

## **A EVOLUÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL À ERA DIGITAL, COM FOCO NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL E ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL: desafios dos contadores no cenário atual**

Sabrina Eterna de Sousa Prudente Silva

Suelem Thainara Ferreira Costa

Clesiomar Rezende Silva

Bacharel em Ciências Contábeis. E-mail: [sabrina-haruno@hotmail.com](mailto:sabrina-haruno@hotmail.com); [suelemcontabeis@hotmail.com](mailto:suelemcontabeis@hotmail.com).

Prof. Orientador. E-mail: [clesiomarsilva@hotmail.com](mailto:clesiomarsilva@hotmail.com)

### **RESUMO**

O presente artigo busca evidenciar as mudanças ocorridas na profissão contábil, tanto estruturais como intelectuais, ocasionadas pela evolução que o mundo moderno exige. Para tanto, será apresentada a evolução dos processos de escrituração desde as antigas formas de registro até as atuais que surgiram com o desenvolvimento tecnológico, tudo isto analisado em paralelo com as influências que estas transformações trazem ao exercício da profissão contábil. Diante das mudanças, órgãos reguladores atuam criando legislações que suprirão suas preocupações em busca de um controle mais efetivo do cumprimento das obrigações pelas sociedades empresárias, fato que afeta diretamente a atividade dos profissionais contábeis. Tais profissionais, por atuarem como intermediadores das relações, estarão sob exigência de maiores responsabilidades, além de domínio e conhecimento de ferramentas avançadas, como é o caso do Sistema Público de Escrituração Digital, ou SPED, instrumento contábil recente que ocasionou mudanças relevantes para usuários em geral. Diante disto, foi realizada uma análise de todo o processo ocasionado pelas mudanças tecnológicas no meio contábil, e percebeu-se que o profissional obsoleto que não acompanhar os avanços perderá oportunidades de mercado, enquanto o profissional que estiver preparado e que melhor se adaptar possuirá vantagem competitiva em uma sociedade que preza pelo uso de novas tecnologias e exige maior grau de conhecimento. Por fim, para fundamentar as considerações expostas, foi realizada uma revisão bibliográfica embasada em trabalhos de teóricos relevantes acerca dos assuntos abordados, e em suma conclui-se que a constante evolução à qual o mundo está sujeita, afeta diretamente o profissional contábil, que é desafiado a adaptar-se e ao mesmo tempo torna-se um ícone cada vez mais importante para a sociedade.

**PALAVRAS-CHAVE:** Evolução Contábil. Processos de Escrituração. SPED. Desafio do Profissional Contábil.

### **ABSTRACT**

This paper quest highlight the changes in accounting profession, both structural as intellectuals, occasioned by the evolution that modern world requires. For both, will be presented, the evolution of bookkeeping processes since old forms of records until the current which arose with technological development, all this analyzing in parallel with this influences that these transformations bring the exercise of accounting profession. On the changes, regulatory agencies act creating laws that will supply their preoccupation in search of the control more of obligations by business society, fact that affects diary the activity of accounting professionals. Such professionals, for act how intermediaries of the relations, they

will be under requirement of greatest responsibilities, besides domain and know of advanced tools, how is the case of Public System of Digital Bookkeeping, SPED, recent accounting instrument that caused change relevant for users in general. Before this, was realized an analysis of all process raised by the technology changes in the middle accounting, and realized it that obsolete professional that doesn't follow the advances will lose opportunity of market, while the professional who is prepared and that best adapt will have competitive advantages in a society that values by use of new technology and requires bigger degree of know. Ultimately, for substantiate the exposed considerations, it was made a bibliographic review based in theorists works relevant about of subjects discussed, and in short it's concluded that constant evolution to which the world is subject affects directly the accounting professional, that's challenged to adapt and at the same time become a icon each time more important for society.

**KEYWORDS:** Evolution accounting. Bookkeeping process. SPED. Challenge of accounting professional.

## INTRODUÇÃO

A busca por evolução é natural do ser humano, em meio à todas as mudanças ocorridas desde o surgimento da espécie humana até a atualidade, esteve presente também o ato de se contabilizar. Este ato nasceu em tempos remotos e foi utilizado de maneira superficial até mesmo antes do surgimento da escrita, na contagem de rebanhos e bens que formavam patrimônios individuais, com isso, o processo rudimentar de mensuração se aprimorou ao longo dos séculos e deu origem à ciência contábil que conhecemos hoje, a qual se ocupa do estudo das variações patrimoniais das empresas.

Para que estas variações sejam conhecidas e comparadas ao longo dos anos, é importante registrar os acontecimentos, prática que ficou conhecida no mundo contábil como Escrituração.

Então para que estes acontecimentos não sejam perdidos ou esquecidos no tempo é importante que hajam registros. Desta maneira, dentro da contabilidade a escrituração desempenha tal função, pois consiste no registo dos fatos contábeis ocorridos no ambiente das empresas. Um ato de suma importância, pois sabe-se que tal registro colabora para diversos tipos de verificações úteis, como pesquisas futuras que auxiliarão a compreensão da história evolutiva da entidade, por parte dos gestores, os quais conseguem pelos dados arquivados avaliar o andamento das operações e embasar suas tomadas de decisões; e também por parte do Fisco, que possuirá um acervo facilitador do desenvolvimento da entidade ao longo dos anos.

A escrituração constitui-se uma ferramenta importantíssima no cenário contábil, que passou por diferentes métodos e processos ao longo dos anos para aprimoramento, e devido a v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

influência tecnológica, a escrituração também aderiu à este segmento. A partir daí, em meio as inovações da Era Digital e mudanças nas legislações, surge mais um desafio para os contabilistas, pois o cenário atual traz à este profissional um mundo novo a ser explorado e compreendido.

Outro fato aliado à estes avanços tecnológicos cada vez mais desenfreados, consiste na necessidade do profissional contábil de se submeter à diversas atualizações para acompanhar as evoluções. Recentemente, não só conhecimentos de informática estão sendo cobrados deste profissional, vale ressaltar também que no passado o grau de responsabilidade exigido também era menor em relação à atualidade, pois hoje o contador é visto como peça-chave nas organizações, e seu trabalho afetava diretamente a administração das empresas em suas tomadas de decisão.

Buscando compreender os acontecimentos das últimas décadas, este trabalho visa demonstrar como se deu a evolução da escrituração contábil desde os registros primórdios até a atual influência tecnológica, e quais os impactos dessa evolução para o profissional contábil da atualidade, justificando-se pelo fato do mundo moderno estar movido pelo uso da tecnologia informatizada, ferramenta com a qual alguns profissionais contábeis não estão familiarizados e acabam tendo dificuldades na fase de adaptação às mudanças.

Para embasamento teórico dos dados apresentados, foi utilizada uma metodologia de revisão bibliográfica, com pesquisas em livros, revistas, artigos, sites geridos por órgãos competentes e legislação vigente, a fim de proporcionar um conteúdo cronológico da evolução da escrituração desde tempos remotos até suas formas mais atualizadas de registro, e trazer ao leitor a percepção das mudanças ocorridas na contabilidade e como estas impactaram na forma de trabalho do profissional contábil dos dias de hoje.

Portanto, tal estudo tem por objetivo fazer conhecidas todas as modificações que leveram à construção da linha do tempo que a escrituração percorreu até se tornar o que é hoje, por meio da evolução dos processos de escrituração que culminaram na modernização contábil emergente com a Era Digital, tendo foco nas formas de escrituração abrangidas pelo Sistema Público de Escrituração Digital, e ressaltando, justamente pelas modificações ocorridas, quais são os impactos causados na profissão contábil, bem como a importância e responsabilidade deste profissional como intermediador de informações entre empresa e Fisco.

## 1. ESCRITURAÇÃO

### 1.1 Histórico da Escrituração no Brasil e mudanças legislativas

Sendo os primeiros registros rudimentares, chegou-se a um ponto onde a escrituração necessitava ser utilizada de maneira mais formal, para tanto, modelos foram elaborados a fim de proporcionar norteamento e padronização à maneira de registro dos acontecimentos.

No Brasil as primeiras necessidades de adotar um método de escrituração a ser utilizado surgiu por volta de 1808, época do reinado de D. João VI. Neste mesmo ano os contadores dos senhores<sup>1</sup> aceitaram um método conhecido como partidas dobradas utilizado na escrituração mercantil da época, que foi considerado como obrigatório em um alvará publicado ao fim do mês de junho ainda no ano de 1808. O alvará em seu título II dispõe sobre o método da escrituração e contabilidade do erário, esclarecendo que:

I. Para o método de Escrituração e fórmulas de Contabilidade de minha real fazenda não fique arbitrário a maneira de pensar de cada um dos contadores gerais, que sou servido criarem para o referido Erário: ordeno que a escrituração seja mercantil por partidas, por ser a única seguida pelas nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade, para o manejo de grandes somas como por ser mais clara e a que menos lugar dá a erros e subterfúgios, onde se esconde a malícia e a fraude dos prevaricadores (BRASIL, 1808).

Este alvará também destacava o Erário Régio, relatando a responsabilidade de zelar por diversos aspectos como arrecadação, distribuição, e outros. José da Silva Lisboa, o Visconde de Cairu<sup>2</sup> apresentou levantamentos sobre a economia e também um sistema comercial que relatava algumas obrigatoriedades sobre as quais as empresas necessitavam registrar todos os fatos com fins de elaboração dos Balanços Gerais. Entretanto, este ficou conhecido como Código Comercial Brasileiro de 1850. Nesse sentido, Fic (2010, p.8-10) compara os trabalhos de vários autores, e destaca o relato de Franco (1988, p. 54), o qual entende o Código Comercial como a primeira forma de se normatizar a Contabilidade no Brasil, conforme as observações feitas a partir do artigo 14 deste código:

[...] em verdade não estabelecia regras contábeis, mas limitava-se a tratar de formalidades extrínsecas da escrituração [...], que a escrituração nos livros comerciais deveria obedecer às prescrições legais da individuação e clareza de todas as operações realizadas, seguir a ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, raspaduras ou emendas (FRANCO, 1988, p. 54 apud FIC, 2010, p. 08).

---

<sup>1</sup> O que tinha autoridade feudal sobre certas pessoas ou propriedades; proprietário feudal. Proprietário, dono absoluto (FERREIRA, 1999, p. 1836).

<sup>2</sup> Título nobiliárquico ou título de nobreza concedido à José da Silva Lisboa, que no século XVIII, atuava como tal no município de Cairu, localizado no estado da Bahia.

Em consonância, para Sá (2008, p.59) o Código Comercial é considerado como um ponto de partida para o mercado de trabalho contábil, já que por meio dele iniciou-se a consolidação e a determinada elaboração do livro diário. E Schmidt (2000), o julga de grande relevância para estabelecer uma padronização da escrituração, sem normatizar os procedimentos utilizados para este fim.

Fic (2010) continua sua comparação envolvendo outros autores, mas percebe-se até aqui o reconhecimento da importância deste código para os pensadores citados, no sentido de propiciar maior norteamento à forma de contabilização da época.

Em busca de aprimoramento, surgiu no ano de 1860 uma nova lei, de nº 1.083. Tal lei ficou pouco conhecida, mas seu objetivo era de certa forma reestruturar o Código Comercial de 1850, destacando a obrigação que os comerciantes tinham de publicar suas demonstrações e quaisquer outros documentos que tivessem a exigência do Governo. Também, neste mesmo ano adveio o Decreto nº 2.679/60, o qual pretendia estabelecer que documentos fossem enviados às secretarias de Estados pelas Sociedades Anônimas e também pelas instituições bancárias, conforme disposto na lei:

Art. 2º As demais companhias ou sociedades anônimas, assim cíveis como comerciais, publicarão pelo menos semestralmente, ou nas épocas marcadas em seus Estatutos, os documentos de que trata o artigo antecedente, e os remeterão aos respectivos Presidentes e componentes Secretarias de Estado na forma do mesmo artigo (BRASIL, 1860).

Três anos após o este decreto, em 1863, na cidade do Rio de Janeiro iniciou-se a ministração a disciplina de escrituração mercantil a fim de facilitar a formação de profissionais contábeis quanto à escrituração. Em seguida, o Decreto Imperial nº 4.475 de 1870, reconhece no Brasil a Associação dos Guarda-Livros da Corte, regularizando a profissão de guarda-livros<sup>3</sup>, o que influenciou também para o futuro reconhecimento, em 1905, dos cursos de perito-contador e guarda-livros através da Escola Prática de Comércio Álvares Penteado.

Futuramente, outros sindicatos e institutos foram criados, e a partir deles surgiram os conselhos de contabilidade, visando regulamentar a profissão. Em 27 de maio de 1946, foi criado o Conselho Federal de Contabilidade, ou CFC, através do decreto nº 9.295/46, que consiste em uma Autarquia Especial Corporativa dotada de personalidade jurídica. Desenvolvido como uma maneira de disciplinar e moralizar a profissão, este novo órgão existe até os dias atuais, e tem por objetivo orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da

---

<sup>3</sup> Designação dada aos primeiros profissionais que praticavam a contabilidade, justamente pela responsabilidade do profissional em guardar os livros e documentos referentes à escrituração das empresas às quais prestavam serviços.

profissão contábil, na regulamentação da contabilidade por meio de princípios contábeis e normas de natureza técnica e profissional, contando para isso com o auxílio dos Conselhos Regionais de Contabilidade presentes em cada estado e no Distrito Federal, ou CRC's. No decorrer de sua existência, vários recursos foram impostos por esta autarquia, dentre eles em 2010, através da Lei nº 12.249, a obrigatoriedade do Exame de Suficiência na área contábil, prova realizada para obtenção do registro que permite o exercício da profissão (CFC, 2013).

Mesmo havendo várias normatizações durante o século XIX, como os já citados Código Comercial e o Decreto nº 2.679/60, somente após o fim do império que a primeira legislação que trata das sociedades anônimas foi promulgada, no ano de 1891, sendo substituída por uma nova legislação em 1940, e esta por sua vez, pela Lei nº 6.404 em 1978. Tal lei ficou conhecida por Lei das SAs<sup>4</sup>, norma válida até os dias atuais que dispõe sobre as sociedades por ações.

Porém, vale ressaltar que, em acompanhamento com a evolução e mudanças contábeis, com o intuito de se adaptar à realidade atual, a Lei das SAs sofreu algumas adaptações no decorrer do tempo, fator que pode ser percebido através do advento da Lei nº 11.638 de 2007, que orienta as empresas sobre a elaboração e divulgação de suas demonstrações financeiras, alterando algumas regras contábeis afim de que as empresas brasileiras apresentem demonstrativos financeiros elaborados conforme as IFRS<sup>5</sup>, ou Normas Internacionais de Contabilidade (BRASIL, 2007).

Retomando ao processo evolutivo, após a criação da última Lei das SAs em 1978, a evolução decorrente da escrituração contábil fez com que a partir de 1984 houvesse um impacto devido a criação da primeira versão lei 7.256/84, que trata do estatuto da microempresa, onde elas e/ou as demais que fazem parte do lucro presumido tivessem a possibilidade de dispensa de determinados tributos e também da escrituração, embora mantendo a obrigação de arquivar documentos relativos as atividades exercidas pelas mesmas. Lembrando que isto englobaria apenas a esfera fiscal, ou seja, em caso de fiscalização a microempresa não seria obrigada a apresentar sua escrituração contábil, porém nas demais esferas, a saber, previdenciárias, trabalhistas, comerciais, etc., deveria haver exigência de escrituração mesmo se esta foi dispensada na esfera fiscal. Diante disso, ainda assim percebe-se a importância da escrituração devido a exigência na maioria das esferas.

---

<sup>4</sup> Lei das Sociedades por Ações, responsável por reger as sociedades anônimas.

<sup>5</sup> *International Financial Reporting Standards*, ou traduzindo, Normas Internacionais de Contabilidade. v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

Finalmente, em 2002, a legislação dispõe ainda mais sua preocupação com a obrigatoriedade de se escriturar. Por meio da lei nº 10.406/2002, o Código Civil Brasileiro em seu artigo 1.179 determina que:

Art.1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizada ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial, e o de resultado econômico (BRASIL, 2002).

Complementa esta abordagem o parágrafo segundo deste mesmo artigo, o qual informa que, “é dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que refere o art. 970”. Enquanto isso, o art. 970 expõe que “a lei assegurará tratamento favorecido, diferenciado e simplificado ao empresário rural e ao pequeno empresário, quanto à inscrição e aos efeitos daí decorrentes” (BRASIL, 2002).

Em suma, verifica-se que a preocupação de tal lei com a obrigatoriedade de realizar a escrituração atinge o empresário e a sociedade empresária, no entanto o pequeno empresário e o produtor rural são dispensados das obrigações supracitadas no artigo 1.179.

Ao tratar da evolução percorrida pela contabilidade e escrituração, é importante ressaltar também a criação no Brasil do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, através da Resolução CFC nº 1.055/2005, o qual busca regular a contabilidade aos padrões adotados internacionalmente (CPC, 2016). Sendo assim, a partir da elaboração de pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações do CPC, é possível que a maneira de se escriturar adotada no Brasil esteja padronizada com a maneira de se escriturar e contabilizar adotada em outros países, conferindo à contabilidade uma linguagem estrutural global. Em auxílio à este processo de padronização, foi criada também a já referida Lei nº 11.638/07, que permite a adequação da contabilidade brasileira às normas contábeis internacionais.

No decorrer dos anos, inúmeras outras mudanças ocorreram na maneira de se realizar a contabilização no Brasil. Princípios, normas e legislações foram criados, com o objetivo de orientar os profissionais na elaboração de seu trabalho e conferir à contabilidade eficácia na realização de seus registros.

## **1.2 Conceito e importância da Escrituração**

Segundo Osni Moura Ribeiro (2013, p. 50), a escrituração é conceituada como “uma técnica contábil que consiste em registrar nos livros próprios (Diário, Razão, Caixa, etc.) todos os acontecimentos que ocorrem na empresa e que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial”.

Tendo em vista a importância desta técnica, é necessário que ela seja obrigatória. Como demonstrado anteriormente, as disposições sobre esta obrigatoriedade ficam a cargo do Código Civil Brasileiro, mediante Lei nº 10.406/2002.

Além disso, o artigo 1.182 deste mesmo código também esclarece que “[...] a escrituração ficará sob a responsabilidade de contabilista legalmente habilitado, salvo se nenhum houver na localidade”, ou seja, o contador ou técnico em contabilidade registrado no Conselho Regional de Contabilidade, ou CRC, e a empresa terão um contrato estabelecendo os serviços que o contador prestará, como emissão de relatórios, análises e mapas demonstrativos, demonstrações contábeis, juntamente com a indicação de todas as suas responsabilidades.

Os Conselhos de Contabilidade, tanto a nível Federal (CFC) quanto à nível Regional (CRC), constituem-se em importantes órgãos da classe contábil, possuindo por função fiscalizar o exercício profissional e criar normas e princípios reguladores. No que tange às formalidades da escrituração contábil, conforme dispõe a NBC T 2 em seu item 2.1, determina-se que a fim de registrar as operações dos atos e fatos administrativos, por meio de processos manual, mecanizado ou eletrônico, a escrituração deve ser executada em idioma e moeda corrente nacionais e em forma contábil, respeitando a sequência cronológica de tempo, sem conter rasuras, além de ser realizada sempre se baseando em documentos ou elementos que comprovem os atos e fatos ocorridos (CFC, 1983).

### **1.3 Atos e Fatos administrativos**

Osni Moura Ribeiro (2013, p. 50) ressalta que “o controle contábil das empresas começa com a escrituração dos atos administrativos relevantes e de todos os fatos administrativos no Livro Diário, completando-se, depois, nos demais livros de escrituração”.

Entende-se por Atos Administrativos acontecimentos que não alteram o patrimônio, e em decorrência disto em sua maioria não são contabilizados, como por exemplo admissões de funcionários ou assinatura de determinados contratos. Todavia, existem exceções; quando relevantes e passíveis de acarretar modificações patrimoniais futuras, tais atos são considerados operações extrapatrimoniais e registrados em contas de compensação<sup>6</sup>, um exemplo seria o recebimento (ou entrega) de bens de (ou à) terceiros em garantia de dívidas, como ocorre em hipotecas e penhores.

---

<sup>6</sup> Conjunto de contas de uso opcional da empresa para fins controle interno.

Já os Fatos Administrativos são aqueles que causam modificação patrimonial, tanto no aspecto qualitativo quanto no quantitativo, e devem ser contabilizados em contas específicas, um exemplo é o pagamento de salário aos funcionários. Também, os Fatos Administrativos podem ser classificados em três grupos de acordo com as alterações que provocam. O primeiro grupo refere-se aos fatos permutativos, qualitativos ou compensativos, que ocorrem quando se dá a troca entre elementos do ativo e passivo, sem que a situação líquida patrimonial seja alterada; a segunda classificação abrange os fatos modificativos ou quantitativos, neste caso há o envolvimento de contas patrimoniais e de receita ou despesa, de modo que ocorram modificações aumentando ou diminuindo o lucro; e por fim, o último grupo trata dos fatos mistos ou compostos, englobando ao mesmo tempo um fato permutativo e um modificativo, ou seja, seria por exemplo uma troca de elemento que causa aumento ou diminuição no Patrimônio Líquido.

#### **1.4 Lançamentos contábeis**

Santos (2011, p. 53) declara que “ao registro de fato contábil se dá o nome de lançamento ou partida. Portanto, a escrituração é a técnica de manter registros escritos, através de lançamentos contábeis, com o intuito de controlar os elementos patrimoniais de uma entidade”.

Sabe-se ainda que por meio dos lançamentos que a escrituração é processada. Todos os dados relevantes devem estar contidos no Livro Diário, como local e data do fato, contas de débito e crédito, histórico e o valor da operação (RIBEIRO, 2013, p. 63). Portanto, entende-se desta forma que o lançamento contábil não se resume apenas em debitar e creditar, mas é necessária toda uma estrutura que o torne padrão e coeso, contendo os dados relevantes como o valor expresso em moeda nacional, data de ocorrência do fato e um histórico resumindo todo complemento relevante para compreensão da operação.

É importante também que as informações dos lançamentos para escrituração estejam bem estruturadas e de acordo com os princípios da contabilidade, não infringindo nenhuma regra da ciência contábil, e por fim, os dados registrados devem possuir comprovantes idôneos que confirmem que o lançamento é válido. Então, é função do contador arquivar toda a documentação entregue pela empresa por no mínimo 5 (cinco) anos, conforme determinado em lei, pois esta poderá ser solicitada pelo Fisco ou administradores a fim de comprovar a veracidade do registros ou esclarecer qualquer dúvida.

## 2 MÉTODOS DE ESCRITURAÇÃO

Os atos e fatos administrativos possuem modos de serem registrados, são os Métodos de Escrituração. Entende-se por Método o conjunto de meios utilizados para chegar a um fim (NASCENTES, 1988, p. 415). Portanto, método de escrituração é o meio pelo qual são registrados os fatos contábeis, verifica-se a existência de dois.

O primeiro, que atualmente caiu em desuso, é o Método das Partidas Simples, o qual foi considerado ineficiente por envolver o controle de um só elemento. Por exemplo, o livro Caixa se preocupa apenas com o controle de dinheiro; o de Contas a pagar apenas com obrigações específicas (RIBEIRO, 2013, p. 62). Assim, por este método muitas informações são omitidas, não há registro em contas patrimoniais e de resultado, apenas em contas diretamente afetadas como o caixa, e o resultado das operações é conhecido através de comparações periódicas dos totais dos elementos patrimoniais, como bens, direitos e obrigações. Desta maneira muitas vezes acabam-se omitindo informações referentes ao lucro e prejuízo da entidade. Logo, através de partidas simples não é possível que o patrimônio seja controlado em sua totalidade, e portanto, por ser ineficiente e não suprir a necessidade dos interessados decidiu-se abandonar este método.

Já o segundo, é o chamado Método das Partidas Dobradas. Mundialmente conhecido na contabilidade, acredita-se que este esquema de registro e controle das operações se desenvolveu ao mesmo tempo em várias localidades, todavia foi apresentado e estruturado formalmente somente em 1494, em uma publicação denominada *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità*<sup>7</sup>, obra do matemático italiano frade Luca Pacioli.

Este último método possibilita reconhecer todos os elementos que compõe o ativo e passivo, e também todo o resultado do exercício. Por ele determina-se que “todo o lançamento a crédito, numa conta, faz com que surja outra conta, em que é registrada a mesma importância a débito; e vice versa” (PACIOLI, 1494 apud LOPES, 1971, p. 17), ou seja, para cada débito deve haver um crédito de igual valor, como ocorre nos livros Diário e Razão, além disso, mesmo que o débito (ou crédito) sejam efetuado em uma conta ou mais, é preciso que o valor total de ambos sejam iguais. Atualmente esse método é adotado universalmente por permitir um controle global do patrimônio, por ele debitam-se as despesas e creditam-se as receitas, afetando diretamente o Patrimônio Líquido, e fazendo conhecidas todas as variações que provocam lucro ou prejuízo para a empresa.

---

<sup>7</sup> Coleção de conhecimentos de Aritmética, Geometria, Proporção e Proporcionalidade.

v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

### 3 PROCESSOS DE ESCRITURAÇÃO

Entende-se processo como o modo de executar algo, ou seja, em contabilidade é a maneira pela qual se realiza a atividade contábil, em respeito às normas e princípios de contabilidade. Vários processos de escrituração surgiram ao longo dos anos, sendo realizados de maneira manual, maquinizada, mecanizada, e por fim eletrônica.

Sabe-se que o processo manual está ligado aos primeiros registros de escrituração dos lançamentos contábeis. Antes de qualquer avanço na área tecnológica tudo era realizado à mão e por caneta. O primeiro registro de escrituração manual pelo método das partidas dobradas data de 1340, e foi encontrado em Gênova, Itália, nos arquivos municipais da cidade (HENDRIKSEN; BREDÁ, 1999, p. 39).

Através deste processo fazia-se a escrituração dos principais livros manualmente, era um procedimento trabalhoso e minucioso que não permitia agilidade à contabilização, e que atualmente praticamente não existe. Conforme revelam Silva e Silva (2016, p. 80):

Os profissionais que faziam contabilidade manuscrita tinham grande dificuldade em manter as escritas atualizadas, devido ao volume de informações e registros necessários. Fazer um balancete ou um balanço era muito trabalhoso e exigia rigoroso controle das anotações. Essa foi uma fase difícil para os contadores.

Posteriormente com o aparecimento das máquinas de datilografia e de escrever comuns surgiu o processo maquinizado, que consiste na utilização de ferramentas facilitadoras criadas para outros fins mas adaptadas à realidade contábil. Além disso, nesta época o carbono também facilitava o trabalho em livros através de decalque. Já com o advento do processo mecânico, ou mecanográfico, a contabilidade passa a contar com máquinas desenvolvidas exclusivamente para a profissão, tornando a contabilização mais fácil.

De forma muito lenta a Contabilidade foi sendo adaptada aos sistemas mecanizados, iniciando pela ficha tríplice, as máquinas de datilografar, as calculadoras que faziam apenas as quatro operações, cópias com carbono e gelatina, que exigiam um cuidado na operação destes trabalhos (CHELA; SERPE, 2014).

Por fim, com o aprimoramento da tecnologia surgiu por volta da década de 80 o processo eletrônico. Realizado pelo uso de computadores, é o mais utilizado atualmente por possibilitar uma contabilidade mais simples e rápida. Os *softwares* contábeis específicos facilitam a apuração de balanços, demonstrações de resultado, controle de contas, etc. Todos os livros são elaborados de maneira digital, e o documento eletrônico permite modificações sem que ocorram rasuras. Ao fim dos registros, os documentos poderão ser apenas impressos, v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

assinados manualmente e arquivados, ou ainda armazenados nos computadores com assinatura digital válida, dispensando a impressão e contribuindo também na economia de papel e espaço pelo armazenamento eletrônico de tais documentos.

Com a utilização de *softwares* específicos, recursos intelectuais especializados e equipamentos de tecnologia para processamento e guarda das informações, é possível expandir o sistema contábil de forma que ele alcance, integre e registre, nos limites das finalidades definidas, os acontecimentos ocorridos tanto dentro como fora das fronteiras da entidade (HENRIQUE, 2016).

Desde seu surgimento o processo eletrônico cooperou imensamente para agilidade do trabalho contábil, e diante dos avanços tecnológicos espera-se que contribua ainda mais. Algo que de fato veio para mudar e inovar a forma de contabilização é o chamado Sistema Público de Escrituração Digital, mais conhecido como SPED, onde tudo é registrado e arquivado de maneira digital.

#### 4 EVOLUÇÃO DO PROCESSO ELETRÔNICO: a instituição do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED

A medida que o mundo evoluiu a contabilidade trilhou um longo caminho até se tornar o que conhecemos hoje. Como visto, inicialmente todo o processo de escrituração era realizado manualmente, e apesar das dificuldades encontradas, nada impediu que esta ciência social buscasse meios mais eficientes para realização de seus registros, atingindo atualmente a eficácia com o SPED.

O Sistema Público de Escrituração Digital, ou SPED como ficou popularmente conhecido, consiste em uma inovação no processo eletrônico de escrituração, que pretende por meio de diversos *softwares* informatizar a forma como são feitos os registros contábeis, agrupando em seus subprojetos mecanismos que atendem à realização da contabilidade referente à área contábil e fiscal das entidades.

É basicamente um instrumento que simplifica e uni diversas atividades, conferindo validade jurídica à livros e documentos que fazem parte da escrituração fiscal e comercial das organizações, ainda que estes estejam em formato totalmente digital. Sendo assim, por meio do SPED é possível que os contribuintes arquivem dados em um sistema digital, abandonando os papéis que utilizavam no passado.

Tal sistema foi instituído pelo governo brasileiro em 2007, mas a preocupação em criar uma ferramenta que proporcionasse uniformização das informação e maior qualidade das mesmas, atendendo igualmente às três esferas governamentais, ou seja, atendendo interesses e integrando os Fiscos em âmbito Federal, Estadual e Municipal, já havia entrado em discussão v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

à tempos atrás. Desde a ocorrência do primeiro Encontro Nacional de Administradores Tributários, ou I ENAT, em 2004, órgão que teve papel importante nesta questão, pois visa a integração das administrações tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, inclusive no que tange ao compartilhamento de cadastros e informações fiscais, a ideia de busca por novas soluções que atendessem às administrações tributárias vinha sendo disseminada, e logo em seguida, no ano de 2005 com a reunião do II ENAT, protocolos foram assinados visando a possibilidade de desenvolver e implantar os projetos do Sistema Público de Escrituração Digital e da Nota Fiscal Eletrônica, ou simplesmente SPED e NF-e, respectivamente.

A instituição do SPED se deu de fato através do decreto nº 6.022 de 22 de janeiro de 2007, sendo que tal ferramenta faz parte do Programa de Aceleração e Crescimento, ou PAC, o qual busca realizar grandes obras de infraestrutura que contribuam para o desenvolvimento acelerado e sustentável do país. Lembrando que a administração do SPED cabe à Receita Federal do Brasil, ou RFB, órgão que deve zelar pela harmonização das soluções propostas, preservando as particularidades e a autonomia de cada ente signatário, conforme disposto na cláusula terceira do Protocolo de Cooperação ENAT nº 2/2005.

Além de modernizar o formato dos registros contábeis e buscar facilitar o trabalho nas organizações, o novo sistema permite também um maior controle dos dados, minimizando a ocorrência de fraudes.

A contabilidade e o controle fiscal no Brasil estão passando por uma revolução digital, que envolve o aumento da transparência sistêmica e o monitoramento fino e remoto da Receita Federal sobre as operações contábeis e os processos internos das empresas. O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), lançado em janeiro de 2007 pelo governo como parte do Plano de Aceleração do Crescimento (PAC), já começa a ocorrer em grande escala e vai levar à substituição gradual do papel pelo meio eletrônico como suporte das informações que garantem o cumprimento das obrigações acessórias. As contas das empresas circularão pela internet na forma de arquivos digitais e o trabalho de fiscalização se tornará mais preciso e rápido (VILARDAGA, 2009, p. 14 apud CHELA; SERPE, 2014).

Portanto, nota-se que além de agilidade, a Era Digital fornece também maior segurança e transparência das informações, e os benefícios trazidos pelo SPED causam impactos diretos em várias esferas, sendo que as administrações tributárias por exemplo, encontram neste sistema uma forte ferramenta no combate à sonegação, já que o Brasil conta com uma elevada carga tributária e um controle fiscal por vezes ineficaz.

A carga tributária exigida pelo Estado Moderno [...] é desmedida para que se atenda, simultaneamente, os interesses da comunidade e os exclusivos interesses dos detentores do poder. [...] Sob esta realidade se assenta a tendência do pagador de tributos de fugir das leis impositivas, porque as sabe estruturalmente injustas, em sua dimensão atual (MARTINS, 2014, p. 36).

Aliando a ineficácia do controle com a falta de interesse do contribuinte no pagamento dos tributos, tem-se a chamada Evasão Fiscal, ou sonegação, que é entendida como uma maneira ilícita de se esquivar do pagamento de tributos, através da qual o contribuinte decide não pagar suas obrigações, omitindo ou burlando informações, mesmo sabendo que isto se configura em crime. Importante ressaltar que Evasão Fiscal se difere de Elisão Fiscal, pois esta última está ligada ao planejamento tributário como forma de minimizar o peso da carga tributária, ficando assim o contribuinte desobrigado à certos tributos através de meios legais que impeçam a ocorrência do fato gerador e conseqüentemente da obrigação tributária (SILVA, CINTRA, 2014, p. 38 - 39).

Tendo isto em vista, no sentido de reduzir a evasão ou sonegação, o governo busca mecanismos que aumentem a eficiência do sistema tributário e dificultem tais práticas. Ainda há um longo caminho à percorrer neste sentido, mas o chamado governo eletrônico, e a criação de projetos como o SPED, já consistem em um grande passo, por permitir um monitoramento mais acirrado das operações realizadas pelos contribuintes.

Não obstante o maior controle tributário, pode-se dizer que o principal usuário das informações transmitidas pelo SPED acaba sendo o governo, pois, se para as empresas é interessante a adoção do sistema por padronizar a contabilização e minimizar erros involuntários nas demonstrações, para o governo o sistema permite a visualização de todas as informações pertinentes ao conhecimento das práticas da empresa, salvas em um único banco de dados e com acesso em tempo hábil.

Entende-se por usuários todos aqueles que possuem direito de uso, ou possam desfrutar de algo de interesse coletivo, geralmente um serviço público, sendo assim, o SPED atende ao mesmo tempo interesses de vários usuários, e entre estes pode-se destacar o envolvimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda; as administrações tributárias dos Estados, Distrito Federal, e Municípios, mediante convênio com a Receita Federal; e os órgãos e entidades da administração pública federal direta e indireta que possam legalmente regular, normatizar, controlar e fiscalizar empresários e sociedades empresárias.

Tais usuários, conforme suas competências, devem estabelecer por meio do SPED a obrigatoriedade, periodicidade e prazos de apresentação dos livros e documentos por eles exigidos.

Sabe-se ainda que, todas as informações obtidas serão importantes e os interessados as usarão para diferentes fins, todavia, é necessário estar em observância e em respeito ao limite imposto pela legislação em relação ao sigilo bancário, fiscal e comercial das entidades.

Portanto, é importante ressaltar que, as informações oferecidas pelo SPED não possuem acesso amplo aos seus usuários, contendo muitas vezes restrições, e além dos órgãos competentes, os empresários ou sociedades empresárias também poderão acessar as informações que eles mesmos transmitiram.

Percebe-se portanto, que com o advento do Sistema Público de Escrituração Digital inúmeras áreas foram afetadas. A intenção principal deste sistema é implantar gradativamente projetos que diminuam ocorrências de atos inadequados, tanto por erros ou fraudes, permitindo padronização das operações das empresas e maior monitoramento por parte do governo, pois sabe-se que o SPED assegura que os contribuintes repassem corretamente às informações necessárias para cumprimento de obrigações acessórias, e todos os dados podem ser acompanhados e fiscalizados de maneira eletrônica por órgãos competentes.

#### **4.1 Outras considerações acerca do SPED**

Como uma nova ferramenta da era moderna, o SPED conta com princípios e objetivos que atendam ao mesmo tempo interesses diversos, com o propósito de beneficiar além de empresas e órgãos fiscalizadores, também a própria sociedade. Todavia, além dos benefícios há muitos que veem esta nova ferramentas como arriscada e até mesmo vulnerável.

Para melhor entendimento, destacam-se a seguir alguns pontos importantes que o Sistema Público de Escrituração Digital engloba juntamente com sua criação, tais como os objetivos e premissas, os benefícios à diversos, os possíveis riscos e desvantagens, além do universos de atuação e todos os subprojetos existentes atualmente.

##### **4.1.1 Objetivos e Premissas do SPED**

O SPED reúne juntamente com sua criação um conjunto de objetivos e premissas básicas, que se configuram como alicerces norteadores do que se pretende fazer por meio deste sistema. Conforme a página da *internet* regida pela Receita Federal e destinada ao SPED, destacam-se entre eles, quanto aos objetivos, a promoção da integração dos Fiscos, bem como o aprimoramento ao acesso e uniformização de determinadas informações, sejam elas fiscais ou contábeis, sempre em observância à legislação vigente; a padronização das obrigações acessórias devidas pelos contribuintes, possibilitando a transmissão de diversas obrigações a partir de diferentes entidades fiscalizadoras; e facilidade de identificação da sonegação, por meio de fiscalização e controle mais rigorosos, permitindo um cruzamento de

v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

dados e informações de forma mais efetiva e rápida, além de garantir aumento da transparência nas operações (SPED, 2016).

Além disso, algumas premissas importantes podem ser destacadas, como por exemplo, a ideia de que o SPED busca assegurar um melhor ambiente de negócios para as empresas no País, e para que isto ocorra é preciso que as entidades deem credibilidade à Escrituração Digital e disponham de profissionais contábeis que busquem as melhores práticas; também, busca eliminar a concorrência desleal, que ocorre quando o empresário atrai a clientela por meio de práticas ilícitas, prejudicando, conseqüentemente, seus concorrentes em busca de mais clientes e lucro. Conforme Pimentel (2007, p. 58) citado por Costa (2011):

A livre concorrência faz parte da atividade empresarial apresentando-se como fator importante para o crescimento da economia de mercado e como princípio basilar da ordem econômica e financeira no país. Isso porque, a concorrência regularmente praticada, beneficia tanto o consumidor, que tende a adquirir produtos e serviços por preços mais baratos, como o empresário, que poderá maximizar a oferta de bens e serviços.

Para que este tipo de prática ilícita seja eliminada, defende-se a livre concorrência, a qual proporciona aumento da competitividade entre as empresas e permite à sociedade a possibilidade de escolher o melhor produto, preço, condições de pagamento, entre outros (ALMEIDA, 2004, p. 111 apud COSTA, 2011).

A Era Digital também leva à facilidade em promover o compartilhamento de informações contábeis e fiscais por todos aqueles que têm direito de acessá-las, e a entrega do documento fiscal eletrônico é feita via *internet*.

Utilizando como principal ferramenta de auxílio a informática, no SPED o documento oficial é o documento eletrônico com validade jurídica para todos os fins, ou seja, sabendo que documentos são registros de fatos, o auxílio da informática permite substituir os documentos tradicionais (físicos e palpáveis) por modelos eletrônicos que tenham o mesmo valor. Em busca de uma maior organização dos dados, é importante, entretanto, que tais modelos eletrônicos, assim como os documentos físicos, possuam assinaturas das partes envolvidas.

No SPED a assinatura digital é obrigatória e permite conferir validade jurídica à escrituração digital, como estabelecido na medida provisória nº 2.000-2, de 24 de agosto de 2011, que trata da ICP-Brasil e diz em seu artigo 1º que:

Art. 1º Fica instituída a Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, para garantir a autenticidade, a integridade e a validade jurídica de documentos em forma eletrônica, das aplicações de suporte e das aplicações habilitadas que utilizem certificados digitais, bem como a realização de transações eletrônicas seguras.

Neste sentido, para que todo o processo possa ser realizado de maneira digital, facilitando inclusive as relações por não necessitar da presença física dos interessados, foi v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

desenvolvida a certificação digital, que garante por meio da assinatura digital, validade aos documentos eletrônicos, tornando possível realizar assinatura de contratos, operações bancárias, comércio eletrônico, entre outras transações.

Além disso, o SPED busca igualmente identificar e criar na legislação das esferas comercial e fiscal, um suporte jurídico às Escriturações Digitais e também à Nota Fiscal Eletrônica; enfatizar que o contribuinte é o responsável legal pela guarda dos arquivos eletrônicos que contém a Escrituração Digital; contribuir para a redução dos custos por armazenagem e encargos no cumprimento de obrigações acessórias; minimizar a interferência no ambiente do contribuinte; disponibilizar aplicativos para emissão e transmissão da Escrituração Digital e da NF-e para uso opcional pelo contribuinte; e, por fim, promover uma inclusão gradual do projeto, tanto em âmbito fiscal quanto social, de maneira que beneficie toda a sociedade (SPED, 2016).

#### 4.1.2 Benefícios do SPED

Com o intuito de trazer benefícios aos contribuintes, sociedade e administrações tributárias, o projeto SPED conta com mudanças significativas para emissão e gestão de informações fiscais e contábeis, proporcionando menores custos e maior segurança.

Os benefícios oferecidos atingem diversas esferas. No caso do contribuinte vendedor, ou seja, o emissor da NF-e, as obrigações acessórias são simplificadas; as informações prestadas às diversas unidades federadas são uniformizadas; há a redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas; minimização da interferência no ambiente de trabalho aliada à redução do tempo despendido com a presença de auditores fiscais nas instalações, levando assim ao contribuinte realizar suas atividades de forma correta e legal, sem que hajam impedimentos ou visitas fiscais por estar em desacordo com a legislação; redução de custos administrativos, como impressão, aquisição de papéis e livros, envio e armazenagens de documentos, entre outros.

Enquanto isso, para o contribuinte comprador, ou receptor da NF-e, estão entre os benefícios por exemplo a capacidade de eliminar a digitação de notas fiscais na recepção de mercadorias e reduzir erros de escrituração devido à ocorrência de erros de digitação.

Já as Administrações Tributárias se beneficiarão quanto ao aumento na confiabilidade das operações; melhoria no processo de controle fiscal, possibilitando um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos; diminuição da sonegação e aumento da

arrecadação; e por fim, suporte aos projetos de escrituração eletrônica contábil e fiscal da Secretaria da Receita da Federal do Brasil.

Finalmente, para a sociedade o SPED proporciona benefícios como a redução do chamado Custo Brasil, ou seja, dos problemas que dificultam o desenvolvimento do país; combate à sonegação fiscal; auxilia na preservação ambiental por meio da redução no consumo de papel; promove rapidez no acesso às informações e melhoria na qualidade das mesmas; incentiva o comércio eletrônico e o uso de novas tecnologias; padroniza os relacionamentos eletrônicos entre empresas, possibilitando trocas de informações entre os próprios contribuintes a partir de um leiaute padrão; além de proporcionar novas oportunidades de negócios e empregos na prestação de serviços ligados aos meios eletrônicos. Outros benefícios que podem ser percebidos estão ligados também à possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais; e disponibilidade de cópias autênticas e válidas da escrituração para usos distintos e concomitantes.

#### 4.1.3 Riscos e Desvantagens do SPED

O SPED surgiu como um sistema inovador para minimizar falhas e transmitir maior segurança, no entanto, sua propriedade de ser inviolável é passível de discussão, pois com a terceirização dos serviços de Tecnologia da Informação (TI) pelo governo, as empresas de TI acabarão recebendo informações fiscais dos contribuintes, o que pode contribuir para a ocorrência de fraudes.

Além disso, é possível que outras situações se configurem em desvantagens, como por exemplo, caso venham a ocorrer pane no sistema, redes de negócios serão paralisadas; também pela vulnerabilidade dos meios digitais, presume-se que possa haver invasão de *crackers*<sup>8</sup>, violando assim o sigilo fiscal; outra questão esta ligada à complexidade de implantar o projeto, operacionalizar e treinar o pessoal, o que certamente acarretará em altos custos iniciais na contratação de especialistas em TI na fase de adaptação da empresa; por fim, a cultura baseada no uso do papel ainda é bastante forte, e para a maioria das pessoas, os documentos transmitem mais segurança por existirem fisicamente, ao invés de serem meros modelos digitais.

---

<sup>8</sup> Ciberpirata; programadores maliciosos que agem violando, ilegalmente, sistemas cibernéticos.  
v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

Apesar de todas as dificuldades, o SPED ainda busca implementar uma política gradativa de inclusão fiscal e social do projeto, para que este possa ser utilizado por todos e em benefício de todos.

#### 4.1.4 Universo de Atuação do SPED

É fato que a informática já é amplamente explorada na contabilidade. Escriturações fiscais e contábeis são realizadas por meio de *softwares* específicos, e o papel apenas transmite de maneira impressa o que já foi feito por meio eletrônico.

Com o objetivo de ampliar ainda mais as possibilidades que a Era Digital nos fornece, o SPED tem como foco modernizar o sistema de cumprimento das obrigações de cada contribuinte, contando atualmente com diversos subprojetos discriminados na página oficial do SPED na *internet* e direcionados para fins específicos, como é o caso da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e); Escrituração Contábil Digital (ECD); Escrituração Contábil Fiscal (ECF); Escrituração Fiscal Digital, sendo que esta última abrange a EFD ICMS IPI, EFD-Contribuições, e EFD-Reinf ou Escrituração Fiscal Digital das Retenções e Informações da Contribuição Previdenciária Substituída; além disso, completando as modalidades estão inclusos também no universo de atuação do SPED o Conhecimento de Transporte eletrônico (CT-e); a e-Financeira; eSocial; Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e); Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e); e Manifesto de Documentos Fiscais Eletrônicos (MDF-e), tendo cada um sua finalidade, estes subprojetos foram criados para atender à necessidades específicas (SPED, 2016).

Com exceção às declarações anuais de ECD e ECF, os demais programas que o SPED possui, assim como a NF-e, são de envio mensal. Os arquivos gerados por estes programas são transmitidos ao ambiente do SPED via *internet*, e devem estar validados e assinados digitalmente. Alguns ainda se encontram em fase de desenvolvimento, passando por diversas modificações e implementações para se adaptarem à realidade atual e suprirem as necessidades existentes. Entretanto um grande trabalho vem sendo realizado a fim de criar meios seguros para garantir uma aceitação unânime e tornar a escrituração digital uma ferramenta contábil de uso universal.

## 5 OS PRIMEIROS PASSOS PARA IMPLANTAÇÃO DO SPED: Nota Fiscal Eletrônica e Certificado Digital

Existindo desde a década de 70, por muito tempo as notas fiscais foram emitidas manualmente, pois por serem confeccionadas em blocos, mesmo com o advento das máquinas de escrever, era impossível a passagem dos blocos pelas máquinas. Os aprimoramentos neste processo vieram posteriormente com o surgimento do computador e *internet*.

Sabe-se que, sempre que se realiza uma transação referente à venda de produtos ou serviços, deve ser emitida uma nota fiscal, que pode ser entendida como um documento fiscal que comprove a ocorrência do fato. Tal nota deve ser exigida pelos consumidores e demais usuários que atuam intermediando as operações até que o produto chegue ao consumidor final, uma vez que esta nota fiscal documenta a transação, provando que de fato existiu a relação consumerista, e garante direitos ao comprador no caso de reclamações por infortúnios futuros com o produto ou serviço. Além disso, tem caráter obrigatório, e sua não utilização se configura em sonegação fiscal, pois é a partir da emissão da nota que os impostos embutidos na operação serão calculados.

Tendo em vista a importância deste documento, além de torná-lo obrigatório o governo buscou a redução da sonegação com meios mais eficientes de controle. Criou-se então a Nota Fiscal Eletrônica, ou NF-e, em substituição da nota fiscal tradicional. Pelo novo modelo, permite-se que haja maior facilidade no compartilhamento de informações entre contribuinte e Fisco, bem como o cruzamento destas informações.

Dentre os seus principais benefícios estão o aumento da confiança nas relações por procedimentos mais seguros e transparentes, aprimoramento no processo de controle fiscal, combate à sonegação, aumento na velocidade de transmissão de informações, preservação ambiental pela eliminação da impressão em papéis, entre outros.

A NF-e é classificada como um subprojeto do SPED, sua transmissão é feita via *internet*, e o modelo digital dispensa impressão por ser emitido e armazenado eletronicamente, contendo todos os dados da operação.

Ainda, com o uso da NF-e qualquer transação poderá ser comprovada pelo contribuinte ao acessar sites de órgãos específicos, e para facilitar o acompanhamento das mercadorias em trânsito poderá também ser apresentado, como representação da NF-e, o Documento Auxiliar da Nota Fiscal, ou DANFE, que tem validade vinculada à existência da nota fiscal. Entretanto, é importante ressaltar que este documento apenas representa a NF-e, mas não a substitui, sendo portanto considerado como um instrumento auxiliar que possibilita a consulta da nota, permitindo que se confirme a existência da mesma por pesquisas nos sites da Secretaria da Fazenda (SEFAZ) ou da Receita Federal do Brasil (RFB).

Como a proposta do SPED é realizar tudo de maneira digital, a NF-e, assim como os demais subprojetos que dispensam a impressão em papel, necessita de uma assinatura digital com validade jurídica, para tanto, criou-se juntamente com este sistema também o certificado digital, que funciona como uma identidade virtual confiável, a qual permite a realização de negócios de forma virtual, identificando e certificando os interesses de empresários, sociedade empresária e contabilistas de maneira clara, mesmo que estes não estejam presentes fisicamente. Desta forma torna-se possível realizar assinatura de contratos, operações bancárias, comércio eletrônico, entre outras transações.

O certificado digital é emitido por uma determinada Autoridade Certificadora<sup>9</sup> (AC), e quando ele é gerado, conta com duas chaves, uma pública e outra privada. A chave privada é utilizada para assinar os documentos, funcionando como uma identidade virtual da pessoa ou organização, enquanto a pública é utilizada para que a Autoridade Certificadora forneça validade a tal assinatura.

Através do certificado digital, permite-se privacidade; controle de acesso; reconhecimento do remetente; assinatura de formulários; etc. Possui ainda duas modalidades, classificadas como A1 e A3. Em ambos a chave pública é utilizada para solicitar à Autoridade Certificadora a emissão de certificados, enquanto que a chave privada, no A1 fica armazenada no computador e protegida por senha, possuindo validade de um ano, e no A3 fica armazenada em um cartão inteligente que pode ser transportado com o propósito de que o contribuinte realize transações onde desejar, ou então em um *token*, entendido como um dispositivo eletrônico que gera senhas aleatórias instantaneamente, as quais são descartadas em um curto espaço de tempo, garantindo assim maior proteção. Neste caso do modelo A3, o certificado possui validade de dois ou três anos.

No caso da NF-e, a empresa emissora deve obter o certificado digital, e é permitido o tipo A1 ou A3, entretanto, apesar do A3 fornecer maior segurança, para a NF-e recomenda-se o tipo A1 justamente por sua simplicidade e flexibilidade. A emissão de notas é algo corriqueiro que requer um trabalho ágil e fácil, por ficar armazenados no computador dos próprios clientes e ser compatível com a maioria dos softwares de emissão de notas, o certificado A1 torna-se uma melhor opção neste caso.

A implantação da NF-e se deu no II ENAT por meio do Protocolo de Cooperação nº 03 de 2005. No início, não só para as empresas, mas também para Fisco, foi um grande

---

<sup>9</sup> Entidade subordinada à ICP-Brasil, responsável por emitir, distribuir, renovar, revogar e gerenciar certificados digitais. Alguns exemplos são: Serpro; Caixa Econômica Federal; Serasa; Secretaria da Receita Federal do Brasil; Certisign; Valid Certificadora Digital; Solut Certificação Digital; Digitalsign, etc.

desafio a criação padronizada do emissor de nota fiscal, de uma forma que não impactasse os negócios e que fosse suficientemente flexível para aceitar futuras modificações da Legislação Brasileira. Entretanto a NF-e obteve sucesso, foi disseminada gradativamente dando início à uma nova era tributária. Em 2007, conforme o protocolo ICMS nº 10/2007, tornou-se obrigatória para determinadas empresas, e posteriormente novos protocolos foram criados estendendo ainda mais sua obrigatoriedade. No ano de 2007 também, o governo firmou a implantação do projeto SPED, que reconheceu a NF-e como seu primeiro subprojeto e buscou implementar novos.

Como citado anteriormente, no presente momento o SPED conta com 12 (doze) subprojetos, e de fato a NF-e foi importante por abrir portas à criação dos demais. Subsequentemente à sua implantação, debates foram feitos em busca do desenvolvimento de projetos do SPED voltados para as áreas contábil e fiscal, e assim como vistas a seguir, duas importantes declarações foram reformuladas neste projeto, tratam-se da Escrituração Contábil Digital e da Escrituração Contábil Fiscal, obrigações acessórias anuais desenvolvidas em substituição de antigos modelos de contabilização, e que atualmente já são de apresentação obrigatória para determinadas empresas.

## 6 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NO SPED: ECD e ECF

Para que a União possa suprir determinadas necessidades governamentais e também manter os bens públicos de uso comuns, é necessária uma arrecadação de valores, pagos pelos contribuintes conforme exigências legais, e ainda, a fim de se evitar sonegações, os órgãos reguladores também esperam possuir um maior controle dos mecanismos que transmitem as informações relevantes para a cobrança justa das obrigações. Portanto, tais contribuintes, tem a obrigação de informar ao Fisco suas atividades, para que assim os valores devidos sejam conhecidos e o cumprimento das obrigações principais e acessórias possa ocorrer.

No que diz respeito às obrigações principais e acessórias, Fabretti e Fabretti (2011, p. 82) citados por Costa e outros (2013, p. 4), ressaltam que “a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo. A acessória refere-se a deveres administrativos. Por exemplo: inscrever-se no CNPJ, emitir documentos fiscais, escriturar os livros fiscais e contábeis, preencher guias de recolhimento, etc.”.

Atualmente, o SPED buscou elevar o nível de precisão nos dados de algumas obrigações acessórias devidas pelos contribuintes, que poderão ser cumpridas por meio de arquivos digitais, tornando possível que as mudanças ocorridas na empresa sejam conhecidas

v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

em tempo hábil. Estes mecanismos que visam simplificar o cumprimento das obrigações acessórias e reduzir custos, já são obrigatórios à algumas pessoas jurídicas, como é o caso da Escrituração Contábil Digital e Escrituração Contábil Fiscal, declarações anuais importantes que dizem respeito à escrituração, e que serão abordadas mais detalhadamente a seguir.

### **6.1 Escrituração Contábil Digital – ECD**

A Escrituração Contábil Digital, ou ECD, como um dos subprojetos do SPED, visa ser uma forma alternativa de se realizar a escrituração contábil, substituindo o papel por documentos eletrônicos. Após a substituição da nota fiscal em papel pela Nota Fiscal Eletrônica, o governo também buscou substituir os antigos registros contábeis em livros impressos, por livros em formato totalmente eletrônico, os quais serão transmitidos através do SPED à Receita Federal do Brasil.

Estes livros eletrônicos não se diferenciam dos livros já existentes em questão de estrutura ou forma de contabilização, não infringindo, portanto, nenhum princípio contábil. Como declaram Tomelin, Novaes e Bucker (2010, p. 253) “a escrituração contábil é o registro sistemático de quantias, datas e origens de cada fato que altera o patrimônio da entidade”. Em vista disso, todos os dados referentes à Escrituração Contábil já realizada há várias décadas, como a realização de débito e crédito de lançamentos pelo método das partidas dobradas, mantêm-se iguais.

Apesar de não haver modificação em si na essência dos lançamentos quanto ao método, o processo eletrônico traz inúmeras possibilidades, e com elas inevitáveis mudanças. Neste sentido, Tomelin, Novaes e Bucker (2010, p. 251) relatam que:

A informática permitiu uma mudança sensível na atuação do profissional contábil, que antes perdia muito tempo com lançamentos manuscritos. Com isso ficava exposto a erros inadmissíveis nos dias atuais. Pode-se citar como exemplo a liberdade de poder alterar valores de lançamentos em contas, ou históricos a qualquer momento. Esse procedimento, antes da informatização dos escritórios, era admitido somente através de ressalvas nos livros contábeis, o que gerava transtornos.

Sabe-se também que, à medida que este processo eletrônico vai se aprimorando dentro da Contabilidade, são necessárias novas formalidades. Por exemplo, não existindo mais a necessidade de ressalvas em livros físicos por rasuras, e tendo em vista a referida facilidade em alterar lançamentos, é preciso que haja um controle mais rigoroso, evitando assim que se ocorram manipulações de dados. Para tanto, à medida que a Contabilidade evolui no

acompanhamento à Era Digital, também novos mecanismos de segurança são criados a fim de evitar a vulnerabilidade a fraudes.

Se a essência dos registros continua inalterada, na Escrituração Contábil Digital o que muda é o formato de apresentação, que pela modernização, possibilita que documentos sejam desenvolvidos e visualizados eletronicamente, e também mantidos em arquivos eletrônicos com maior segurança. Adequando tudo isto à lei, órgãos competentes atuam destacando as peculiaridades das novas formalidades de registros, e criando e/ou alterando legislações conforme o que exige o cenário atual, acompanhando assim o acelerado ritmo das mudanças no processo evolutivo da Contabilidade.

A ECD foi reconhecida primeiramente pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que em 2005 estabeleceu uma resolução indicando as formalidades e requisitos que esta deveria seguir; tal resolução foi revogada posteriormente, e substituída por uma nova, a Resolução CFC nº 1.299/10, tendo por objetivo “estabelecer os procedimentos técnicos e demais formalidades a serem observados pelos profissionais de Contabilidade quando da realização da escrituração contábil em forma digital” (CFC, 2010).

Quanto à instituição, coube à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a qual determinou que a ECD fosse usada para fins fiscais e previdenciários. Atualmente, o antigo texto de 2007 foi revogado e substituído pela Instrução Normativa RFB nº 1.420/2013.

Em busca de ser uma alternativa à escrituração contábil corriqueira, foi necessário também que o Departamento Nacional do Registro do Comércio (DNRC) regularizasse esta questão. Atualmente o DNRC não existe mais, sendo substituído pelo Departamento de Registro Empresarial e Integração (DREI), revisor das Instruções Normativas (IN) do antigo órgão. Também, a antiga IN DNRC nº 107/08, hoje se encontra revogada pela IN DREI nº 11 de 2013. Esta nova instrução prevê em seu artigo 2º por meio de quais instrumentos os empresários ou sociedades empresárias poderão realizar a escrituração, abarcando no item V os livros digitais entre as formas jurídicas válidas (DREI, 2013).

Outros órgãos que também consideram válidos os livros digitais são a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), através da Circular SUSEP nº 406 de 2010; e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Entretanto, a mera existência dos arquivos não determina que sejam válidos ou não, é necessário que a ECD seja bem elaborada. Desta forma, nota-se que para que haja sucesso, profissionais de tecnologia e contabilistas são indispensáveis para a realização de um trabalho visualmente estruturado e íntegro em seu conteúdo. Sabendo então que a elaboração da ECD

por vezes depende de conhecimentos específicos de informática, os quais os contadores não estão familiarizados, novos custos surgem para as empresas que precisam se adequar.

Por meio da ECD ocorrem mudanças na forma de prestação de informações ao Fisco. Toda informação da empresa será encaminhada ao SPED, para ser acessada pelos autorizados a qualquer momento e de qualquer lugar. O Fisco também terá acesso mais rápido e maior controle das informações emitidas pelas entidades, punindo qualquer fraude encontrada.

Os profissionais contábeis, e principalmente o Contador são a chave principal para que essas informações cheguem ao Fisco (RFB) através da escrituração contábil digital de forma responsável, transparente, objetiva e com a qualidade esperada através das normas e princípios contábeis (RODRIGUES; JACINTO, 2011, p. 59).

As versões digitais da ECD compreendem o Livro Diário, Razão, Balancetes Diários, Balanços, e fichas que comprovem os lançamentos transcritos, além de todos os livros auxiliares destes, se houverem (RFB, 2013). Esta declaração, assim como um livro normal de escrituração, deve conter os Termos de Abertura e Encerramento, juntamente com as demonstrações à que o empresário ou sociedade empresária estão obrigados, como é o caso do Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Exercício, entre outras.

Sabe-se que a escrituração contábil é obrigatória, como já mencionado no artigo 1.179, lei nº 10.406/2002 do Código Civil, e que a forma de se realizar esta escrituração varia, conforme também visto no artigo 2º da IN DREI nº 11 de 2013, sendo a ECD uma destas formas. Para o DREI todas as formas são válidas, cabendo ao contribuinte decidir qual adotar. No entanto, a Receita Federal em sua IN RFB nº 1.420/2013, artigo 3º, destaca casos onde apenas a ECD será aceita como forma de escrituração. É o que ocorre com todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do imposto sobre a renda com base no lucro real; as tributadas com base no lucro presumido, em determinados casos; as imunes e isentas quando determinado por lei; e as Sociedades em Conta de Participação, ou SCP (RFB, 2013).

O parágrafo 1º desta mesma instrução determina que “fica facultada a entrega da ECD às demais pessoas jurídicas”, entretanto, através da adoção deste modelo digital de escrituração, promete-se aos contribuintes redução de gastos com impressões de livros e armazenamento, configurando-se desta maneira uma vantagem à entidade que opta por tal recurso ainda que não obrigatório ao seu segmento. Aliado à isto, ressalta-se também que esta entidade ingressará prematuramente na nova Era Digital, a qual busca de maneira gradual substituir formas ultrapassadas de escrituração, inovando cada vez mais os mecanismos contábeis; e uma adoção espontânea dos novos paradigmas desta Era, poderá colocar a empresa à frente das atuais concorrentes de mercado.

Vale lembrar também que na ECD os livros Diário e Razão compreendem um mesmo arquivo, e em vista disso, o CFC determina que o Programa Validador e Assinador, ou PVA, permita a visualização das informações nos dois formatos. Neste mesmo sentido, a Resolução CFC nº 1.299/10 determina em seu item 10 que “o Livro Diário e o Livro Razão constituem registros permanentes da entidade e, quando escriturados em forma digital, são constituídos de um conjunto único de informações das quais eles se originam”.

Este programa validador foi desenvolvido para validar a escrituração digital, identificando e alertando sobre irregularidades. Por ele é possível manejar todo o conteúdo do arquivo através de funções como digitação, alteração, exclusão, restauração, geração de cópias de segurança, assinatura digital, transmissão ao SPED, entre outras.

O PVA existe em diferentes versões para atender às demais modalidades. No caso da ECD, o programa que verifica o arquivo gerado antes que este seja encaminhando ao SPED está disponível para *download* gratuitamente no site da Receita Federal. O artigo 4º da IN RFB nº 1.420 destaca entre as funcionalidades do PVA a validação do arquivo digital da escrituração; a assinatura digital do livro; visualização da escrituração conforme a forma tradicional vista no livro em papel; transmissão para o SPED; consulta à situação da escrituração, que servirá para acompanhar o processo de autenticação e conhecer exigências no caso de deficiências no instrumento; entre outras (RFB, 2013).

Todavia, a validação do arquivo da ECD não garante que ele não seja passível de falhas, portanto é imprescindível que haja fiscalização, sendo papel dos administradores e contadores repassar informações que reflitam a real situação da empresa. Além disso, juntamente às regras específicas para a escrituração digital, esta também se encontra sujeita às demais especificações da legislação no que tange as escriturações em geral.

Caso o contribuinte não envie a ECD dentro do prazo pagará multa, que será cumulativa até que se faça o encaminhamento do documento ao SPED. Conforme o art. 5º da IN RFB nº 1.420/13 o prazo anual para transmissão da ECD ao SPED é “até o último dia útil do mês de maio do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração” (RFB, 2013).

Para que possua validade jurídica a ECD deve ser encaminhada ao SPED para confirmação do recebimento do arquivo, ou quando necessário para a autenticação pelos órgãos de registro. Após recebido o arquivo na base do SPED, deverá ser paga a guia para análise do mesmo pela Junta Comercial, que após verificação poderá realizara autenticação do livro, o indeferimento, ou declarar estar sob exigência de substituição até que se corrija a irregularidade. Em todos os casos, a Junta Comercial deverá gerar um arquivo complementar

v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

notificando a situação em que a escrituração se encontra a enviá-lo para a base de dados do SPED.

Ainda, no meio eletrônico o certificado digital torna-se indispensável, pois é por meio dele que os usuários de mídia eletrônica têm sua identidade assegurada, e portanto na ECD todos os livros e documentos emitidos de forma eletrônica deverão possuir uma assinatura digital, com certificado de segurança mínimo tipo A3, emitido por entidade credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileiras (ICP-Brasil), garantindo assim a autoria do documento, bem como sua autenticidade e integridade, além de conferir validade jurídica.

Mesmo após enviar o arquivo para o SPED, o contribuinte ainda continua tendo responsabilidade sobre as informações, devendo se comprometer pela guarda e manutenção das mesmas, e a fim de desempenhar um dos propósitos a que se destina, atuando por exemplo na redução do espaço físico de armazenagem pelo contribuinte, o SPED permite também que os documentos em papel sejam digitalizados para arquivamento eletrônico.

## **6.2 Escrituração Contábil Fiscal – ECF**

A Escrituração Contábil Fiscal, ou ECF, baseia-se principalmente na reunião de evidências que comprovem os resultados existentes, e por isso deve estar em sintonia com todo o contexto de escrituração abarcado pelo SPED. É tida como o livro que reúne em uma única base de dados informações contábeis, fiscais e societárias do SPED, proporcionando resultados impactantes entre todas as áreas de escrituração, além de atuar como mais um mecanismo de controle do Fisco, possibilitando um cruzamento de dados expressivos para a realização de auditorias eletrônicas; diminuindo a sonegação de tributos e a evasão de receitas; e permitindo uma fiscalização mais rápida e eficiente. Nessa perspectiva, Henrique (2016) diz que “com o surgimento da possibilidade da escrituração fiscal e contábil na forma eletrônica, mais o acréscimo constante da carga e a complexidade tributária, o resultado foi uma maior atuação do fisco decorrente do cruzamento de arquivos eletrônicos”

Através da ECF o sujeito passivo informa todas as operações que influenciem na composição da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), sempre de forma transparente para garantir integridade e precisão das apurações. Portanto, esta ferramenta tem por objetivo interligar informações contábeis e fiscais, consistindo em uma nova forma de validação e apuração para o IRPJ e para a CSLL, a qual se baseia em dados oriundos da ECD para realizar suas apurações.

Também, é importante lembrar que as informações exigidas por tal declaração são complexas, e portanto para que a ECF seja gerada é indispensável que o contribuinte possua um sistema contábil ou *software* de gestão adequado, lhe permitindo assim seguir rigorosamente as especificações apontadas no Manual de Orientação próprio da referida declaração, o qual determina por exemplo as informações para preenchimento da ECF, a descrição de seus blocos, o leiaute correto do arquivo a ser importado, e as regras de validação, entrega, e retificação da obrigação. Não obstante, o uso de um sistema contábil informatizado eficaz garante ainda a geração de informações corretas, além de permitir que a apuração do IRPJ e da CSLL atenda aos requisitos exigidos pelo Fisco.

Considera-se a ECF como uma obrigação acessória de caráter fiscal-tributário imposta à todas as pessoas jurídicas brasileiras, exceto as optantes pelo Simples Nacional, que a partir de 2014 substituiu a antiga Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). Foi instituída primeiramente por meio da IN RFB nº 1.422/2013, mas devido à necessidade de atualização, tal instrução foi alterada posteriormente pela IN RFB nº 1.489/2014. Sendo mais complexa e extensa que a DIPJ, a ECF possui 14 (quatorze) módulos e por ela o contribuinte deverá apresentar um maior número de dados, necessitando para tanto de um bom sistema contábil e garantido mais informações para uso do Fisco. Contudo, apesar da ECF ser mais extensa que a DIPJ, e possuir mais dados à serem apresentados, sua implantação trouxe a desobrigação do contribuinte ao extenso preenchimento da ficha referente à apuração do IPI.

Pela ECF determina-se que todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, sejam elas tributadas pelo Lucro Real, Lucro Arbitrado ou Lucro Presumido, juntamente com as imunes e isentas, estão obrigadas ao preenchimento da ECF. Além disso, no que tange às Sociedades em Conta de Participação, cada uma deverá realizar sua própria ECF, utilizando neste caso os CNPJ do sócio ostensivo e CNPJ ou Código da SCP.

No entanto, existem exceções quanto à obrigatoriedade, como ressalta o parágrafo 2º do artigo 1º da IN RFB nº 1.422/2013, dizendo que esta não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional<sup>10</sup>; aos órgãos públicos, autarquias e fundações públicas; e às pessoas jurídicas inativas<sup>11</sup> conforme a IN RFB nº 1.605/2015 (RFB, 2013).

---

<sup>10</sup> Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

<sup>11</sup> Art. 2º Considera-se pessoa jurídica inativa aquela que não tenha efetuado qualquer atividade operacional, não operacional, patrimonial ou financeira, inclusive aplicação no mercado financeiro ou de capitais, durante todo o ano-calendário (RFB, 2015).

Buscando agilizar o trabalho contábil, o SPED possibilita ainda que os saldos e contas da ECD sejam utilizados para preenchimento inicial da ECF, a qual poderá inclusive recuperar saldos finais de outras ECF's de períodos anteriores. Tendo em vista esta importação de dados, é importante que todo conteúdo da ECD esteja validado e assinado, padronizado conforme o manual da declaração, e livre de erros para que a elaboração da ECF não seja prejudicada.

Trabalhando em conjunto escrituração contábil e fiscal, o Fisco preocupa-se em identificar qualquer tipo de irregularidade, seja nos impostos pagos ou declarados, na natureza das informações, em relação ao movimento físico de mercadorias ou movimento financeiro da empresa, e principalmente na manipulação da escrituração contábil como forma de facilitar a inadimplência fraudulenta (HENRIQUE, 2016).

Com a Escrituração Contábil Fiscal também é possível preencher e controlar as apurações e saldos do Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur) e do Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs), os quais por meio da ECF se tornam obrigatórios. Neste sentido é preciso que os contadores estejam atentos, pois algumas empresas não realizavam a escrituração destes livros agora exigidos pelo Fisco. Além disso, a ECF também apresenta fichas que contenham informações relevantes, em âmbito econômico e geral, e em um formato novo de preenchimento para as empresas.

Em relação ao prazo, ficou determinado que a partir de 2015 os contadores e as empresas deveriam realizar a entrega ECF referente ao ano-calendário 2014, e ainda por ser uma declaração anual, o arquivo contendo a ECF do ano anterior deve ser transmitido todo ano até o último dia do mês de julho do ano atual. Tal prazo está disposto no artigo 3º da IN RFB nº 1.422/2013, entretanto esta data sofreu várias modificações desde sua demarcação inicial, sendo determinada até o presente momento a entrega da ECF para o mês de julho, conforme alteração dada pela redação da IN RFB nº 1.633, de 03 de maio de 2016, e aquele que não enviar sua declaração até a data fixada por lei estará sujeito às penalidades cabíveis.

Por ser fato que contabilidade e tecnologia estão cada vez mais atuando em conjunto, e que a implantação do SPED proporcionou mais força à essa união, a ECF como um dos subprojetos do SPED, assim como a ECD, também deverá ser assinada digitalmente por meio de certificado digital válido, que garanta maior segurança às informações geradas e entregues nesta declaração.

## 7 A EVOLUÇÃO DAS FUNÇÕES E OS DESAFIOS DO PROFISSIONAL CONTÁBIL EM FACE ÀS INOVAÇÕES DA PROFISSÃO

No cenário atual, o contador deixa de ter a mera função de guarda-livros ou calculador de impostos que exercia no passado, com o tempo sua profissão evoluiu, exigindo maiores responsabilidades e conhecimentos específicos. Assim como declara Marion, (2005) citado por Silva e Krüger (2012, p. 4):

A profissão contábil está passando por um momento de transição onde a fase mecânica foi substituída pela técnica e, atualmente, pela fase da informação. No mercado atual, dificilmente o contabilista conseguirá sobreviver no papel do antigo escriturador ou guarda-livros. Dessa forma, o profissional contábil deve estar em constante evolução, apresentando atributos importantes para o exercício da profissão.

Portanto, o direcionamento da profissão do contabilista destaca-se cada vez mais no âmbito das ciências sociais, sendo que hoje o mercado conta com profissionais gabaritados e extremamente competentes, com capacidade não apenas de calcular guias de impostos e preencher formulários, mas sim de atuar como consultores das empresas às quais prestam serviços. Em vista disso, o contador atua como um auxiliador aos empresários, exercendo o papel de orientador dos mesmos, conforme declara Silva (2003, p. 03), citado por Silva e outros (2008, p. 5):

O profissional contábil precisa ser visto como um comunicador de informações essenciais à tomada de decisões, pois a habilidade em avaliar fatos passados, perceber o presente e prever eventos futuros pode ser compreendido como fator preponderante ao sucesso empresarial.

Neste mesmo sentido, Duarte (2009, p. 16-17) declara que “a informação pura não é conclusiva, não transforma a empresa, não toma decisões nem cria oportunidades. Para que ela tenha valor é preciso utilizar as habilidades humanas de análise e síntese”, ou seja, a realização de um trabalho não depende somente da colheita de informações, mas é preciso compreendê-las a fim de retirar conclusões das mesmas, assim, um contador que atua também como consultor poderá ampliar as possibilidades das empresas fornecendo orientações que contribuam para seu desenvolvimento.

Ainda, aliada às mudanças intelectuais e aumento de responsabilidades ocorridas na profissão ao longo dos anos, um fator que também vem exercendo forte influência é o desenvolvimento tecnológico. Sabendo que atualmente tal desenvolvimento é acelerado, torna-se essencial que o profissional contábil também se adapte à nova realidade tecnológica.

Após percorrer um longo caminho desde o processo manual ao eletrônico, atualmente pode-se dizer que a contabilidade atingiu seu ápice com o desenvolvimento do SPED, projeto instituído com intuito de informatizar todo processo contábil e fiscal das empresas, adotando documentos digitais em detrimento dos papéis físicos.

O contador sendo o intermediador de determinadas informações entre a empresa e o Fisco, é de certa forma quem mais sofrerá com as atualizações das formas de escrituração, tendo que se adaptar aos avanços tecnológicos em acompanhamento com a Era Digital. Portanto, sabendo que a responsabilidade de gerar e transmitir informações sobre certas obrigações do contribuinte é do profissional contábil, torna-se indispensável que este esteja sempre atualizando seus conhecimentos e buscando uma educação continuada, para que assim possa prestar serviços com qualidade e eficácia, desfrutando de toda a agilidade permitida pelas novas ferramentas disponíveis, inserindo-se no mercado, e buscando estar sempre à frente dos concorrentes em quesito de conhecimento e atualização. Enquanto isso, o profissional que não acompanhar o ritmo das mudanças e não buscar atualização de seus conhecimentos ficará obsoleto, e conseqüentemente perderá boas oportunidades de negócios.

O fato é que o contador está sendo, a cada dia, levado ao aperfeiçoamento de suas técnicas para atendimento do fisco e gestão das sociedades empresárias, em virtude disso é preciso estar atento às mudanças para o cumprimento da legislação sem perder foco no crescimento e continuidade das empresas, que é o objetivo maior do profissional contábil (MANOEL et al., 2011, p. 6).

É inegável que o desenvolvimento tecnológico trouxe agilidade aos trabalhos e encurtou distâncias, com isso o mundo precisou se adaptar para conseguir acompanhar o ritmo das mudanças. O governo por exemplo encontrou na tecnologia um forma de aumentar o monitoramento no cumprimento à legislação e padronizar procedimentos, desta maneira, os avanços tecnológicos refletem diretamente no maior controle dos órgãos reguladores em relação à transmissão de dados por empresas, contando com uma fiscalização mais eficaz e maior transparência nas relações.

Entretanto, por tal desenvolvimento ser acelerado, nem todos estão preparados para encarar os novos desafios, sendo assim, alguns contadores enfrentam dificuldades para o exercício da profissão, um exemplo disto é a dificuldade de adaptação ao SPED.

Além de dificultar o trabalho pela exigência de um maior volume de dados à serem apresentados, o SPED também é visto por muitos como um sistema que beneficiará somente às administrações tributárias. Assim como declaram Frezza, Ruschel e Utzig (2001), citado por Costa e outros (2013, p. 16) “os contadores acreditam que o SPED proporciona aumento da burocracia e aumento da carga de trabalho para que se possa oferecer maior assistência e informações necessárias para a adequada implantação de acordo com exigido”, ou seja, rapidamente haverá uma redução de sonegação por maior controle do Fisco, mas em contrapartida os custos iniciais para os contribuintes que adotarão o sistema serão maiores.

Tornou-se um desafio para o contador lidar com as alterações derivadas da Era Digital, pois com o SPED há a exigência de que este profissional detenha um maior domínio da

v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

tecnologia emergente, com o qual o contador muitas vezes não está habituado. Todavia, ao profissional que se adapta rapidamente à nova realidade, atualizando seus conhecimentos e acompanhando o ritmo acelerado das mudanças, este conseguirá um diferencial no mercado, realizando um trabalho que possibilite um maior suporte às empresas, e que de certa forma contribua para a continuidade organizacional, evitando também muitas decorrentes de falhas na apresentação das obrigações.

O aperfeiçoamento sobre o SPED não está limitado a parametrizar dados e entregas de arquivos, está na transmissão de dados com qualidade que demonstre a realidade financeira e contábil da empresa de forma que o usuário das informações possa ter maior objetividade no processo de tomada de decisão (BARBOSA; ROSA; SASSO, 2011, apud COSTA et al., 2013, p. 16).

Ou seja, apesar das dificuldades encontradas torna-se inevitável a adesão do contador à Era Digital e ao SPED, pois a prestação de serviços por profissionais com conhecimentos e métodos atualizados torna-se a cada dia mais almejada por empresas que buscam se adaptar às inovações do mercado competitivo.

Além disso, por a tecnologia moderna ser uma ferramenta que permite inúmeras possibilidades, dentre elas por exemplo o controle de dados em tempo real, através do SPED o Fisco também conta com uma maior fiscalização dos dados contábeis e fiscais emitidos pelos contribuintes, verificando se estão conforme a real movimentação da empresa, e tudo isto poderá ser feito totalmente *online*, o que agiliza o reconhecimento de irregularidades, reduzindo a visita de auditores às instalações das empresas, bem como à evasão fiscal, pois várias informações prestadas pelas empresas muitas vezes são omitidas ou até mesmo modificadas. Portanto, para o governo torna-se interessante a adoção de ferramentas tecnológicas que proporcionem maior controle, como é o caso do SPED, e devido à isto à legislação vem se adequando à nova realidade, para que ferramentas assim tornem-se de uso obrigatório.

No que tange à escrituração, o uso da ECD e ECF já é obrigatório para determinadas empresas. O processo de adesão é gradual, conforme determina a lei, e por vezes há prorrogação dos prazos de apresentação pela dificuldade de elaboração destas demonstrações, pois o sistema exige um alto volume de dados e não aceita falhas. Assim sendo, o fato é que o contador precisa estar preparado, tanto para realizar seu trabalho, quanto para orientar as empresas no repasse de informações verídicas, pois irregularidades acarretarão penalidades, e com os avanços tecnológicos e na profissão contábil, cada vez mais caminha-se para uma adoção global e padronizada de uma contabilidade totalmente informatizada, que visa atender diferentes usuários com informações úteis. Logo, a Era Digital não fornece escapatória, e o profissional desatualizado ficará fora do mercado.

Em vista das grandes exigências inerentes à profissão contábil da Era atual, percebe-se que o contador tem a necessidade de ser um *expert* em diversas áreas, atuando conforme exige a legislação e se mantendo atualizado no mercado competitivo, o que possibilita então, a execução de serviços satisfatórios, que possuam qualidade e eficácia para atender os interessados.

## CONCLUSÃO

Nas organizações, como medida de controle dos dados, os fatos e atos contábeis relevantes devem ser registrados, à este registro dá-se o nome de lançamento, e através de um conjunto de lançamentos surge a escrituração. Também, a fim de registrar os acontecimentos podem ser adotados métodos e processos diferentes, sendo que atualmente o método das partidas dobradas e o processo eletrônico são os mais utilizados.

Sabendo que escriturar nada mais é do que registrar os acontecimentos, e o registro é a principal forma do homem de fazer com que informações que serão úteis à ele ou à terceiros em momentos futuros não sejam esquecidas, a contabilidade por meio da escrituração permite que empresas que possuem sua continuidade evolucionária baseada em números e volume de dados tenham maior controle de suas ações durante seu período de existência.

É importante ainda que os dados obtidos pelos registros sejam analisados em busca da melhoria organizacional e tidos como ponto de partida para entidade traçar metas que visem superar suas próprias expectativas e alavancar os negócios. Portanto, para toda e qualquer empresa é essencial a prática da escrituração, e na busca por realizá-la de maneira eficaz, profissionais capacitados deverão ser contratados. Logo, cabe ao contador realizar a escrituração, registrando os acontecimentos, seja para que a empresa utilize estes dados como uma forma de controle de suas operações, seja para que ela possa prestar contas de seus rendimentos aos órgãos interessados.

Nesse sentido, vale ressaltar que atualmente a contabilidade e o próprio profissional contábil vêm cada vez mais ganhando espaço e se aprimorando. O que era no passado uma forma despreziosa de registro de patrimônios individuais, revela-se hoje como uma ciência social de caráter importantíssimo para condução dos negócios das empresas.

Além disso, com as diversas exigências do governo para com as organizações na busca de informações cada vez mais detalhadas, como é o caso da entrega das obrigações acessórias ECD e ECF por exemplo, declarações obrigatórias e mais complexas que as escriturações anteriores, que devem ser repassadas ao governo contendo informações do contribuinte para v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

que se façam conhecidas as práticas verídicas das empresas e assim a sonegação seja reduzida, no ambiente empresarial surgiu a necessidade de profissionais capacitados para repassar tais informações aos órgãos competentes e também para auxiliar os empresários com opiniões relevantes sobre o ramo de negócio em que atuam.

Portanto, nota-se que o processo de evolução da ciência contábil é contínuo e o contador terá que acompanhar as necessidades da sociedade em geral e buscar supri-las para se manter no mercado, haja vista que todo o avanço da escrituração e da própria contabilidade culminou até o presente momento no surgimento do Sistema Público de Escrituração Digital, ou SPED.

Sabe-se que o SPED buscou facilitar o cumprimento das obrigações por parte dos contribuintes, abrangendo atualmente subprojetos que possibilitem a geração de arquivos digitais para repasse de informações verídicas em tempo hábil. Em vista disso, tal sistema acaba beneficiando os usuários por simplificar o trabalho, reduzir custos, e atuar no combate à evasão fiscal, haja vista que as declarações referentes à ECD e ECF, juntamente com outros projetos, tornam possível ao Fisco possuir efetivo controle das informações prestadas pela empresa totalmente *online* e a qualquer momento.

Portanto, o SPED visto como uma ferramenta contábil inovadora advinda da Era Digital, acarreta também uma maior demanda de profissionais com conhecimentos aprimorados, os quais serão almejado pelas empresas por domínio dos novos procedimentos necessários para transmissão das informações obrigatórias exigidas pelos órgãos reguladores, ou seja, torna-se evidente que aliados ao surgimento de novas ferramentas procedentes do desenvolvimento tecnológico, surgem também novos profissionais que dominem tais ferramentas.

Então, para alcançar êxito diante das mudanças, é necessário que seja realizado um trabalho conjunto entre contador, empresas e Fisco, que atuando em conjunto, de maneira legal, e usufruindo de todos os benefícios que o momento atual fornece, conseguirão benefícios individuais e concomitantes. Vale ressaltar ainda, que o profissional contábil por ser peça-chave nesta relação, deverá estar sempre atualizado e se adaptar às mudanças para não perder seu lugar no mercado de trabalho.

Em face de tudo que foi exposto, percebe-se então o quão importante é o papel do contador junto à nação, pois as empresas integram os alicerces do mundo capitalista em que vivemos, e é este profissional que é responsável pela harmonização da relação entre Fisco e contribuinte, transmitindo informações íntegras e confiáveis que reduzirão a sonegação, fator que afeta toda a sociedade, garantindo ao profissional a realização de um trabalho bem

v. 1, n. 3 (8): Revista Saber Eletrônico, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017 – ISSN 2176-5588

elaborado que abrirá à ele melhores oportunidades no mercado; às empresas que repassam corretamente suas informações uma imagem constitucional limpa que atrai investidores; ao governo o aumento da arrecadação e diminuição da sonegação; e à comunidade uma maior disponibilidade de verbas que poderão ser aplicadas em obras públicas que beneficiarão à todos; além disso, pela aceitação ao uso de novas ferramentas como o SPED, verifica-se também a redução no consumo de papel, outro fator que causa impacto direto no corpo social em geral.

Nessa perspectiva, nota-se que apesar das dificuldades de adaptação ocasionadas para a classe contábil com o surgimento do SPED e demais responsabilidades, é preciso reconhecer a relevância das modificações quanto à valorização da profissão e retorno positivo à sociedade, para tanto, o profissional que busca alavancar seus conhecimentos contribui não só para sua carreira, mas para toda a nação. Obviamente, diante do crescente e acelerado ritmo das mudanças presenciadas nos últimos anos, é evidente que novos desafios surgirão à estes profissionais, no entanto, o que espera-se é a busca constante por adaptação às mudanças, a alavancagem dos graus de conhecimento, e a aceitação do novo, não por tais fatores serem obrigatório, mas por serem benéficos à todos.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Alvará de 28 de junho de 1808. **Coleção de Leis do Império do Brasil**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1808. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/alvara/antioresa1824/alvara-40209-28-junho-1808-572257-publicacaooriginal-95382-pe.html>>. Acesso em: 08 ago. 2016.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 2.679, de 03 de novembro de 1860. **Coleção de Leis do Império do Brasil**. Rio de Janeiro: Typographia Nacional, 1860. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-2679-3-novembro-1860-556786-publicacaooriginal-76916-pe.html>>. Acesso em: 06 ago. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**. Brasília, 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 06 ago. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos de leis anteriores. Brasília, 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm)>. Acesso em 27 nov. 2016.

CHELA, Katherinne Kristinne; SERPE, Marcell. **A evolução da contabilidade: contabilidade manual à tecnológica**. Universidade Estadual de Ponta Grossa – UEPG, Ponta Grossa, 2014. Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/artigos/2048/evolucao-tecnologica-da-contabilidade/>>. Acesso em: 12 ago. 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 563, de 28 de outubro de 1983. **Aprova a NBC T 2.1:** das formalidades da escrituração contábil. Disponível em: <[http://www.oas.org/juridico/portuguese/mesicic3\\_bra\\_res563.pdf](http://www.oas.org/juridico/portuguese/mesicic3_bra_res563.pdf)>. Acesso em: 06 ago. 2016.

\_\_\_\_\_. **O conselho.** CFC. 2013. Disponível em: <[http://www.portalcfc.org.br/o\\_conselho/](http://www.portalcfc.org.br/o_conselho/)>. Acesso: 27 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 1.299, de 17 de setembro de 2010. **Aprova o CT 04:** define as formalidades da escrituração contábil em forma digital para fins de atendimento ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Disponível em: <[http://www.cnpl.org.br/attachments/304\\_RESOLUCAO\\_1299\\_10\\_CFC.pdf](http://www.cnpl.org.br/attachments/304_RESOLUCAO_1299_10_CFC.pdf)>. Acesso em: 17 ago. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Conheça o CPC.** 2016. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>>. Acesso em 27 nov. 2016.

COSTA, Alessandra Gonçalves; CRUZ, Felipe Emmanuel Ferreira; SANTOS, Grazielle Lemos; CUNHA, Mirlyne do Carmo; ASSIS, Poliana de; HANDAM, Svía Ramos; NASCIMENTO, Vanilse Aparecida. **A influência do Sped na atuação do profissional de contabilidade.** Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas de Belo Horizonte – FACISA BH, Belo Horizonte, 2013. Disponível em: <<http://www.sinescontabil.com.br/trabalhos/arquivos/32d37de658c4509f65f08b8a350945db.pdf>>. Acesso em: 17 set. 2016.

COSTA, Dahyana Siman Carvalho. Concorrência desleal. **Âmbito Jurídico.** Rio Grande, n. 87, abr 2011. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=9121](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9121)>. Acesso em 06 mar. 2016.

DEPARTAMENTO DE REGISTRO EMPRESARIAL E INTEGRAÇÃO. **Instrução Normativa DREI nº 11,** de 5 de dezembro de 2013. Disponível em: <[http://drei.smpe.gov.br/legislacao/instrucoes-normativas/titulo-menu/pasta-instrucoes-normativas-em-vigor-05/in\\_11\\_2013.pdf](http://drei.smpe.gov.br/legislacao/instrucoes-normativas/titulo-menu/pasta-instrucoes-normativas-em-vigor-05/in_11_2013.pdf)>. Acesso em: 18 ago. 2016.

DUARTE, Roberto Dias. **Big Brohter Fiscal - III: O Brasil na Era do Conhecimento.** 3. ed. São Paulo: Ideas@work, 2009. 309 p. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=FtZniVF6SqcC&printsec=frontcover&hl=pt-BR#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em: 25 set. 2016.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio Século XXI:** dicionário de língua portuguesa. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FIC, Fernanda Severo. **A evolução da escrituração contábil no Brasil.** 2010. 21 f. Monografia – Curso de Bacharel em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. 2010. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/25721/000751316.pdf?seque>>. Acesso em: 04 ago. 2016.

HENDRIKSEN, Edson S.; BREDA, Michael E. Van. **Teoria da Contabilidade.** Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999. Disponível em:

<[http://pt.slideshare.net/josiel\\_monteiro/teoria-da-contabilidade-1a-ed-1999](http://pt.slideshare.net/josiel_monteiro/teoria-da-contabilidade-1a-ed-1999)>. Acesso em: 12 ago. 2016.

HENRIQUE, Manoel de Almeida. **Livros contábeis: a escrituração contábil no atual cenário tributário**. São Paulo: Trevisan Editora, 2016. 288 p. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=p8rIDAAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=pt-BR#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em 20 set. 2016.

LOPES, Antônio. **Nova biblioteca de contabilidade**. Vol I. São Paulo: Novo Brasil Editora, 1971.

MANOEL, Vanderlei; OLIVEIRA, Claudinei Gomes; PEREIRA, André Luiz; MATA, Altair Roberto. **Escrituração contábil digital: consequências, benefícios e a evolução da profissão contábil**. Instituto de Ensino Superior de Londrina – INESUL, Londrina, 2011. Disponível em: <[https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol\\_15\\_1321048316.pdf](https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol_15_1321048316.pdf)>. Acesso em: 17 set. 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e Evasão Fiscal. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese, v. 16, n. 96, p. 34-46, mar./abr. 2014.

NASCENTES, Antenor. **Dicionário da língua portuguesa da academia brasileira de Letras**. Rio de Janeiro: Bloch Ed., 1988, 667 p.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.420, de 19 de dezembro de 2013. **Dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD)**. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/instrucao-normativa-1420-2013.htm>>. Acesso em: 18 ago. 2016.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa RFB Nº 1.422, de 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: 24 ago. 2016.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa RFB Nº 1.605, de 22 de dezembro de 2015. **Dispõe sobre a Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica (DSPJ)**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=70595&visao=anotado>>. Acesso em: 24 ago. 2016.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral fácil**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. 544 p.

RODRIGUES, José Rodolfo Melo Cavalcante; JACINTO, Michelane da Silva. Escrituração contábil digital, a transparência das informações e o perfil do profissional contábil. **Humanae**, v. 1, n. 4, p. 55-67, ago. 2011. Disponível em: <<http://humanae.esuda.com.br/index.php/humanae/article/view/50/10>>. Acesso em 19 set. 2016.

SANTOS, Franklin Cavalcante da Silva. **Contabilidade básica**. 1. ed. [S.l.]: Clube de autores, 2011. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=kWxIBQAAQBAJ&pg=pt-BR&sa#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em: 06 ago. 2016.

SILVA, Bruno Adrian Carneiro da; CARRACA, Elenice de Oliveira; ALVES, Fabio da Cruz; SILVA, Irene Caires da; PINTO JUNIOR, Marcelo Lanutte; MORAES, Maristela Regina.

**Profissão contábil:** estudo das características e sua evolução no Brasil. Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Oeste Paulista – UNOESTE, São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://www.dcc.uem.br/enfoque/new/enfoque/data/1222197232.doc>>. Acesso em: 25 set. 2016.

SILVA, Clesiomar Rezende; CINTRA, Denise Gomes Barros. Considerações sobre o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). **Revista Saber Eletrônico On-line**, Jussara, n. 01, p. 35-55, jan./jul. 2014. Disponível em:

<[http://www.unifaj.edu.br/revistas/05\\_2014/artigo\\_4.pdf](http://www.unifaj.edu.br/revistas/05_2014/artigo_4.pdf)>. Acesso em: 07 ago. 2016.

SILVA, Patrícia Ouriques Corrêa da; KRÜGER, Cristiane. **O papel do contador frente às novas tecnologias da escrituração contábil com as empresas.** Curso de Bacharel em Ciências Contábeis, Centro de Economia de Ciências e Informática, Universidade da Região da Campanha – CCEI, Bagé, 2012. Disponível em:

<<http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/br/13/contabilidad.zip>>. Acesso em: 24 out. 2016.

SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL. **Conheça o SPED.** Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pasta/show/10>>. Acesso em: 18 ago. 2016

SILVA, Thais Souza da; SILVA, Luzia Ribeiro da. A relevância da escrituração contábil e fiscal com ênfase na evolução do processo de informatização. **Revista Facisa On-line**, Barra do Garças, v. 5, n. 1, p. 78-89, jan./jul. 2016. Disponível em:

<<http://periodicos.faculdadecathedral.edu.br/revistafacisa/article/view/111/87>>. Acesso em 20 set. 2016.

TOMELIN, Ireni Pretzy; NOVAES, Jaice Bernadete V.; BUCKER, Patricia Pereira. A contabilização na era digital: escrituração contábil digital. **Revista de Ciências Gerenciais**. Joinville: Anhaguera Educacional Ltda, v. 14, n. 19, p. 249-268, 2010. Disponível em: <<http://www.pgsskroton.com.br/seer/index.php/rcger/article/viewFile/2592/2474>>. Acesso em: 19 set. 2016.