaram desobrigadas de entregar e preparar as declarações acessórias LALUR, LACS e DIPJ, bem como o arquivo FCONT, oriundo das informações do RTT. Ou seja, pretendeu-se, com essa questão, que fosse visto o processo como um todo, dado que, pela lógica estruturada do questionário, já haviam sido avaliados aspectos humanos, tecnológicos e questões mais genéricas do processo.

Em linha com os resultados anteriores, a grande maioria (82%) avaliou que a proposta de simplificação do governo foi, sim, de alguma forma atendida. Contudo, para quase metade das empresas (48%) esse objetivo não foi de grande impacto. O Gráfico 17 demonstra essa percepção.

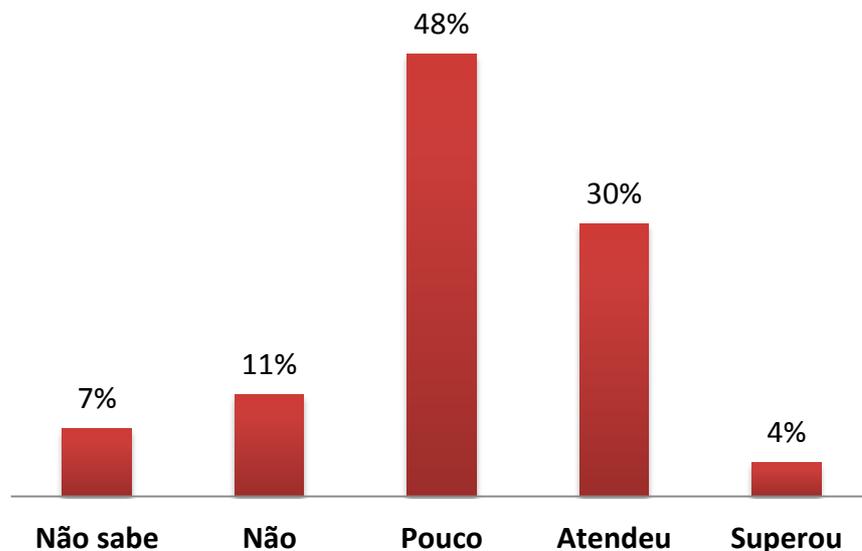


Gráfico 17 – Percepções Gerais – avaliação ECF quanto a proposta do governo

Fonte: Elaborado pela Autora.

Pode-se afirmar, sem embargo, que o ECF por si só não foi motivador de grandes transtornos às empresas no que se refere a fatores humanos, tecnológicos, procedimentos e processos. Além disso, pode-se afirmar, de modo evidente, que há certo efeito positivo na avaliação geral da nova rotina do ECF.

Por outro lado, cabe destacar que o grupo analisado consiste majoritariamente de empresas de grande porte, como mencionado no início deste capítulo. Isso, por sua vez, pode levar a crer que essas empresas possuem uma estrutura mais robusta para atender as demandas do governo. Na próxima seção são feitas as considerações finais desta pesquisa e também do estudo como um todo, apresentando-se, resumidamente, os principais resultados, assim como limitações e futuras sugestões de pesquisa.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONTRIBUIÇÕES DO ESTUDO

Este estudo teve por objetivo descrever os eventos importantes ocorridos na história da contabilidade, bem como assimilar as diversas tendências mundiais, seja no reconhecimento e mensuração da informação contábil, seja no uso intensivo da tecnologia em relação à transmissão de informações aos órgãos públicos.

Os meios eletrônicos e a interação entre governo e contribuinte têm se intensificado e consolidado no decorrer dos anos, exigindo que as empresas, bem como seus profissionais, estejam conectados e atentos a essas transformações. Nessa linha, as diversas obrigações acessórias (declarações) são dispendiosas para as empresas em geral, desviando esforços que, em outra situação, poderiam se concentrar em outras áreas de negócios da organização.

Com a plataforma SPED e seus vários subprodutos, o fisco espera inibir e eliminar atividades que não se agregam à empresa, captando, assim, os dados de maneira ágil e, se possível, desonerando seus usuários. Dentro desse novo contexto de interligação entre governo e contribuinte, no mais recente projeto SPED sua proposta foi conectar todas as informações econômicas, financeiras, contábeis e fiscais em um único arquivo, sendo esse denominado Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

É fácil verificar que, para as empresas conseguirem adotar e cumprir todas as normas e especificações de transmissão imposta para aplicação da ECF é necessária alteração no sistema de informação, bem como verificação nos processos contábeis e fiscais, qualificação e treinamento de seus colaboradores, sendo esse um estímulo involuntário para melhorias.

A partir das respostas obtidas, entretanto, não houve unanimidade no sentido negativo ou oneroso que a implantação do ECF poderia eventualmente acarretar. Pelo contrário, parece existir, no sentido geral, um tom neutro (quando não) uma pequena tendência positiva a respeito do tema. Vale ressaltar que o trabalho, incluindo a forma como foi obtida a amostra, não representa necessariamente o universo, isto é, a infinidade de empresas que constitui toda a economia.

Mas, a partir deste estudo, foi possível obter indicativos sobre como as empresas enxergaram, de modo geral, o ECF. Este estudo, por sua vez, é um dos primeiros a caminhar no sentido da convergência e, possivelmente, abrirá portas para outros projetos com esse fim. Talvez o Brasil não esteja assim tão longe da convergência quanto se imaginava.

6.1. Limitações

Esta pesquisa apresentou algumas limitações notadamente àquelas que tangem ao processo amostral (não determinístico) que impossibilita a conclusão para a população. Outra limitação importante refere-se ao modelo de questionário adotado – múltipla escolha em formato eletrônico. Esse tipo de abordagem prejudica um detalhamento qualitativo, muitas vezes só perceptível quando ocorre de forma presencial.

6.2. Sugestões para Pesquisas Futuras

Trabalhos futuros poderão agregar quanto ao tema se realizados em população mais ampla, sendo oportuno estudo específico nas empresas consideradas de médio e pequeno porte. Esses setores, especialmente, concentram o maior número de empresas na economia, porém, a estrutura relativa aos departamentos contábeis e fiscais, podem apresentar maiores dificuldades em acompanhar as exigências do governo para fins de arrecadação. A exigência de um bom sistema de informação, bem como pessoal qualificado seriam empecilhos de alto custo na implantação da ECF, portanto, seria interessante averiguar como essas empresas estão enfrentando a nova realidade da convergência e das exigências do governo brasileiro.

REFERÊNCIAS

ADDE, T. V. **O fim do império e o nascimento da República**: o desenvolvimento da contabilidade brasileira durante a Primeira República. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUCSP, 2012.

BANCO MUNDIAL. **Latin América & Caribbean (Developing Only)**. Disponível em: <<http://data.worldbank.org/region/LAC?display=graph>>. Acesso em: 31 mar. 2016.

BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL – BNDES. Categoria de Faturamento. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Apoio_Financeiro/porte.html>. Acesso em: 31 mar. 2016.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42**, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em: 31 mar. 2016.

_____. **Decreto nº 6.022**, de 22 de janeiro de 2007. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>. Acesso em: 31 mar. 2016.

_____. **Decreto Presidencial**, de 03 de abril de 2000. Institui Grupo de Trabalho Interministerial para examinar e propor políticas, diretrizes e normas relacionadas com as novas formas eletrônicas de interação. Brasília. Publicado no D.O.U. de 04.04.2000, Seção I, pág. 4.

_____. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 31 mar. 2016.

_____. **Lei nº 10.276**, de 10 de setembro de 2001. Dispõe sobre o ressarcimento das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e para a Seguridade Social - COFINS incidentes sobre insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à exportação. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10276.htm>. Acesso em: 31 mar. 2016.

_____. **Lei nº 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm>. Acesso em: 31 mar. 2016.

BRASIL. **Lei nº 11.941**, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm>. Acesso em: 31 mar. 2016.

_____. **Lei nº 12.973**, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nos 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 31 mar. 2016.

COSTA, P. S. **Implicações da adoção das IFRS sobre a conformidade financeira e fiscal das companhias abertas brasileiras**, Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo. São Paulo: FEA/USP, 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Conheça o CPC.** Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC>> Acesso em: 31 mar. 2016.

DIAS, E. M.; MELLO, N. O.; FERNANDEZ, M. L. A. *The evolution of the Eletronic Tax Documents in Latin America. 8th International Conference on System Science and Simulation Engineering, WSEAS*, v.5, p.294-301, 2010. Disponível em: <<http://www.wseas.us/e-library/transactions/control/2010/89-101.pdf>>. Acesso em: 31 mar. 2016.

DUARTE, R. D. **Big Brother Fiscal na Era do Conhecimento.** 1ª Ed. Belo Horizonte: Quanta Editora e Empreendimento Ltda., 2008.

FANG, Z. *E-government in Digital Era: Concept, Practice and Development. International Journal of the Computer. The Internet and Management*, v.10, n.2, p.1-22, 2002.

FERNANDES, E. C. **Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL.** 1ª Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FOLHA DE SÃO PAULO. **Supercomputador da Receita irá caçar sonegadores.** 16 de outubro de 2005. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u101359.shtml>>. Acesso em: 31 mar. 2016.

FREITAS, H.; OLIVEIRA, M.; SACCOL, A.; MOSCAROLA, J. O método de pesquisa survey. **Revista de Administração**, v.35, n.3, p.105-112, 2000.

FUJI, A. H.; SLOMSKI, V. Subjetivismo responsável: necessidade ou ousadia no estudo da contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 14, n. 33, São Paulo, 2003. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34109>>. Acesso em: 31 mar. 2016.

GARCIA, E. R. **Contabilidade Fiscal – Regulamentação da Lei nº12.973/2014 e pela IN RFB nº 1.515/2014.** 1ª Ed. São Paulo: IOB, 2015.

GERON, C. M. S. **Evolução das práticas contábeis no Brasil nos últimos 30 anos: da Lei 6.404/76 à Lei 11.638/07.** Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2008.

GERON, C. M. S; FINATELLI, J. R; FARIA, A. C.; ROMEIRO, M. C. SPED – Sistema Público de Escrituração Fiscal Digital: percepção dos contribuintes em relação aos impactos de sua adoção. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v.5, n.2, art.3, p.44-47, 2011.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GONZALES, A. **Alterações no patrimônio líquido a partir de 2010 e a percepção dos docentes de contabilidade.** Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo. São Paulo: FEA/USP, 2013.

_____. Lei nº12.9973/2014 consolida IFRS na Contabilidade Brasileira. **Revista Gestor Contábil.** 12^a Ed. jan-2015. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/publicacoes/gestor_contabil/gestor-contabil_12.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2016.

*INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE – IASC. **About the International Accounting Standards Committee (IASC).*** Disponível em: <<http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/history/resource25>>. Acesso em: 31 mar. 2016.

*IFRS FOUNDATION. **Access the unaccompanied Standards.*** Disponível em: <<http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>>. Acesso em: 31 mar. 2016.

IOB ONLINE. Informações Objetivas e Publicações Jurídicas. **Procedimento Escrituração Contábil Fiscal (ECF).** Disponível em: <<http://www.iobonline.com.br/pages/coreonline/coreonlineDocuments.jsf?guid=IE83A9195D1F98ADFE040007F0100347E¬a=1&tipodoc=3&esfera=FE&ls=2&index=5>>. Acesso em: 31 mar. 2016.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade.** 10^a Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, S; MARTINS, E; CARVALHO, L. N. Contabilidade: Aspectos Relevantes da Epopeia e sua Evolução. **Revista de Contabilidade Financeira**, v.16, n. 38, 2005.

LIMA, E. S. **Pesquisa sobre redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no Sistema Público de Escrituração Fiscal – SPED no Brasil.** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUCSP, 2013.

LOPES DA SILVA, L. **Contabilidade Avançada e Tributária.** 4^a Ed. São Paulo: IOB, 2015.

MATARAZZO, D. C. **Análise Financeira de Balanços – Abordagem Gerencial.** 6^a Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MELLO, H. R. **Lucros Contábil e Fiscal: Efeitos do Regime Tributário de Transição – RTT.** Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo. São Paulo: FEA/USP, 2011.

MELLO, N. O. **Os documentos fiscais eletrônicos no Brasil e na América Latina e seus impactos na automação de processos e no intercâmbio eletrônico de informações na cadeia logística.** Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo. São Paulo: FEA/USP, 2014.

MENEZES, J. Governo eletrônico: introdução do SPED em Portugal baseado no modelo brasileiro. **Revista Economia & Gestão**, v.12, n. 29, p.4-18, 2012.

NASCIMENTO, A. R. do; JUNQUEIRA, E.; MARTINS, G.de A. Pesquisa Acadêmica em Contabilidade Gerencial no Brasil: Análise e Reflexões sobre Teorias, Metodologias e Paradigmas. **RAC - Revista de Administração Contemporânea**, v. 14, n. 6, p.1113-1133, 2010.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS – ONU. **World Public Sector Report 2003:**, E-Government at the Crossroads. Department of Economic and Social Affairs. United Nations New York, 2003. A United Nations Publication. Publication No.: ST/ESA/PAD/SER.E/49. Sales No.: E.03.II.H.3. ISBN No.: 92-1-123150-7. Printed in the United States of America. October 2003

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO – OCDE. *The e-Government Imperative.* **ECDE Journal on Budgeting**, v. 3, n.1, 2003.

PADOVEZE, C. L. **Sistemas de informações contábeis:** fundamentos e análise. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PADOVEZE, Clóvis L.; BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da S. J. **Manual de Contabilidade Internacional: IFRS – USGaap – Teoria e Prática.** 1ª Ed. São Paulo: Editora Cengage Learning, 2011.

PETERS, Marcos. **Comentários à Lei 11.638/07.** São Paulo: Saint Paul Editora, 2008.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL – RFB. **Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Contábil e Fiscal (ECF).** Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/SPED/sistemas/ecf/download.htm>>. Acesso em: 31 mar. 2016.

_____. **Instrução Normativa RFB nº 1.272**, de 4 de julho de 2012. Altera a Instrução Normativa RFB nº 967, de 15 de outubro de 2009, que aprovou o Programa Validador e Assinador da Entrada de Dados para o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT). Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/noticias/2012/junho/noticia-26062012.htm>>. Acesso em: 31 mar. 2016.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL – RFB. **Instrução Normativa RFB nº 1.422**, 19 de dezembro de 2013. Dispõe sobre a Escrituração Contábil Fiscal (ECF). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=48711>>. Acesso em: 31 mar. 2016.

_____. **Instrução Normativa RFB nº 1.515**, de 24 de novembro de 2014. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas, disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, e dá outras providências. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=58604>>. Acesso em: 31 mar. 2016.

_____. **Instrução Normativa RFB nº 1.586**, de 03 de setembro de 2015. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.077, de 29 de outubro de 2010, que dispõe sobre o Centro Virtual de Atendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil (e-CAC). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=67559>>. Acesso em: 31 mar. 2016.

_____. **Instrução Normativa RFB nº 989**, de 22 de dezembro de 2009. Institui o Livro Eletrônico de Escrituração e Apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica Tributada pelo Lucro Real (e-Lalur). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15955>> Acesso em: 31 mar. 2016.

_____. **Instrução Normativa RFB nº 1.353**, de 30 de abril de 2013. Institui a Escrituração Fiscal Digital do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica (EFD-IRPJ). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=41521&visao=anotado>> Acesso em: 31 mar. 2016.

_____. **Instrução Normativa RFB nº 1.633**, de 03 de maio de 2016. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013, que dispõe sobre a Escrituração Contábil Fiscal (ECF). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=73407&visao=anotado>> Acesso em: 15 mai. 2016.

_____. **13 projetos relacionados ao SPED**. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 31 mar. 2016.

_____. **Objetivos do SPED**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/967>> Acesso em: 31 mar. 2016.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB, **SPED**. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 31 mar. 2016.

RICARDINO, A; CARVALHO, N. L. Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças**, v.15, n.35, São Paulo, 2004. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772004000200002>. Acesso em: 31 mar. 2016.

RODAS, M. L. G; NARANJO, C. F. M. **Analisis del proceso de implementación de la facturación eletrónica en el Ecuador desde el año 2009**. Bachelor Thesis. Universidad Cuencas/Ecuador, 2011.

SCHEDLER, K.; SCHARF, M. C. *Exploring the Interrelations Between Electronic Government And The New Public Management. A Managerial Framework For Electronic Government. Chapter* Towards the E-Society. Volume 74 of the series IFIP International Federation for Information Processing, 2002 pp 775-788. Disponível em: <http://link.springer.com/chapter/10.1007%2F0-306-47009-8_57> Acesso em: 31 mar. 2016.

SEBOLD, M; SCHAPPO, C; PIONER, L; PIONER, J. Evolução da contabilidade brasileira: do governo eletrônico ao sistema público de escrituração digital – SPED. **4º Congresso de Iniciação Científica em Contabilidade**. Florianópolis – SC. UEM-Paraná, v.31, n.2, p.23-32, 2012.

SILVA, L. L. **Contabilidade Avançada e Tributária**. 4ª Ed. São Paulo: IOB, 2015.

SILVA, C. C. A., Reis, A. J. & Silva, S. L. A história da Contabilidade no Brasil. **Seminário Estudantil de Produção Acadêmica**, v.11, n.1, 2007. Disponível em: <<http://revistas.unifacs.br/index.php/sepa/article/viewArticle/299>>. Acesso em: 31 mar. 2016.

SILVA, M. S.; ASSIS, F. A. A história da Contabilidade no Brasil. **Periódico Científico Negócios em Projeção**, v.6, n.2, 2015.

TOIGO, L. **Um estudo sobre a influência dos sistemas de informações nos processos administrativos e na contabilidade**, Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Universidade do Vale do Rio dos Sinos. São Leopoldo: UNISINOS, 2007.

VIANNA, I. O. A. **Metodologia do trabalho científico**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Pedagógica e Universitária Ltda., 2001.

ZEFF, S. A. A Evolução do IASC para o IASB e os Desafios enfrentados. **Revista Contabilidade & Finanças**, v.25, São Paulo, 2014. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772014000500300>. Acesso em: 31 mar. 2016.

APÊNDICES

APÊNDICE A: QUESTIONÁRIO PARA COLETA DE DADOS

Programa de Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)
Rua Ministro Godói, 969 – 4º andar
Perdizes, São Paulo – SP
CEP 05015-000



Questionário de Pesquisa

Informações gerais

Informações básicas do pesquisado e da empresa.

- 1) Nome (opcional):

- 2) Atribuição funcional:
 - () Analista.
 - () Coordenador.
 - () Gerente.
 - () Diretor.
 - () Outro (especifique)

- 3) Escolaridade:
 - () Ensino médio completo.
 - () Ensino superior incompleto.
 - () Ensino superior completo.
 - () Pós-graduação.
 - () Outro (especifique)

- 4) Escolha a faixa de faturamento anual aproximada da sua empresa (em R\$):
 - () Até 3,6 milhões.
 - () Entre 3,6 e 16 milhões.
 - () Entre 16 e 90 milhões.
 - () Entre 90 e 300 milhões.
 - () Acima de 300 milhões.
 - () Não sei.

5) Ramo de atividade:

- Agropecuária.
- Comércio.
- Indústria.
- Serviços.
- Tecnologia / E-comercio.
- Outro (especifique)

6) Localização da empresa (matriz):

- Centro-Oeste.
- Nordeste.
- Norte.
- Sudeste.
- Sul.

7) Em qual ano a empresa adotou a opção de envio do ECF?

- Ano calendário 2014 (exercício 2015).
- Ano calendário 2015 (exercício 2016).
- Empresa não é obrigada a enviar o ECF.

8) O setor responsável pelo envio do ECF é composto por:

- Equipe interna composta por colaboradores.
- Equipe mista composta parcialmente por colaboradores e terceiros.
- Equipe externa composta por terceiros.

Fator Humano: percepções relativas à Escrituração Contábil Fiscal (ECF)

9) Fator Humano: foi necessário investir em treinamento para a equipe devido à implantação/execução do ECF?

- Não foi necessário investimento.
- Foi necessário investir pontualmente em treinamento.
- Foi necessário investimento razoável em treinamento.
- Foi necessário investimento alto em treinamento.
- Foi necessário investimento muito alto em treinamento.
- Não sei.

10) Fator Humano: houve a necessidade de se designar a equipe para treinamento devido à implantação/execução do ECF?

- Não foi necessário designar a equipe.
- Apenas uma parte pequena foi designada para treinamento.

- Aproximadamente metade da equipe precisou ser designada para treinamento.
- Mais da metade foi designada para treinamento.
- Toda a equipe foi designada para treinamento.
- Não sei.

11) Fator Humano: houve mudança no quadro de colaboradores devido à implantação/execução do ECF?

- Não foi necessária contratação.
- Sim, somente colaboradores temporários.
- Sim, foi necessário o aumento pontual do quadro de colaboradores.
- Sim, foi necessário aumento relevante do quadro de colaboradores.
- Sim, foi necessária a criação de uma equipe para atender o ECF.
- Não sei.

12) Fator Humano: houve a necessidade de readequação da equipe devido à implantação/execução do ECF?

- Não foi necessário.
- Sim, foi necessário readequar poucas funções.
- Sim, foi necessária uma readequação razoável nas funções da equipe.
- Sim, foi necessária uma mudança grande nas funções da equipe.
- Sim, foi necessária uma mudança estrutural nas funções da equipe envolvendo outros setores.
- Não sei.

13) Deseja fazer algum comentário adicional referente ao Fator Humano?

Fator Tecnologia: percepções relativas à Escrituração Contábil Fiscal (ECF)

14) Fator Tecnologia: foi necessário investimento em software devido à implantação/execução do ECF?

- Não foi necessário.
- Sim, foi necessário melhoria no software existente.
- Sim, foi necessária a compra de um novo software.

15) Fator Tecnologia: Em se tratando de ordem de grandeza como avalia os custos para a realização das melhorias nos software já utilizado pela empresa devido à implantação/execução do ECF?

- O investimento foi baixo.
- O investimento foi razoável.
- O investimento foi alto.
- O investimento foi muito alto.

Não sei.

16) Fator Tecnologia: Em se tratando de ordem de grandeza como avalia os custos de investimento para aquisição de um software exclusivo para implantação/execução do ECF?

- O investimento foi baixo.
- O investimento foi razoável.
- O investimento foi alto.
- O investimento foi muito alto.
- Não sei.

17) Fator Tecnologia: foi necessária a contratação de serviços adicionais referentes à aquisição ou melhoria do software devido à implantação/execução do ECF?

- Não foi necessário.
- Sim, porém o investimento foi pequeno.
- Sim, o investimento foi razoável.
- Sim, o investimento foi alto.
- Sim, o investimento foi muito alto.
- Não sei.

18) Deseja fazer algum comentário adicional referente ao Fator Tecnologia?

Geral: percepções relativas à Escrituração Contábil Fiscal (ECF)

19) Qual foi o principal material de consulta utilizado para implantar o ECF?

- Consultoria.
- Periódico (livro, jornal, revista).
- Meio eletrônico (e-mail ou site especializado).
- Legislação.
- Outro (especifique)

20) Em linhas gerais, como você avalia a transição do RTT (FCONT) para o ECF?

- Empresa não utiliza o RTT (FCONT).
- Foi uma transição desgastante com prejuízos superando os benefícios.
- Foi uma transição neutra (sem grandes impactos).
- Foi uma transição tranquila com benefícios superando qualquer prejuízo.
- Não sei.

21) Desconsiderando as mudanças no departamento contábil, houve alteração nos procedimentos/processos internos em outros setores devido à implantação/execução do ECF?

- Não ocorreram mudanças nos procedimentos internos.
- Sim, as mudanças foram pouco significativas.
- Sim, as mudanças foram significativas.
- Não sei.

22) Com a implantação/execução do ECF, foram necessários mudanças nos critérios de reconhecimento dos lançamentos contábeis x fiscais. Devido a isso, houve alteração nos procedimentos/processos internos do departamento contábil?

- Não ocorreram mudanças nos procedimentos internos.
- Sim, as mudanças foram pouco significativas.
- Sim, as mudanças foram significativas.
- Não sei.

23) Se comparável à DIPJ, houve mudança de postura referente aos dados transmitidos pelo ECF relacionados às adições e exclusões da base tributável?

- Não, as informações que constavam na DIPJ são as mesmas do ECF.
- Sim, porém de pouca relevância devido a conservadorismo.
- Sim, razoavelmente relevantes.
- Não sei.

OBS: Postura é ser mais arrojado ou mais conservador na adoção dos métodos contábeis e fiscais, principalmente quanto à base de adição e exclusão do lucro tributável.

24) Você entende que a implantação do ECF atende ao objetivo de simplificação das obrigações acessórias propostas pelo governo?

- Não ocorreram mudanças significativas.
- Não, pois as informações contidas no arquivo foram ampliadas.
- Sim, pois já está desobrigando a entrega do FCONT, DIPJ e LALUR.
- Sim, pois outros projetos SPED e a ECF já facilitaram o processo de transmissão e envio das obrigações.
- Não sei.

25) Deseja receber o resultado desta pesquisa por e-mail? Lembrete: os dados serão apresentados de maneira consolidada e anônimo (sem a possibilidade de identificação).

- Não.
- Sim (insira seu e-mail aqui)

APÊNDICE B: CARTA DE APRESENTAÇÃO ENVIADA POR E-MAIL

Prezado(a),

Convido você a participar de uma pesquisa cujo objetivo é qualificar o processo de implantação e execução da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e seus eventuais impactos na rotina da área fiscal/contábil.

Esta pesquisa compõe a dissertação de mestrado de Juliana Margarida Fernandes, aluna do Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), recomendado pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) e reconhecido pelo Ministério da Educação (MEC).

Trata-se de uma pesquisa qualitativa, de caráter exploratório, cujas respostas serão consideradas apenas de forma agregada e sigilosa, conforme exige o Código de Ética em Pesquisa.

O questionário deverá ser respondido completamente para ser efetivamente utilizado na pesquisa.

É possível responder pelo computador pessoal ou por smartphone, basta clicar no botão abaixo "iniciar questionário" que você será direcionado para a página correspondente.

Agradeço antecipadamente por sua importante participação.

Mestranda: Juliana Margarida Fernandes

Orientador: Prof. Dr. José Carlos Marion.