

SPED BLOCO K: DIFICULDADES A SEREM ENFRENTADAS PELAS NAS PEQUENAS E MEDIAS EMPRESAS

RESUMO

A pesquisa tem como objetivo geral identificar as principais mudanças operacionais que aconteceram nas pequenas e médias empresas com a implantação do Bloco K do SPED ICMS/IPI. A partir de uma descrição das informações requeridas para o preenchimento do mesmo, e também se baseando em artigos sobre a implantação de outras partes do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), verificam-se as dificuldades que as pequenas e médias empresas devem enfrentar com esta obrigação acessória que terá início a partir de 2017 que visa propiciar maior controle na gestão e fidedignidade dos dados relativos aos estoques fornecidos ao Fisco, contribuindo assim para a formação de uma concorrência mais justa entre as organizações. Metodologicamente, este estudo é enquadrado como descritivo, de abordagem qualitativa e tipificado como bibliográfico. Foram realizadas buscas em artigos sobre a implementação de outras partes do SPED e também foram pesquisadas as informações que serão necessárias para o preenchimento do Bloco K, a partir dessas informações a pesquisa descreveu as dificuldades. Como resultado, entende-se que o Bloco K trará alguns desafios para as pequenas e médias empresas, tais como a necessidade de qualificação da mão-de-obra, investimento na aquisição/implantação e/ou manutenção/adaptação de sistemas de controle e gestão de estoques, bem como da internalização da importância das informações prestadas para fins de gerenciamento do negócio. Com o Bloco K, o Fisco poderá atuar de forma mais ágil e eficiente no que diz respeito à autuação e imputação de multa para empresas sonegadas. Por fim, outra vantagem da implementação desta obrigação acessória é que as pequenas e médias empresas tendem a, em um mercado em que todas as organizações atuam dentro da lei, competirem de forma igual e justa, sem a necessidade de utilização de métodos ilícitos para obter algum tipo de vantagem competitiva.

1. INTRODUÇÃO

As pequenas e médias empresas apresentam uma função econômica importante para o país. Sozinhas, elas representam aproximadamente 27% do Produto Interno Bruto (PIB) e uma fonte de receitas para a Administração.

De acordo com Geron et al (2011) a carência de auditores fiscais da receita federal fez com que o Brasil procurasse uma nova forma de controle sobre os recursos, que contribuíram para centralização de informações e fiscalização sobre a arrecadação dos órgãos da Administração Pública direta, autárquica e fundacional. Com isso por meio do Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, foi instituído o Sistema Público de Escrituração Digital, baseado em modelos de governo eletrônico como os que já existiam na Espanha e Chile, (BRASIL, 2007).

Antes disso, em 15 de dezembro de 2006 foi instituído, por meio do convenio de ICMS nº 143/2006, a Escrituração Fiscal Digital (EFD), que determina que todos os contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS), bem como sobre as Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, deverão

transmitir, por meio do software PVA EFD fornecido pela Receita Federal, os seguintes registros: (i) Registro de Entradas; (ii) Registro de Saídas; (iii) Registro de Inventário; (iv) Registro de Apuração do IPI; e (v) Registro de Apuração do ICMS.

Este sistema, de acordo com a cláusula sétima do convenio ICMS nº143/2006, substituiu a impressão dos seguintes livros. (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2006). A informatização desses livros e documentos possibilitou ao governo alcançar um novo patamar de fiscalização, possibilitando uma fiscalização utilizando-se ferramentas de tecnologia da informação, sem que os auditores necessitem fiscalizar manualmente cada empresa, otimizando assim processos e recursos públicos.

Anos depois, em 23 de outubro de 2014, foi publicado no Diário Oficial da União (DOU) regulamento que estabeleceu que empresas industriais ou equiparados deveriam, obrigatoriamente, realizar a escrituração do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque também conhecido como Bloco K do EFD-ICMS/IPI, a partir de 1º de janeiro de 2016.

A implantação total foi adiada em outubro de 2015, sendo gradativa (SINEF 08/15), conforme faturamento: A partir de 1º de janeiro de 2016 para em com faturamento anual igual ou superior a R\$ 300.000.000,00 nas divisões 10 a 32 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE); em 1º de Janeiro de 2017 para estabelecimentos da divisão 10 a 32 do CNAE com faturamento anual igual ou superior a R\$78.000.000,00 e; em 1º de Janeiro de 2018 para os demais estabelecimentos industriais e estabelecimentos atacadistas classificados nos grupos 462 a 469 do CNAE.

No entanto, por meio do ajuste 13 de 15 de dezembro de 2015, houve nova prorrogação dos prazos – agora em um ano, ficando a obrigação inicial das empresas com faturamento superior a R\$300.000.000,00 apenas para 2017 seguindo gradativamente até 2019.

Podem-se verificar algumas informações obrigatórias no guia prático da escrituração fiscal digital – EFD ICMS/IPI (2015 p.121). Para introduzir a importância desse registro, serão exigidas informações sobre cada produto que está em estoque, inclusive produtos em posse de terceiros e produtos de terceiros em posse da empresa, bem como informações sobre itens produzidos como código do item e quantidade de produção acabada. Será exigida também a especificação da quantidade de cada insumo que saiu do estoque e a data de saída do mesmo, inclusive no caso de industrialização efetuada por terceiros.

Com a exigência de prestar estas informações, as empresas basicamente estarão obrigadas a possuir um sistema ERP a fim de controlar os detalhes da produção, visto a necessidade de rastrear os insumos de produção que foram utilizados no período, como também de exigir o alinhamento entre empresas, principalmente no que diz respeito ao estoque em terceiros, fato que exigira um aumento de custos e uma grande mudança na rotina das pequenas e médias indústrias que estão obrigadas a essa escrituração.

Posto isto, surge o problema da pesquisa: **Quais as principais mudanças causadas pela escrituração do Bloco K do EFD-ICMS/IPI nas pequenas e médias indústrias?**

A fim de responder essa pergunta, o trabalho tem como objetivo identificar as principais mudanças operacionais que aconteceram nas pequenas e médias indústrias com a implantação deste sistema.

Com a intenção de atender a esse objetivo se tem os seguintes objetivos específicos, buscar as informações necessárias para atender ao Bloco K e levantar quais mudanças e no que elas podem acarretar ao cotidiano da empresa.

Esta pesquisa procura demonstrar como as obrigações acessórias estão mudando a forma de gerir as empresas, tornando-as mais burocráticas e caras, afim de reduzir a evasão

fiscal e a corrupção na área privada e aumentando a arrecadação de impostos do governo brasileiro. É um sistema que apesar de aumentar o custo das empresas, também poderá gerar profissionalização por parte dos administradores que serão possuidores dessa informação para sua gestão.

A criação de tantas obrigações acessórias vem afetando o cotidiano dentro das empresas que cada vez necessitam de mais tempo para atendê-las. A falta de pesquisas envolvendo as obrigações acessórias rotineiras das empresas, e a necessidade de esclarecimento sobre esse sistema incluindo as modificações dia a dia empresarial para que estas informações possam ser fornecidas justificam essa pesquisa.

A delimitação dessa pesquisa são os decretos e instruções normativas até a data de 15 de dezembro de 2015, as informações contidas no Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital ICMS/IPI do dia 10 de janeiro de 2014.

Este artigo está dividido em cinco seções sendo a primeira a introdução em que estão descritos os objetivos gerais e específicos, tema e problema, a justificativa as delimitações da pesquisa e a sua importância, a segunda seção trata do referencial teórico que aborda a importância dos controles de estoques tanto para a entidade quanto para a fiscalização e como as obrigações acessórias tem ajudado o fisco a exercer sua função. A terceira sessão trata dos procedimentos metodológicos. A quarta sessão nos trás os resultados encontrados por meio da busca de informações no guia pratico do SPED e a quinta sessão é a conclusão obtida com base nessas informações.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Essa etapa trata de assuntos relacionados ao tema proposto, tratando da legislação do SPED, controle de estoque e fatores que propiciem um arquivo próximo a realidade que não acabe comprometendo a empresa.

2.1 Evolução da Contabilidade de dos Controle de Estoque

Conforme Jochem (2008), as escritas cuneiformes das antigas civilizações já propiciavam um controle rudimentar sobre os bens de um grupo de pessoas. Com a evolução da contabilidade ao longo dos anos nota-se uma grande mudança de acordo Marion (2012) em 1494 quando o frade franciscano Luca Pacioli publicou um tratado de contabilidade que até hoje é aceito no mundo contábil, essa publicação tratava sobre as partidas dobradas que são utilizadas como padrão até a atualidade.

Com base na visão em que as civilizações antigas já mantinham controles sobre os bens que possuíam pode-se concluir que de certa forma havia um controle sobre os bens que pretendiam ser vendidos ou trocados afim de manter família. O que é muito próximo da definição de estoque explanada pelo comitê de pronunciamentos contábeis – CPC (2009), estoques são ativos, mantidos para venda, em processo de produção para venda ou ainda materiais ou suprimentos que serão consumidos ou transformados na produção ou prestação de serviços.

Os estoques são de fundamental importância para as companhias segundo Iudícibus et al. (2010, p. 72), “Os estoques estão intimamente ligados às principais áreas de operação das companhias e envolvem problemas de administração, controle, contabilização e, principalmente, avaliação. ”. Iudícibus et al. (2010, p. 72) ainda se refere aos estoques de companhias industriais e comerciais como um dos ativos mais importantes do capital circulante e da posição financeira e que sua correta determinação no início e fim do período são indispensáveis para apuração do lucro líquido do exercício.

Nos dias atuais os estoques passaram a envolver diversas contas que permitem segregar cada material utilizado na produção, as contas importantes para esse trabalho são produtos acabados, que segundo Iudícibus et al. (2010, p. 75) “Deve representar aqueles já terminados e oriundos da própria produção da empresa e disponíveis para vendas, estando estocados na fábrica, ou em depósitos, ou em filiais, ou ainda com terceiros em consignação”, a conta produtos em elaboração é responsável por (Iudícibus et al. 2010, p. 75) representar todas as matérias-primas já que estão no processo de transformação ou que já foram requisitadas para o mesmo e também todos os custos diretos e indiretos da produção ainda não concluída no período do balanço, esses custos serão transferidos para a conta produtos acabados vista anteriormente, outra conta de fundamental importância para indústria é as matérias primas conta essa que (Iudícibus et al. 2010, p. 75) “Abria todas as matérias-primas, ou seja, os materiais mais importantes e essenciais que sofrem transformações no processo produtivo. Sua composição e natureza é extremamente diversificada e depende de cada tipo de indústria.”.

Com essas informações fica claro com o estoque é de fundamental importância para as empresas, visto que esse é uma peça essencial para apurar o lucro que serve de base para o cálculo dos impostos essencialmente o Imposto de Renda e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido nas empresas optantes pelo Lucro Real, o avanço tecnológico chegou ao ponto que ele permitirá o governo a fiscalizar as movimentações do estoque afim de evitar a sonegação, melhorando a arrecadação de impostos e melhorando a competição para empresas que sempre mantiveram suas operações na legalidade.

2.2 Obrigações acessórias

Os auditores fiscais do Brasil se utilizam de diversas declarações que devem ser efetuadas pelos empresários de acordo com forma de tributação, e atividade. O sistema SPED de acordo com Portal SPED 2012 (2015):

(i) Iniciou-se com três grandes projetos: Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e a NF-e - Ambiente Nacional. Atualmente está em produção o projeto EFD-Contribuições. E em estudo: e-Lalur, EFD-Social e a Central de Balanços; (ii) Representa uma iniciativa integrada das administrações tributárias nas três esferas governamentais: federal, estadual e municipal; (iii) Mantém parceria com 20 instituições, entre órgãos públicos, conselho de classe, associações e entidades civis, na construção conjunta do projeto; (iv) Firma Protocolos de Cooperação com 27 empresas do setor privado, participantes do projeto-piloto, objetivando o desenvolvimento e o disciplinamento dos trabalhos conjuntos; (v) Possibilita, com as parcerias fisco-empresas, planejamento e identificação de soluções antecipadas no cumprimento das obrigações acessórias, em face às exigências a serem requeridas pelas administrações tributárias; (vi) Faz com que a efetiva participação dos contribuintes na definição dos meios de atendimento às obrigações tributárias acessórias exigidas pela legislação tributária contribua para aprimorar esses mecanismos e confira a esses instrumentos maior grau de legitimidade social; (vii) Estabelece um novo tipo de relacionamento, baseado na transparência mútua, com reflexos positivos para toda a sociedade.

Todos esses pontos trouxeram alguns aspectos que o governo cita como benefício ao contribuinte, porém para Fugini, Maggiolini e Pagamici (2005, p. 306):

Um dos principais motores do Governo-eletrônico tem sido a grande expectativa da acentuada redução de custos. Na prática esta expectativa tem se mostrado ilusória. Se bem que isoladamente possam ser verificadas algumas economias, no geral tem sido difícil converter as reduções de custo em economias globais.

Fugini, Maggiolini e Pagamici (2005, p. 306) ainda ressaltam que serviços e declarações eletrônicas normalmente são adicionadas as já existentes e acabam não substituindo os anteriores. Alguns benefícios citados no Portal SPED 2012 (2015) são a redução nos custos com papel, a simplificação das obrigações acessórias, uniformização das informações prestadas, redução de envolvimento em práticas fraudulentas, redução nos custos administrativos, redução do “Custo Brasil” e aperfeiçoamento do combate a sonegação.

A informatização das declarações possibilita à Administração fiscalizar um numero maior de empresas apenas com o processamento de dados, sem que seja necessária a presença de um agente público para tal procedimento. Os dados são obtidos por meio das Notas Fiscais Eletrônicas, do EFD, Sintegra, DIME, DCIP, DEFIS, das aquisições governamentais, dos arquivos fornecidos por empresas credenciadores de cartão de crédito e débito e ainda das operadoras de telecomunicação e energia elétrica cedidas por meio do convenio ICMS 115/2003. Com estas informações, de acordo com a Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina (2014, p. 03), é possível aferir:

1) Saídas efetivas (soma dos repasses de cartão de crédito e débito, informações de saídas apresentadas nas Notas fiscais eletrônicas, na EFD e no Sintegra, compras governamentais e as informações apresentadas na DCIP); 2) Suprimento de caixa sem comprovação da origem do numerário, quer esteja escriturado ou não (Art. 49, inciso I, da Lei Estadual nº 10.297/1996); 3) Diferença apurada entre as saídas registradas e o valor das saídas a preço de custo acrescido de margem de lucro fixado na Ordem de Serviço 01/71 (Art. 49, inciso II, da Lei Estadual nº 10.297/1996); 4) Despesas, pagas ou arbitradas, em limite superior ao lucro bruto auferido pelo contribuinte (Art. 49, inciso III, da Lei Estadual nº 10.297/1996); 5) Saídas em montante inferior ao obtido pela aplicação de índices de rotação de estoques levantados no local em que situado o estabelecimento, por meio de dados coletados em estabelecimentos do mesmo ramo (Art. 49, inciso IV, da Lei Estadual nº 10.297/1996); 6) Falta de registro de documentos fiscais referentes à entrada de mercadorias ou bens ou à utilização de serviços, na escrita fiscal ou na contábil, quando existente esta (Art. 49, inciso VII, da Lei Estadual nº 10.297/1996).

Acredita-se que após a implantação completa do SPED e do Bloco K, será possível identificar e autuar as empresas que infringem os princípios citados a cima, aumentando a efetividade da fiscalização governamental por meio da geração de padrões de estocagem dos mercados em que as organizações estão inseridas e do cruzamento dos dados.

2.3 Pesquisas Correlatas

Esta pesquisa utiliza-se de trabalhos correlatos sobre a implantação de outros sistemas e seus impactos nas empresas, obtidos por meio da consulta nos principais eventos e periódicos de contabilidade do Brasil. O parâmetro utilizado foi localização de

artigos que possuam a sigla SPED em seu título. Dentre estas, foram selecionadas as que mais se enquadraram ao objetivo deste trabalho, que compõe o quadro 01.

Quadro 01: Pesquisas similares.

Autor (ano)	Objetivo	Resultado	Instrumento de Pesquisa ou Observações
Lenita Teixeira de Almeida Campos, Antonio Benedito Silva Oliveira e Levi Gimenez - 2012	Demonstrar que o SPED Contábil contribuirá para a profissionalização das pequenas e médias empresas, assim como a compreensão que o SPED Contábil impulsionará a uma melhoria da gestão e conhecimento dos profissionais da área contábil nas pequenas e médias empresas.	As empresas tiveram que investir em seus processos e controles internos, na capacitação dos profissionais e em seus sistemas ERP's e contábeis	20 empresas de pequeno e médio porte do município de São Paulo.
Adilson Cordeiro e Roberto Carlos Klann - 2014	Verificar o estágio de institucionalização de hábitos e rotinas em organizações de serviços contábeis com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).	Aumento na participação regular em cursos, atualizações, capacitações, treinamentos entre outros.	Empresas de serviços contábeis registradas no conselho regional de contabilidade de Santa Catarina
Luciano Alves Nascimento, Antônio Augusto Gonçalves, Marco Aurélio CarinoBouzada e Cláudio Pitassi - (2015)	Identificar os fatores que impactam a adoção e implementação do SPED na avaliação dos gestores de empresas brasileiras.	O componente do contexto ambiental demonstrou ser o principal vetor que impacta decisões sobre a adoção e implementação.	345 empresas de todas as regiões do país sendo estas segregadas em pequeno, médio e grande porte.
Giberto Magalhães da Silva Filho, Maria Audenôra Rufino, Luiz Felipe de Araújo Pontes Girão e Guilherme Henrique Costa da Silva. - 2013	Analisar o impacto dos custos decorrente da adoção ao SPED em empresas do município de João Pessoa.	87,5% dos participantes afirmaram que houve aumento na quantidade de recursos aplicados.	56 questionários eletrônicos respondidos por empresas de João Pessoa.
Luciana Fontes Barbariole, Adriano Rodrigues, Leonardo Dutra Resende Dutra - Dutra e Luzia Zorzal - 2010	Analisar a participação dos gestores das empresas atacadistas e distribuidoras de embalagens do estado do Espírito Santo no processo de implantação de Nota Fiscal Eletrônica com enquadramento até abril de 2010.	Baixo envolvimento dos empresários entrevistados.	19 Empresas do comércio atacadista de embalagens no estado do Espírito Santo.
Eloi Prata Alves Junior, Marcos Fernando Machado de Medeiros e Manoel Veras de Sousa Neto. - 2012	Identificar que mudanças impactaram os processos de negócios envolvidos, e, os requisitos da Tecnologia da Informação (TI) necessários para o apoio a essas mudanças.	Todas as empresas pesquisadas tiveram mudanças significativas.	3 Empresas que implantaram o SPED no estado do Pará
Gilberto Magalhães da Silva Filho e Paulo	Medir o conhecimento dos profissionais de contabilidade	Constatou dificuldade nas orientações observadas na	209 Profissionais de contabilidade de João

Amilton Maia Leite Filho - 2015	do município de João Pessoa a respeito do SPED.	elaboração da ECD e no processo de arquivamento.	Pessoa.
Albino João Delay - 2015	Verificar se as empresas industriais ou equiparadas a industriais estão preparadas para atender à exigência do Bloco K no SPED Fiscal ICMS-IPi em Curitiba e região metropolitana.	Conclui-se que nenhuma das empresas alvo da pesquisa estavam plenamente preparadas para atender as exigências do Bloco K do SPED	20 Empresas filiadas ao Sindimetal
Marcia Erna Ruschel, Ricardo Frezza e Mara Jaqueline Santore Utzig - 2011	Analisar qual o impacto do SPED na contabilidade, identificando os desafios e as perspectivas dos profissionais contábeis frente a este sistema.	Constatou-se que o maior impacto do SPED para os contadores relaciona-se à fidedignidade e qualidade dos dados.	41 Profissionais contábeis inscritos no conselho regional de contabilidade de Santa Catarina.

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

Dentre os trabalhos citados acima, destaca-se o de Albino João Delay que verifica dentro de uma amostra se as empresas estão preparadas para atender ao bloco K. As demais pesquisas demonstraram de forma científica a prática vivida pelos contadores ao longo dos anos de implantação do SPED, as pesquisas refletem a realidade das mais diversas regiões do país em relação ao atendimento das obrigações acessórias retratando as dificuldades que se tem por diversos fatores que variam desde a falta de interesse dos gestores nestas obrigações, outras informações importantes encontradas nos artigos foram referentes a custos de implantação por meio da necessidade de capacitação, novos sistemas e maior demanda de funcionários.

3. MATERIAIS E MÉTODOS

Esta sessão é responsável por descrever os métodos de pesquisa dividindo-se no enquadramento da pesquisa os instrumentos utilizados e os procedimentos metodológicos.

3.1 Enquadramento da pesquisa

Para realização do objetivo foi realizado uma pesquisa descritiva, pois visa descrever o funcionamento do Bloco K e as dificuldades encontradas durante a implantação de sistemas semelhantes. De acordo com Gil, “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. (GIL, 2002 p. 41).

A abordagem da pesquisa é qualitativa, pois descreve a funcionalidade do Bloco K e as dificuldades que o mesmo pode causar em empresas em empresas que não possuem métodos de controle de estoque adequados para o preenchimento do mesmo.

3.2 Instrumentos Utilizados

Em relação aos instrumentos utilizados, este estudo é tipificado como bibliográfico, que de acordo Gil (2002), é desenvolvido com base em material já elaborado, como livros e artigos científicos. Ainda de acordo com o autor, embora em quase todos os estudos seja

exigido algum tipo de trabalho dessa natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas.

O estudo se baseou nos artigos mencionados na seção 2.3 que trazem as dificuldades e custos apresentados nas etapas anteriores da implantação do SPED, como também um guia prático fornecido pela secretaria da fazenda, sendo que este contém todas as informações que deverão ser fornecidas ao fisco.

3.3 Procedimentos Metodológicos

A partir dos artigos selecionados com base nos critérios definidos pelos autores, identificaram-se os principais fatores que apontam as vantagens e desvantagens encontradas com a implantação das obrigações acessórias. Entre elas, destacam-se: (i) a existência ou não aumento de custos para atender as novas obrigações, oriundos da obrigatoriedade de implantação de sistemas de controle e gestão informatizados e; (ii) a necessidade de cursos de uma maior profissionalização por parte da empresa, ou de escritórios prestadores de serviços contábeis, para fornecer as informações requeridas.

Após o reconhecimento destes fatores, houve a classificação dos mesmos nas seguintes categorias: (i) se o SPED gerou benefícios a empresa; (ii) se houve aumento de custos; (iii) se houve necessidade de adequações; (iv) quem foram os envolvidos na implantação dos sistemas necessários para gerar a informação a ser fornecida ao fisco e; (v) a relação do empresário com as novas obrigações acessórias.

Importante salientar que algumas informações não foram encontradas em todos os artigos devido à escassez de pesquisas na linha de pesquisa adotada neste estudo. Foi realizado um cruzamento com as informações encontradas em todos os artigos referente aos tópicos selecionados, a fim de demonstrar se as vantagens e desvantagens são semelhantes a todas as pesquisas.

4. RESULTADOS

O Bloco K é dividido em nove registros diferente. Composta por informações iniciais, o K001 indica se os blocos posteriores deverão ser preenchidos ou não. Caso não houver informações a serem declaradas, a empresa deverá preencher apenas os registros de encerramento K990. Outro registro que faz parte da origem desse bloco é o K100, que representa as datas que a apuração de ICMS ou do IPI. Se a empresa possuir um período inferior a um mês, deverá haver um K100 para cada um desses períodos, não podendo haver dadas que se sobreponham.

O K200 tem por objetivo informar mercadorias, serviços, produtos ou quaisquer outros itens concernentes às transações fiscais e aos movimentos de estoques em processos produtivos, bem como os insumos. Já o K220 é responsável pelas informações que não se enquadram nos próximos registros.

Em seguida, apresentam-se dois registros que funcionam em conjunto: o K230, que trata dos itens produzidos, e o K235, responsável pelos insumos consumidos com esses registros. Com estes, o fisco conseguirá monitorar a distância os estoques da entidade e a forma que eles se movimentam, mais precisamente, a eficiência que a empresa possui em transformar sua matéria-prima em produto acabado e, por meio de métodos de análise estatística, identificar possíveis fraudes.

Por meio do K230 serão fornecidas apenas apenas duas informações obrigatórias a serem fornecidas no momento, o código do produto produzido e a quantidade que foi produzida, ainda há a possibilidade de informar dados da ordem de produção, como seu

código data inicial e final do processo. Deverão ser informadas nesse registro guia prático da escrituração fiscal digital – EFD ICMS/IPI (2015 p. 123):

- a) as OP iniciadas e concluídas no período de apuração (K100);
- b) as OP iniciadas e não concluídas no período de apuração (OP em que a produção ficou em elaboração), em que haja informação de produção e/ou consumo de insumos (K235);
- c) as OP iniciadas em período anterior e concluídas no período de apuração;
- d) as OP iniciadas em período anterior e não concluídas no período de apuração, em que haja informação de produção e/ou consumo de insumos.

Via de regra, todos os insumos utilizados deverão estar vinculados a um registro K230, independente de ele ter resultado ou não em um produto acabado no período. Nesse caso o guia prático da escrituração fiscal digital – EFD ICMS/IPI (2015 p. 123), instrui que é necessário informar uma quantidade produzida de zero.

O K235 é composto de apenas três informações obrigatórias: a data de saída, a quantidade e o código do item – em outras palavras, ele informa a quantidade de matéria-prima que foi destinada a produção, mesmo aquelas que não resultaram em produtos acabados no mesmo período.

Após esses registros, tem-se o K250 e K255, que também são registros dependentes entre si. Eles correspondem ao K230 e K235, porém referem-se à industrialização efetuada por terceiros e envolvem, basicamente, as informações obrigatórias do K230 e K235 resumindo-se a datas e quantidades. Finalizando o Bloco K, existe o registro K990 – Encerramento do Bloco K onde constará apenas a quantidade de linhas utilizadas para escriturar o bloco K.

4.1 Impacto nas rotinas de controle e gestão de estoques

O Bloco K não dependera somente da implantação de um sistema que gere estas informações. Com ele passa a ser exigido maior detalhamento das atividades da entidade, bem como que seja aprimorado o método de controle de estoques.

Porém, para implantar um sistema para controle de estoques que auxilie a empresa, existem inúmeras dificuldades. Oliveira e Hatakeyama (2012) ressaltam algumas, a saber: (i) a identificação e adaptação dos processos de negócios; (ii) os altos custos de implantação; (iii) a dificuldade para tornar o sistema amigável e de fácil acesso e; (iv) falta de qualificação técnica dos funcionários.

Além desses fatores, entende-se que os processos administrativos serão afetados, uma vez que será necessário mais tempo para o registro de informações, bem como a conferência destes dados quando forem enviados ao SPED.

4.2 Riscos previstos

Diversos portais de notícias de contabilidade vêm trazendo reportagens que ressaltam alguns riscos quanto a esse sistema. De forma geral, cita-se o risco relativo a segredos de fabricação e a composição de produtos, pois com os dados informados possibilitaram saber exatamente qual o insumo utilizado na produção e em que quantidade o mesmo foi utilizado, mesmo estas informações estarem protegidas pelo 198 da Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966.

Além do risco de má conduta de servidor da Fazenda Pública, ainda há o risco das dos arquivos informações do Bloco K sofram ataques de *hackers*, uma vez que carregam grande quantidade de informação relevante. Esta situação ressalta a importância de proteger as informações, desde em pequenas indústrias que utilizam formulas próprias para determinados produtos, como em grandes indústrias farmacêuticas.

4.3 Vantagens e Desvantagens

Para o Fisco, a grande vantagem do Bloco K é a possibilidade de monitorar a distância os estoques das indústrias por meio de *software* e, por meio dele, identificar, a partir de critérios pré-estabelecidos, as empresas que possuem indícios de irregularidades, otimizando o tempo e os recursos humanos, tecnológicos e financeiros.

Para o empresário, como visto nos artigos apresentados na seção 2.3, desde a Nota Fiscal Eletrônica até a Escrituração Fiscal houve um aumento significativo nos custos das empresas. As pesquisas demonstraram também que as empresas necessitaram de tempo para poder organizar seus sistemas, rotinas e processos a fim de atender essas obrigações. No caso do Bloco K, pode-se esperar dificuldades maiores ainda, uma vez que ele exige informações mais detalhadas que não podem ser geradas por meio das Notas Fiscais, fato que demandará boa integração entre os mecanismos de controles contábeis de internos da empresa, principalmente se a figura do contador não é membro da organização, uma vez que existe um distanciamento físico natural entre ambos. Desta forma, a Contabilidade passa a servir apenas o Fisco e não o empresário, trazendo a visão que a contabilidade é apenas uma despesa para empresa e não um instrumento de controle.

O Bloco K poderá gerar benefícios aos empresários que atuam de forma profissional integrando a contabilidade com a administração da empresa e que atuam de maneira lícita. Estes poderão concorrer de forma mais igualitária com seus concorrentes, sem perder clientes devido à concorrência praticar surreais pelo não recolhimento de impostos, gerando benefícios aos empresários, ao governo, pois melhora sua arrecadação e à sociedade, que passa a receber melhores tratamentos pela partilha de renda.

4.4 Análises dos Resultados

Dentre os tópicos pesquisados nos artigos, o que mais se encontrou foi a necessidade de adequação da empresa para que possa gerar os arquivos, seja com cursos, treinamentos ou contratação de software. Este fator também gera grandes influências no fator custo, visto que estes acarretam em um aumento de despesas e também em maior gasto com funcionários. De acordo com Silva Filho (2013 p. 8)

A adoção do SPED representa uma grande mudança na área contábil com impactos legais e operacionais, nesse contexto o profissional contábil que serve de intermediador entre o fisco e as empresas passa a ser exigido de forma mais latente pelas empresas.

Outra informação encontrada foi sobre a Nota Fiscal Eletrônica, parte fundamental do SPED. Segundo Barbariole et al (2010), cem por cento dos empresários que participaram da implantação da NFe participaram de cursos, palestras ou necessitaram de ajuda profissional para orientações iniciais. Segundo Silva Filho (2013), aproximadamente 90% dos participantes afirmaram haver aumento nos recursos aplicados e 75% dos

pesquisados que houve aumento nos responsáveis pelo cumprimento das obrigações acessórias. Claramente um aumento no número de funcionários e recursos aplicados significam um aumento no custo para empresa, o que possibilita o entendimento que a redução de custos citada como benefício no site do SPED está sendo válida apenas para o Fisco e não para as empresas brasileiras.

Outro fator que gera bastante preocupação durante a implantação dos novos sistemas é a relação entre empresário e contador. Para Barbariole et. al (2010), a maior parte das empresas foram informadas pelo contador a respeito da NFe; os contadores foram os principais responsáveis pela implantação do SPED nas empresas em ¼ das empresas. Outro dado relevante é que, dentre os empresários da amostra selecionada pelos autores, qu cerca de 26% desconheciam o fornecedor de seu Certificado Digital e 35% até mesmo o tipo de certificado utilizado para emitir NFe, fatores julgados inquietantes para os pesquisadores. Esses fatores podem demonstrar um descaso dos empresários para com as obrigações acessórias, mesmo afirmando seu envolvimento no projeto.

5. CONCLUSÃO

A pesquisa buscou explicar detalhadamente o funcionamento do Bloco K a fim de encontrar as informações que serão requeridas para o preenchimento do mesmo, procurando localizar se essas informações estão à disposição da entidade ou se a empresa necessitava criar novos controles para obter essas informações, assim buscando a resposta da pergunta de pesquisa: Quais as principais mudanças causadas pela escrituração do Bloco K do EFD-ICMS/IPI nas pequenas e medias empresas?

Com base em pesquisas feitas sobre a implantação de outras partes do SPED, percebe-se que as obrigações acessórias geram aumento nos custos das empresas, necessidade de aperfeiçoamento profissional e diversas modificações nos processos de gerenciamento da empresa, podendo envolver alterações em sistemas de controle, implantação de ERP, entre outros. Porém, para que o Bloco K possa cumprir com o seu objetivo, as ferramentas de gerenciamento de estoques precisarão estar alinhadas com a contabilidade, em especial, nas pequenas e médias empresas, que possuem papel importante para a economia do país.

Após a descrição do Bloco K, percebe-se que as informações requeridas não são tão simples e em muitos casos não estão presentes no cotidiano das empresas, principalmente nas pequenas e médias, uma vez que o controle exagerado dos estoques pode até gerar benefícios para empresa, mas o custo destas informações muitas vezes não é viável e contribui para o aumentando do Custo Brasil.

Para atender o objetivo e responder a pergunta de pesquisa, compararam-se as informações necessárias às dúvidas que repetidamente aparecem para profissionais da área em sites especializados. A partir destas informações, chega-se à conclusão que o Bloco K trará alguns desafios para as pequenas e médias empresas: qualificação da mão-de-obra, investimento na aquisição/implantação e/ou manutenção/adaptação de sistemas de controle e gestão de estoques, bem como da internalização da importância das informações prestadas para fins de gerenciamento do negócio.

Pode-se ressaltar, como benefício para a sociedade, que com as novas informações existentes no Bloco K, o Fisco poderá atuar de forma mais ágil e eficiente no que diz respeito à autuação e imputação de multa para empresas sonegadas. Ademais, as pequenas e médias empresas tendem a, em um mercado em que todas as organizações atuam dentro da lei, competirem de forma igual e justa, sem a necessidade de utilização de métodos ilícitos para obter algum tipo de vantagem competitiva.

Em relação às limitações da pesquisa, a falta de artigos teóricos e empíricos sobre o Bloco K e o SPED que, apesar de fazer parte do cotidiano dos contadores, ainda é pouco estudado no meio científico. Os artigos da seção 2.3 tratam de partes diferentes do sistema, em contrapartida existem um grande número de notícias em diversos informativos contábeis que trazem diversas perguntas sobre como os novos sistemas do governo funcionaram. Em resumo, existem diversas perguntas sobre o SPED sem respostas científicas que poderiam auxiliar não apenas nesse trabalho como em trabalhos futuros.

Para os trabalhos futuros, sugerem-se estudos de caso sobre a implantação de sistemas de controle e gestão a fim de atender as características do Bloco K na prática e os custos que podem ocorrer para atender as informações que serão necessárias para atendê-lo.

REFERENCIAS

ALVES JUNIOR, Eloi Prata. **Mudança dos processos de negócios e adequação da TI nas empresas em decorrência da implantação do sistema público de escrituração digital SPED: um estudo de casos múltiplos**. 2010. 132 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Administração, UFRN, Natal, 2010.

BARBARIOLE, L. F.; RODRIGUES, A.; DUTRA, L. R.; ZORZAL, L. O impacto da implantação da nota fiscal eletrônica na gestão das empresas atacadistas no estado do Espírito Santo. In: XVII Congresso Brasileiro de Custos, 2010, Belo Horizonte. **Anais...**Belo Horizonte: Associação Brasileira de Custos, 2010.

BRASIL. **Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, Institui o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>. Acesso em: 15 dez. 2015.

BRASIL. Decreto nº 7.979, de 08 de abril de 2013, Altera o Decreto no 6.022, de 22 de janeiro de 2007, que instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>. Acesso em: 15 dez. 2015.

BRASIL. **GUIA PRÁTICO DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – EFD ICMS/IPI**. Disponível em: < http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/SPED-fiscal/download/GUIA_PRATICO_DA_EFD-Versao_2.0.17.pdf >. Acesso em: 15 dez. 2015.

CAMPOS, Lenita Teixeira de Almeida; OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva; GIMENEZ, Levi. O SPED Contábil e a Profissionalização de Pequenas e Médias Empresas. In: Congresso Brasileiro de Cursos, 19, 2012, Foz do Iguaçu. **Anais...**: XIX CBC. 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **CPC 16 (R1) - Estoques, 2009**. Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/243_CPC_16_R1_rev%2003%20\(2\).pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/243_CPC_16_R1_rev%2003%20(2).pdf)> Acesso em: 25 nov. 2015.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. Ajuste SINIEF 02/09, de 03 de abril de 2009. **Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital – EFD**. Disponível em:

http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2009/aj_002_09.htm Acesso em: 25 de nov. 2015.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. Ajuste SINIEF 08/15, de 02 de outubro de 2015. **Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital – EFD**. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2015/aj_008_15. Acesso em: 19 out. 2015.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. Ajuste SINIEF 13/15, de 11 de dezembro de 2015. **Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital – EFD**. <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2015/ajuste-sinief-13-15>. Acesso em: 22 dez. 2015.

FUGINI, M. G.; MAGGIOLINI, P.; PAGAMICI, B. Por que é difícil fazer o verdadeiro “Governo Eletrônico”? **Revista Produção**, v. 15, n. 03. 2005.

GERON, C. M. S.; FINATELLI, J. R.; FARIA, A. C.; ROMEIRO, M. C. SPED Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos de sua adoção. REPEC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, v. 5, p. 44-67, 2011.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

JOCHER, Laudelino. **O contabilista e a responsabilidade social**. Curitiba: Conselho Regional de Contabilidade do Paraná. 2008

KLANN, Adilson Cordeiro. Institucionalização de hábitos e rotinas com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED): um estudo em organizações de serviços contábeis. **Revista Gestão Organizacional**, Chapeco, v. 1, n. 7, p.79-93, jan. 2015.

LIZOTE, Suzete Antonieta; MARIOT, Diego Menin. A estrutura do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED): um estudo das novas obrigações. **Navus-Revista de Gestão e Tecnologia**, v. 2, n. 2, p. 17-25, 2012.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 16. ed. São Paulo: Editora Atlas S.a., 2012. 531 p.

MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo; IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de Contabilidade Societária**. 5. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2015.

MOTA, Irenilce Farias; CIRINO, Elizângela da Silva. A Era do Conhecimento e a adoção do SPED - Sistema Público de Escrituração Digital - como impacto na Contabilidade. **Revista Razão Contábil & Finanças**, v. 1, n. 1, 2010.

NASCIMENTO, Luciano Alves. **Fatores que impactam na adoção e implementação do SPED na avaliação dos gestores das empresas brasileiras**. 2013. 98 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Administração e Desenvolvimento Empresarial, Universidade Estácio de Sá, Rio de Janeiro, 2013.

OLIVEIRA, Lindomar Subtil de; HATAKEYAMA, Kazuo. Um estudo sobre a implantação de sistemas ERP: pesquisa realizada em grandes empresas industriais. **Produção**, Francisco Beltrão, v. 22, n. 3, p.596-611. 2012.

RODRIGUES, Ana Tercia Lopes; LEMOS, Ilsa Solka de. Ferramentas de gestão para organizações contábeis. **ConTexto**. Vol. 9, n. 16, p. 1-20, 2009.

RUSCHEL, Marcia Erna; FREZZA, Ricardo; UTZIG, Mara Jaqueline Santore. O impacto do SPED na Contabilidade desafios e perspectivas do profissional contábil. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 10, n. 29, p. 09-26, 2011.

SEBRAE. Participação das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira. Jul. 2014. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Participacao%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf>> Acesso em: 22 set. 2015.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL - SRF. **Convenio ICMS 143/06**, de 20 de dezembro de 2006. Institui a Escrituração Fiscal Digital - EFD. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/2006/CV143_06.htm>. Acesso em: 14 set. 2015.

SILVA FILHO, G. M.; RUFINO, M. A.; GIRAO, L. F. A. P.; SILVA, G. H. C. Impacto nos custos decorrente da adoção do SPED: uma análise da percepção dos empresários no município de João Pessoa. In: Congresso Brasileiro de Cursos, 20, 2013, Uberlândia. **Anais...**: XX CBC. 2013.

SILVA FILHO, Gilberto Magalhães; LEITE FILHO, Paulo Amilton Maia. Nível de Conhecimento dos Contadores em Relação ao SPED: Um Estudo Exploratório por Meio da Teoria de Resposta ao Item. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 15, 2015, São Paulo. **Anais...**São Paulo: XV Congresso USP, 2015.

SOUZA, M. F. K. ; PETRI, S. M. ; CASAGRANDE, M. D. H. ; CASAGRANDE, J. L. *Operational Changes in Implementation of SPED Book Study in a Company Products for Diagnostics*. In: 11th CONTECSI - International Conference on Information Systems and Technology Management, 2014, São Paulo. 11th CONTECSI Proceedings. São Paulo: FEA - USP, 2014. v. CDROOM. p. 1044-106

VOESE, Simone Bernardes; DELAY, Albino João. O Governo no controle de custos das empresas: o Bloco K do SPED Fiscal como forma de controle de produção e estoque nas empresas. In: Congresso Brasileiro de Custos, 22, 2015, Foz do Iguaçu. **Anais...**Foz do Iguaçu: XXII CBC, 2015.

ZLUHAN, C. L.; PETRI, S. M.; ROSA, M. M. Escrituração Fiscal Digital-Contribuições: Um Estudo Teórico-Empírico sobre os Impactos e Dificuldades Percebidos pelos Profissionais da Área de Contabilidade de Florianópolis, SC. **Revista de Administração e Contabilidade da FAT**, v. 06, p. 85-105, 2014.