

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UNB  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE -  
FACE

**A PERCEPÇÃO DOS AUDITORES FISCAIS DE EMPRESAS  
PRIVADAS A RESPEITO DA IMPLEMENTAÇÃO DO BLOCO K DO  
SPED FISCAL**

Danilo Rodrigues Reis

Orientadora: Prof. Dra. Fátima de Souza Freire

Brasília

2017

Danilo Rodrigues Reis

**A PERCEPÇÃO DOS AUDITORES FISCAIS DE EMPRESAS  
PRIVADAS A RESPEITO DA IMPLEMENTAÇÃO DO BLOCO K DO  
SPED FISCAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado a  
Faculdade de Economia, Administração e  
Contabilidade como requisito para obtenção do  
título de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof. Dra. Fátima de Souza Freire

Brasília

2017

# **REIS, D.R. A Percepção dos Auditores Fiscais de Empresas Privadas a Respeito da Implementação do Bloco K do SPED Fiscal.**

Brasília, Universidade de Brasília/DF, 2017

## **RESUMO**

O objetivo do presente estudo foi analisar a percepção dos profissionais de auditoria de empresas privadas a respeito da eficiência do Bloco K da EFD ICMS/IPI como controle de estoque e produção. Para tanto, utilizou-se a técnica de entrevista semiestruturada para a coleta de dados, e a técnica de análise de conteúdo para corroborar a respeito dos dados obtidos. Os resultados apontaram que, o SPED Fiscal como um todo, e a implementação do Bloco K especificamente, aliados às outras obrigações acessórias digitais, colaboram para uma otimização do controle da Receita Federal e das Secretarias da Fazenda dos estados sobre a produção e os estoques. A implementação do Bloco K demandou dos contribuintes uma modernização dos controles internos, desenvolvimento de novos sistemas e preparação de pessoal para o atendimento das novas demandas. Entretanto, foi possível observar também que, o Bloco K sofreu simplificações desde o projeto piloto que o instituiu, o que afasta a nova obrigação acessória do seu objetivo inicial, aparentando ser uma tendência ocasionada pela dificuldade dos contribuintes de informar todos os dados solicitados pelas autoridades fiscais, da maneira que são solicitados.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Controle de estoque. EFD ICMS/IPI. Bloco K.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>5</b>
1.1.Problema da Pesquisa.....	6
1.2.Objetivo da Pesquisa.....	6
<b>2. REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>7</b>
2.1. Contabilidade no Brasil.....	7
2.2. Obrigações Tributárias Principais e Acessórias.....	8
2.3. Apresentação do SPED.....	9
2.4. Subsistemas do SPED.....	10
2.4.1. <i>Escrituração Contábil Digital (ECD)</i> .....	11
2.4.2. <i>Escrituração Fiscal Digital (EFD)</i> .....	11
2.4.3. <i>Nota Fiscal Eletrônica (NF-e)</i> .....	12
2.5. Breve Evolução do Controle de Estoques e Implementação do Bloco K.....	12
2.5.1. <i>Evolução do Controle de Estoques e Contabilidade Gerencial</i> .....	12
2.5.2. <i>Implementação do Bloco K</i> .....	15
<b>3. METODOLOGIA.....</b>	<b>17</b>
3.1. Tipo de Pesquisa.....	17
3.2. Técnica de Análise de Conteúdo.....	18
3.3. Seleção da Amostra e Coleta de Dados.....	19
<b>4. RESULTADOS E ANÁLISES.....</b>	<b>22</b>
4.1 Análise das Categorias Intermediárias Propostas.....	23
4.1.1. <i>Dificuldade histórica do governo em tributar</i> .....	23
4.1.2. <i>Desenvolvimento de mecanismos para diminuir o risco de sonegação</i> .....	24
4.1.3. <i>Dificuldades na implementação do Bloco K</i> .....	25
4.1.4. <i>Vantagens da Implementação do Bloco K</i> .....	25
4.1.5. <i>Desvantagens da Implementação do Bloco K</i> .....	26
4.1.6. <i>Sugestões de Melhoria</i> .....	26
4.2. Análise das Categorias Finais Propostas.....	26
4.2.1. <i>Melhoria da eficiência no controle do governo</i> .....	27
4.2.2. <i>Vantagens e Desvantagens da Implementação do Bloco K</i> .....	27

<i>4.2.3. Sugestões de Melhoria</i> .....	28
<b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	29
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	31
<b>Apêndice A – Guia da Entrevista Semiestruturada</b> .....	34

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

### FIGURAS

<b>Figura 1</b> – Resumo dos Termos Relacionados a Custos.....	14
<b>Figura 2</b> – Desenvolvimento da Análise.....	21

### QUADROS

<b>Quadro 1</b> – Benefícios Esperados na Implementação do SPED.....	10
<b>Quadro 2</b> – Estrutura do Bloco K.....	16
<b>Quadro 3</b> – Divisão das Categorias de Análise.....	19

## 1. INTRODUÇÃO

Em um mundo cada vez mais dinâmico há a necessidade de otimização e redefinição de métodos utilizados em todos os tipos de processos, incluindo a fiscalização da Receita Federal do Brasil. Nesse sentido, diversos meios de tornar o processo de reporte de informações dos contribuintes e fiscalização dos órgãos competentes foram desenvolvidos nos últimos anos, almejando a consolidação das informações financeiras, contábeis e tributárias das empresas em um só sistema.

A adequação aos sistemas implementados pelas administrações tributárias acarreta custos que, normalmente, não são discutidos quando o assunto é a carga tributária brasileira, quase sempre expressa apenas pelo montante dos recursos financeiros arrecadados pela Fazenda Pública. Outros custos relacionados à tributação que devem ser levados em consideração incluem: gastos com funcionários para o cálculo e recolhimento dos tributos, compra de sistemas de informática para auxílio no mantimento dos controles e cálculo dos impostos, gastos com treinamento de pessoal da área fiscal, custos de manter a documentação exigida pela Fazenda Pública em casos de fiscalizações, entre outros.

Com a missão de diminuir os custos de gerenciamento tributário e tornar o processo de recolhimento de impostos e fiscalização dos órgãos competentes mais eficiente, o Decreto 6.022 de janeiro de 2007 instituiu o SPED, Sistema Público de Escrituração Digital. Esta plataforma permite à Receita Federal do Brasil um controle mais efetivo das informações contábeis e fiscais transmitidas pelas empresas. Os dados são informados à Receita via arquivos digitais, o que facilita o cruzamento dos dados recebidos, otimizando a fiscalização. Os arquivos digitais transmitidos demandam a assinatura do contador responsável pelo preenchimento das obrigações acessórias, garantindo, assim, sua validade jurídica.

A Escrituração Fiscal Digital (EFD, dividida entre EFD-Contribuições e EFD-ICMS/IPI) é uma das obrigações acessórias integrantes do grande e complexo sistema SPED, e por meio desta a Administração Pública tem acesso às informações referentes à apuração dos contribuintes do PIS/Pasep (Programas de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público), da COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), do ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços) e do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados).

O Bloco K, tema do presente estudo, é informado através da EFD-ICMS/IPI, e se destina a prestar informações mensais da linha de produção e consumo de insumos na mesma, além do estoque escriturado das indústrias ou estabelecimentos a elas equiparados pela legislação

federal e pelos estabelecimentos atacadistas, mas podendo ser exigido de outros tipos de contribuintes a critério do Fisco.

### **1.1. Problema da Pesquisa**

A implementação do bloco K é um assunto recente, que afeta a transmissão das obrigações acessórias das indústrias, atacadistas e empresas a estes equiparadas. O papel do auditor fiscal privado é extremamente importante, quando atesta a adequação das informações expressas nas obrigações acessória, ou quando é contratado para auxiliar na implementação de sistemas necessários para o preenchimento do bloco K.

A otimização do processo e a redefinição de métodos, incluindo a fiscalização da Receita Federal do Brasil, é significativamente importante para os profissionais da área. Nesse sentido, o Bloco K visa melhorar o controle sobre o estoque das empresas e, conseqüentemente, otimizar o processo de Escrituração Fiscal Digital. É necessário, então, ponderar se a instituição desse controle é realmente efetiva e se as informações geradas pelo mesmo compensam os custos advindos de tal mudança.

Tendo em vista o exposto acima, surgiu a seguinte dúvida: Qual a visão dos auditores fiscais de empresas privadas acerca do Bloco K\SPED?

### **1.2. Objetivo da Pesquisa**

Haja vista a importância do SPED para a vida profissional dos auditores fiscais independentes, a presente pesquisa objetiva analisar a percepção dos profissionais de auditoria fiscal de empresas privadas a respeito da eficácia e efetividade do controle instituído pelo Bloco K. Através de entrevistas semiestruturadas, será apurado se os profissionais acreditam que o Bloco K vai diminuir a sonegação de impostos, desvios de estoque, possíveis fraudes e os impactos, positivos e negativos, advindos dessa nova exigência da Fazenda Pública.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

Esta sessão trata de assuntos relacionados à contabilidade e sua evolução, às obrigações tributárias principais e acessórias, ao projeto SPED e seus subsistemas, ao gerenciamento de estoques e sua relação com o Bloco K.

### **2.1. Contabilidade no Brasil**

A contabilidade é a ciência da gestão e controle do patrimônio, e a história indica que ela surgiu junto com a ideia de sociedade, pela necessidade de controle de patrimônio e posses. A origem da contabilidade atualmente utilizada tem relação com a necessidade de registro de antigos comerciantes, que precisavam controlar seu patrimônio que se modificava pelas operações de troca e vendas realizadas. O trabalho de Peleias e Bacci (2004) indica que o início dos grandes movimentos da profissão contábil no Brasil ocorreu com a chegada da Família Real, no início do século XIX. Segundo os autores, em 1808 criou-se a Real Junta de Comércio, Agricultura, Fábricas e Navegação, que determinou a adoção do sistema de partidas dobradas utilizado como base para a contabilidade.

De acordo com Iudícibus e Filho (2002), a primeira lei que trata da contabilidade das sociedades anônimas no Brasil entrou em vigor no ano de 1860. A lei 1.083 versava que qualquer sociedade anônima dependia da aprovação do seu estatuto pelo parlamento para ser criada, além de instituir um fiscal nomeado pelo governo para monitorar as atividades da sociedade, fiscalizando e reportando as ações dos gestores às autoridades, que poderiam inclusive decidir por vetar decisões tomadas nas assembleias de acionistas. O marco histórico trazido pela lei 1.083 de 1860 foi a obrigatoriedade, pela primeira vez no Brasil, da publicação de balanços e documentos previstos em legislação, mesmo que no texto da lei não houvesse nenhuma indicação em relação ao formato destes balanços (IUDÍCIBUS; FILHO, 2002).

Peleias e Bacci (2004) apontaram que as primeiras discussões sobre a padronização internacional da contabilidade no Brasil ocorreram em 1926, porém a regulamentação só começou a ser alterada em 1940, a partir dos Decretos-Leis 2.416/40, que tratava sobre normas de contabilidade pública, e 2.627/40, que tratava do normativo contábil das sociedades anônimas. O Brasil avançou muito na questão da convergência às normas internacionais desde 1940, atualmente o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, responsável pela emissão de pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações relacionados às práticas contábeis, está

alinhado com os pronunciamentos internacionais emitidos pelo IASB, os IFRS, adotados hoje por mais de 150 jurisdições.

## **2.2. Obrigações Tributárias Principais e Acessórias**

De acordo com o Código Tributário Nacional, Lei 5.172, parágrafo primeiro do Artigo 113 (Brasil, 1966), a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

O Código Tributário Nacional apresenta o conceito de fato gerador da obrigação principal como: situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O conceito apresentado é genérico pela imensa variedade de tributos na legislação brasileira, e pelo motivo de cada fato gerador estar expressamente exposto pela lei específica do tributo.

O Regulamento do Imposto de Renda, Decreto número 3.000 de 1999, especifica o fato gerador do Imposto de Renda como: titularidade de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital. Já o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, IPVA, tem seu fato gerador expresso no Distrito Federal pelo Decreto número 34.024 de 2012, sendo este: a propriedade, o domínio útil ou a posse legítima de veículo automotor, registrado e licenciado, inscrito ou matriculado no Distrito Federal, perante as autoridades de trânsito nas vias terrestres, aquáticas ou aéreas. Quando há ocorrência de fato gerador, e previsão em lei, surge a obrigação principal.

A obrigação acessória, de acordo com o Código Tributário Nacional, Lei 5.172, parágrafos segundo e terceiro do Artigo 113 (Brasil, 1966), decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

As penalidades pecuniárias pela não apresentação das obrigações acessórias integrantes do SPED, ou sua apresentação com inexatidões, incorreções e omissões, são descritas no Decreto-Lei 1.598/1977, com redação dada pela Lei 12.973/2014, artigo 8º-A, sendo equivalentes a:

0,25% (vinte e cinco centésimos por cento), por mês-calendário ou fração, do lucro líquido antes do Imposto de Renda da pessoa jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no período a que se refere a apuração, limitada a 10% (dez por cento) relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de

apresentar ou apresentarem em atraso o livro, e, 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor omitido, inexato ou incorreto. As multas citadas estarão limitadas a R\$ 100.000,00 (cem mil reais) para as pessoas jurídicas que no ano-calendário anterior tiverem auferido receita bruta total, igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), ou, R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) para as pessoas jurídicas que não se enquadrarem na hipótese supracitada.

O Decreto-Lei 1.598 também trata de alternativas para que as multas pela informação incorreta das obrigações acessórias sejam reduzidas, como trata o parágrafo segundo do artigo 8º-A, incluído pela Lei número 12.973 de 2014:

Serão reduzias em 90% (noventa por cento), quando o livro for apresentado em até 30 (trinta) dias após o prazo; em 75% (setenta e cinco por cento), quando o livro for apresentado em até 60 (sessenta) dias após o prazo; à metade, quando o livro for apresentado depois do prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e em 25% (vinte e cinco por cento), se houver a apresentação do livro no prazo fixado em intimação.

Na hipótese de obrigação acessória transmitida dentro do prazo determinado, porém com informações inexatas, incorretas ou omitidas, não incidirão as multas descritas, caso o contribuinte realize as correções necessárias antes do início de qualquer procedimento de ofício. A penalidade será reduzida pela metade caso as informações sejam corrigidas após uma intimação, porém dentro do prazo fixado pela autoridade responsável.

### **2.3. Apresentação do SPED**

O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) foi instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, que traz a seguinte definição do SPED:

É o instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.

O SPED, através de seus subsistemas, é o meio utilizado pelas empresas para a transmissão de suas obrigações acessórias digitais aos órgãos competentes. A digitalização dos dados informados, antes transmitidos por meio físico, foi implementada com a premissa de diversos benefícios advindos da possibilidade de se concentrar informações contábeis, fiscais e financeiras das empresas em um só ambiente, além de diversos outros benefícios listados no sítio do SPED, entre eles:

**Quadro 1: Benefícios Esperados na Implementação do SPED**

<b>Benefícios esperados pela implementação do SPED</b>
Redução de custos com envio e armazenamento de documentação física;
Preservação ambiental pela eliminação do uso de papel;
Redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias;
Uniformização das informações que o contribuinte presta às diversas unidades federadas;
Fortalecimento do controle e da fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias;
Possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais;
Redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas;
Otimização de fiscalizações de agentes nas instalações do contribuinte;
Simplificação e agilização dos procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária (comércio exterior, regimes especiais e trânsito entre unidades da federação);
Rapidez no acesso às informações;
Otimização do trabalho do auditor através da eliminação da coleta de arquivos;
Possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes a partir de um leiaute padrão;
Redução de custos administrativos;
Melhoria da qualidade da informação;
Disponibilidade de cópias autênticas e válidas da escrituração para usos distintos e concomitantes;
Redução do "Custo Brasil";
Aperfeiçoamento do combate à sonegação.

Fonte: Adaptado do sítio do SPED, acesso em 24 de maio de 2017.

## **2.4. Subsistemas do SPED**

De acordo com o sítio do Sistema Público de Escrituração Digital, este originou-se de três grandes projetos: a Escrituração Contábil Digital (ECD), a Escrituração Fiscal Digital (EFD), na qual está inserido o Bloco K, objeto do presente estudo, e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e). Vale ressaltar que atualmente há outros subsistemas, além dos três que o originaram, implementados no ambiente SPED, e para uma melhor compreensão do funcionamento do Bloco K é necessário entendê-los, pois são relacionados e complementares.

### **2.4.1. Escrituração Contábil Digital (ECD)**

A Escrituração Contábil Digital é a obrigação acessória responsável pela transmissão anual das informações contábeis das empresas aos órgãos competentes. A ECD representa o pilar contábil do ambiente SPED, pelo qual a empresa informa seus livros contábeis em meio digital, através de um software com leiaute padronizado, e assinado pelo contador responsável (Jacinto & Rodrigues, 2015, p.57). De acordo com o manual prático de preenchimento da ECD, esta substitui a escrituração em papel, trazendo os seguintes livros contábeis obrigatórios para o meio eletrônico:

Livro Diário e seus auxiliares, se houver; Livro Razão e seus auxiliares, se houver; Livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

A ECD é parte imprescindível do sistema pois registra toda a movimentação contábil do contribuinte e serve como base para outras obrigações acessórias que se relacionam com os eventos contábeis da empresa.

### **2.4.2. Escrituração Fiscal Digital (EFD)**

Existem três tipos de Escriturações Fiscais no ambiente do SPED fiscal atualmente, divididas em: EFD Contribuições, referente principalmente às apurações de PIS e COFINS, EFD ICMS IPI, meio de transmissão do bloco K e o módulo mais recente, EFD REINF, que engloba todas as retenções do contribuinte sem relação com o trabalho.

A implementação da EFD fiscal significou um grande avanço tecnológico na transmissão de dados aos órgãos estaduais e federais competentes, pois agrupa informações antes dispersas, e informadas em diferentes leiautes, em um único banco de dados enviado mensalmente (BISATO & LINKE, 2008).

No presente estudo haverá um maior enfoque na EFD ICMS/IPI, que apresenta o bloco K de controle da produção e do estoque. De acordo com o manual prático de preenchimento da obrigação acessória, o arquivo digital preenchido pelo contribuinte conterá a totalidade das informações econômico-fiscais e contábeis correspondentes ao período compreendido entre o primeiro e o último dia do mês, considerando-se a totalidade das informações como:

- I. As relativas às entradas e saídas de mercadorias bem como aos serviços prestados e tomados, incluindo a descrição dos itens de mercadorias, produtos e serviços;
- II. As relativas à quantidade, descrição e valores de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produtos manufaturados e produtos em fabricação, em posse ou pertencentes ao estabelecimento do contribuinte declarante, ou fora do estabelecimento e em poder de terceiros e de terceiros de posse do informante
- III. As relativas à produção de produtos em processo e produtos acabados e respectivos consumos de insumos, tanto no estabelecimento do contribuinte quanto em estabelecimento de terceiro, bem como o estoque escriturado;
- IV. Qualquer informação que repercuta no inventário físico e contábil, no processo produtivo, na apuração, no pagamento ou na cobrança de tributos de competência dos entes conveniados ou outras de interesse das administrações tributárias.

#### **2.4.3. Nota Fiscal Eletrônica (NF-e)**

A Nota Fiscal Eletrônica foi implementada com o intuito de substituir a antiga sistemática de emissão de notas fiscais em meio físico, integrando-a ao ambiente digital do SPED (BISATO & LINKE, 2008).

O projeto foi desenvolvido em conjunto entre as Secretarias de Fazenda dos Estados e a Receita Federal do Brasil, através do Protocolo 03/2005 II ENAT, que cita benefícios ao contribuinte pela simplificação das obrigações acessórias e diminuição do custo de emissão e armazenagem das notas fiscais, e benefícios às administrações tributárias, pois criou-se um padrão que melhora a qualidade das informações, tornando as fiscalizações mais eficazes.

As notas fiscais eletrônicas relacionadas às operações com incidência de ICMS e IPI são todas informadas na EFD ICMS/IPI, pois servem de base para o cálculo destes impostos e para controle de fluxo da produção e estoque.

## **2.5. Breve Evolução do Controle de Estoques e Implementação do Bloco K**

### ***2.5.1. Evolução do Controle de Estoques e Contabilidade Gerencial***

De acordo com MARTINS (2003, p. 13), até a revolução industrial do século dezoito, a contabilidade tinha função apenas financeira, que à época, atendiam bem as necessidades das empresas mercantilistas. Os estoques, por se tratarem de produtos acabados prontos para revenda, eram calculados pela simples forma de contagem física das mercadorias no fim do período de apuração, e então multiplicava-se a quantidade constatada pelo valor pago por unidade, calculando, assim, o saldo da conta de estoques. MARTINS (2003, p. 13) aponta que a fórmula utilizada para o cálculo do custo das mercadorias vendidas no período consistia de:

$$\begin{aligned}
 & \text{Estoques Iniciais} \\
 & (+) \text{ Compras} \\
 & (-) \text{ Estoques Finais} \\
 & (=) \text{ Custo das Mercadorias Vendidas}
 \end{aligned}$$

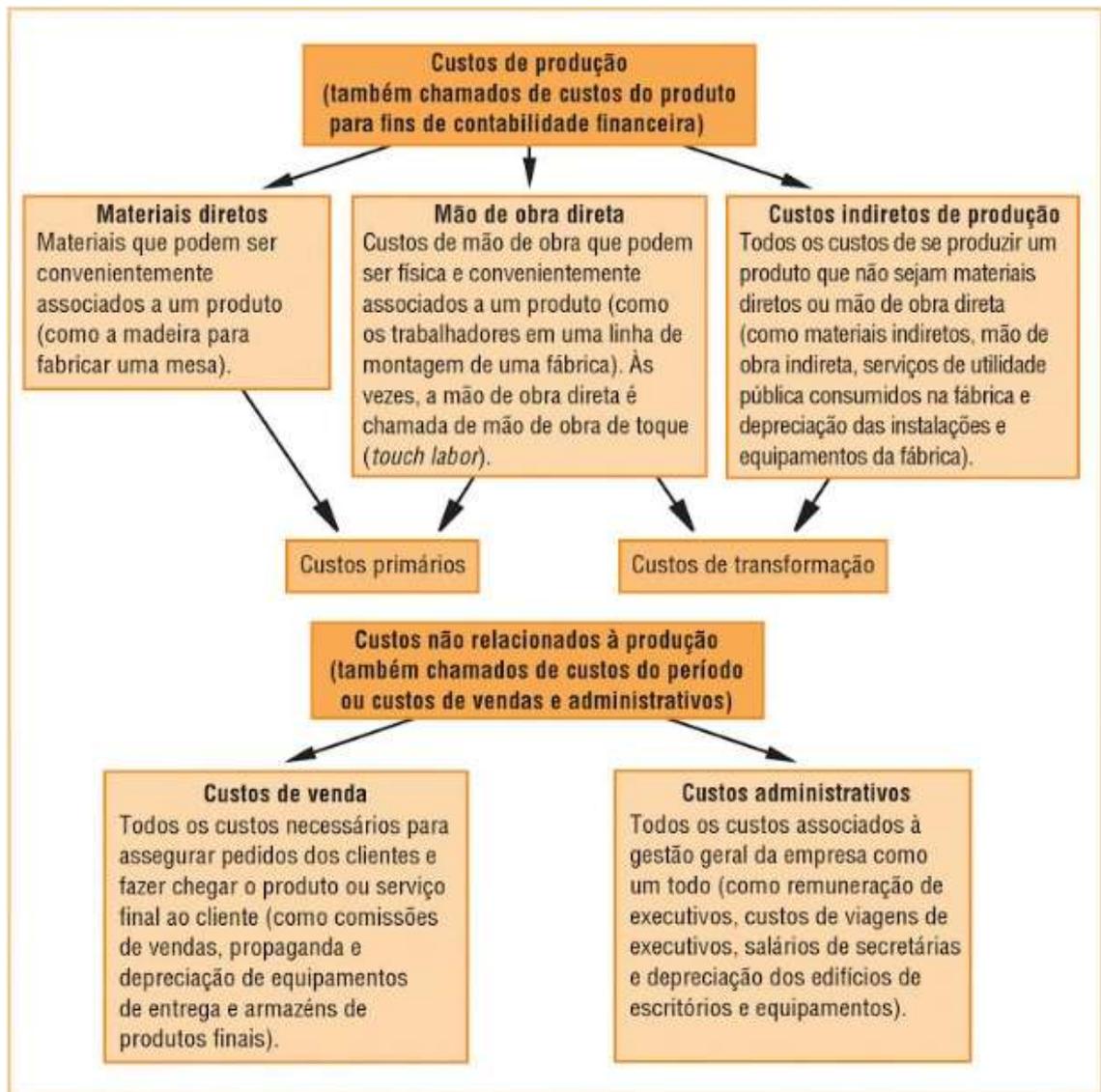
Também acrescenta que, o confronto das receitas advindas da venda das mercadorias com o custo das mercadorias vendidas no período indicava o lucro bruto da empresa, que deduzido das despesas para manutenção da entidade, das despesas de venda e do financiamento das suas atividades resultava no lucro do período, o que foi base da clássica demonstração de resultados do período das empresas mercantilistas.

Após a revolução industrial inglesa, grandes fábricas passaram a se instalar principalmente na Inglaterra, e o antigo sistema de controle de estoques das empresas mercantis não era eficiente nas indústrias. De acordo com MARTINS (2003, p. 14), o valor das compras do período em uma indústria não é identificado de maneira simples, como ocorre nas empresas revendedoras. As compras foram substituídas por diversos valores pagos pelos insumos utilizados na produção, os contadores concluíram então, que, assim como nas empresas mercantis, o custo dos estoques deveria corresponder ao dispêndio total para a obtenção de

mercadorias aptas à venda. Portanto, seriam contabilizados no valor total do estoque, todos gastos realizados para obtenção do produto final, que antes eram considerados despesas.

Em uma indústria contemporânea, é extremamente importante a análise dos custos incorridos durante sua produção, seja para divulgação de suas demonstrações financeiras, seja para servir como base gerencial para auxílio na tomada de decisão de seus gestores. GARRISON e col. (2013, p. 24) aborda o conceito de custo de maneira mais ampla do que o utilizado na contabilidade societária, dividindo-o em duas categorias, custos de produção e os não relacionados a produção, como sintetiza a tabela abaixo:

**Figura 1:** Resumo Dos Termos Relacionados A Custos



Fonte: GARRISON e col. (2013, p. 27)

O controle proporcionado pela contabilidade, desde os seus primórdios, é essencial para o auxílio na tomada de decisão dos agentes, tanto internos, através dos relatórios gerenciais, quanto externos, ao divulgar suas demonstrações financeiras. Para Garrison (2013), as principais diferenças entre a contabilidade financeira e gerencial são: A contabilidade financeira é voltada para divulgação de informações para aqueles que estão fora das organizações, sejam estes proprietários, credores, autoridades fiscais ou órgãos reguladores, evidencia informações decorrentes de eventos passados, e, obrigatoriamente, segue padrões estabelecidos pelos órgãos competentes para divulgação de relatórios externos; a contabilidade gerencial tem como foco a geração de informações para agentes internos, gestores que as utilizarão para planejamento, controle e tomada de decisões, tendo como foco eventos que afetarão o futuro da organização; e a contabilidade gerencial não necessariamente tem a obrigação de ser mantida e nem é submetida a padrões especificados por órgãos externos à companhia.

Nesse sentido, a receita federal sentiu a necessidade de implementar um sistema que otimizasse e modernizasse as obrigações acessórias e o modo como estas são transmitidas às autoridades fiscais competentes, e dão suporte a contabilidade, tanto gerencial, como financeira das empresas.

### ***2.5.2. Implementação do Bloco K***

No cenário de modernização e digitalização das obrigações acessórias, o Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ e a Receita Federal do Brasil publicaram o Ajuste SINIEF 2, de abril de 2009, que obriga os contribuintes do ICMS e do IPI a transmissão da EFD Fiscal por meio digital, que foi o início do projeto que originou o bloco K.

O guia prático para preenchimento da EFD ICMS/IPI, em sua versão válida a partir de primeiro de janeiro de 2017, apresenta o bloco K como o bloco de controle da produção e do estoque, que se destina a:

Prestar informações mensais da produção e respectivo consumo de insumos, bem como do estoque escriturado, relativos aos estabelecimentos industriais ou a eles equiparados pela legislação federal e pelos atacadistas, podendo, a critério do Fisco, ser exigido de estabelecimento de contribuintes de outros setores (conforme § 4º do art. 63 do Convênio s/número, de 1970). O bloco K entrará em vigor na EFD a partir 2016.

A instrução geral observada no guia prático é de que o bloco K será transmitido mensalmente a partir de 2016, porém o prazo de início de vigência foi adiado diversas vezes, sendo expresso atualmente no Ajuste SINIEF 25, de dezembro de 2016, que estipula os prazos de acordo com as características das indústrias, atacadistas e equiparados, variando entre 1º de janeiro de 2017 e 1º de janeiro de 2022.

A EFD ICMS/IPI é uma obrigação acessória dividida em blocos, sendo o bloco K de controle da produção e do estoque um destes, dividido em registros, como ilustra a tabela:

**Quadro 2:** Estrutura do Bloco K

Bloco	Descrição	Registro
K	Abertura do Bloco K	K001
K	Período de Apuração do ICMS/IPI	K100
K	Estoque Escriturado	K200
K	Desmontagem de mercadorias – Item de Origem	K210
K	Desmontagem de mercadorias – Item de Destino	K215
K	Outras Movimentações Internas entre Mercadorias	K220
K	Itens Produzidos	K230
K	Insumos Consumidos	K235
K	Industrialização Efetuada por Terceiros – Itens Produzidos	K250
K	Industrialização em Terceiros – Insumos Consumidos	K255
K	Reprocessamento/Reparo de Produto/Insumo	K260
K	Reprocessamento/Reparo – Mercadorias Consumidas e/ou Retornadas	K265
K	Correção de Apontamento dos Registros K210, K220, K230, K250 e K260	K270
K	Correção de Apontamento e Retorno de Insumos dos Registros K215, K220, K235, K255 e K265	K275
K	Correção de Apontamento – Estoque Escriturado	K280
K	Encerramento do Bloco K	K990

**Fonte:** Adaptado do Guia Prático da EFD ICMS/IPI.

Observando o quadro acima, é possível apontar que os principais registros relativos ao controle de estoque proposto pela Receita Federal e as Secretarias de Fazenda são: o registro K200, que informa o estoque final escriturado no período, classificado em mercadorias para revenda, matéria-prima, embalagem, produtos em processo, produto acabado, subproduto, produto intermediário ou outros insumos. O registro K230, que tem por objetivo informar a

produção, tanto de produtos em processo como de produtos acabados, e o registro K235, que lista os insumos utilizados na produção vinculados aos produtos resultantes.

### **3. METODOLOGIA**

Para o desenvolvimento do estudo foram utilizadas fontes primárias e secundárias de levantamento de dados, sendo os dados primários obtidos através de entrevistas com os profissionais de auditoria fiscal privada, tratadas pela técnica de análise de conteúdo, e os secundários através de levantamento bibliográfico, análise da legislação relacionada, manuais práticos de preenchimento das obrigações acessórias, livros e artigos científicos.

O método utilizado para a coleta de dados foi a entrevista. De acordo com Gil (2008) entrevista pode ser definida como “a técnica em que o investigador se apresenta frente ao investigado e lhe formula perguntas, com o objetivo de obtenção dos dados que interessam à investigação”. Para o autor, a entrevista é um interação-social, em forma de diálogo assimétrico, onde o investigador coleta dados de sua fonte de informação, o investigado. Para a presente pesquisa, foi utilizada a técnica de entrevista semiestruturada para a coleta dos dados qualitativos a serem analisados, por se tratar de uma técnica adequada à análise da percepção dos indivíduos a respeito de um evento.

De acordo com Manzini (1990/1991) a entrevista semiestruturada foca em um assunto no qual foi confeccionado um roteiro e as respostas não são condicionadas a uma padronização pré-definida, sendo as informações emergidas de maneira mais livre.

Uma das vantagens do uso da entrevista é a possibilidade de um maior número de respostas do que um questionário, por exemplo. Outra vantagem, é a flexibilidade de o entrevistado poder esclarecer melhor o significado das perguntas. Além disso, as expressões corporais e tonalidade de voz, captadas pessoalmente, enfatiza determinadas respostas (GIL, 2008). Portanto, a análise de conteúdo como técnica apropriada a ser utilizada pela sua capacidade de inferir informações de narrativas, a fim de concluir a respeito da percepção dos profissionais sobre o tema.

#### **3.1. Tipo de pesquisa**

De acordo com Gil (2008) pesquisa pode ser definida como “o processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico”. Para o autor, o principal objetivo de uma pesquisa é de “descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científico”.

A presente pesquisa é do tipo exploratória. Para Gil (2008), pesquisas exploratórias envolvem procedimentos como entrevistas não padronizadas, como é o caso do presente estudo. Para o autor:

Pesquisas exploratórias são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximado, acerca de determinado fato. Este tipo de pesquisa é realizado especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil sobre ele formular hipóteses precisas e operacionalizáveis.

O autor afirma, ainda, que o produto final de uma pesquisa exploratória é um problema mais esclarecido, suscetível a futuras investigações mais sistematizadas.

### **3.2. Técnica de Análise de Conteúdo**

De acordo com Manzini (1990/1991) uma das maiores dificuldades sentidas pelos pesquisadores que decidem fazer uso da entrevista, é com a forma de analisar e apresentar os dados. Essa dificuldade, de acordo com o autor, está intrinsecamente relacionada ao objetivo inicial da pesquisa. Dessa forma, é necessário buscar uma forma de análise que leve em consideração o objetivo principal da pesquisa.

Nos últimos anos, houve um grande aumento da utilização da técnica de análise de conteúdo na realização de trabalhos qualitativos nas mais diversas áreas. As pesquisas de abordagem qualitativa demandam um tratamento dos dados diferente daquelas quantitativas, que utilizam métodos estatísticos e análise de hipóteses (SILVA; FOSSA, 2015). Esta técnica de pesquisa, antes, quase exclusivamente utilizada por pesquisadores das áreas da psicologia, sociologia, história, política, jornalismo e etc., oscila entre dois polos, o rigor da objetividade e a fecundidade da subjetividade (BARDIN, 2002).

A análise de conteúdo é utilizada de maneira diferente em cada trabalho, pois necessita adequar-se aos objetivos e dados a serem analisados nas diversas áreas e linhas de pesquisa. Em contraponto a toda essa diversidade, há uma característica nas técnicas de análise utilizadas que as assemelha, a inferência. Inferir, é deduzir de maneira lógica (BARDIN, 2002), identificar

informações, explícitas ou implícitas, nos dados analisados, levando em consideração o contexto social e histórico no qual os mesmos foram levantados.

É possível, também, observar a utilização da técnica em diversas pesquisas na área da contabilidade, como no artigo de Jacobs e Smith (2011), que através da análise de letras de músicas populares investigou a percepção da sociedade em relação aos profissionais contábeis. No ano de 1984 a utilização da análise de conteúdo na contabilidade já era discutida, como é possível observar no artigo de Frazier, Ingram e Tennyson (1984), publicado na revista “*Journal of Accounting Research*”. No artigo em questão, os autores apresentam um *software* desenvolvido para a análise de conteúdo das demonstrações financeiras anuais das companhias e apontam potenciais aplicações desse *software* em pesquisas contábeis.

Outro estudo recente na área contábil que utilizou a técnica de análise de conteúdo foi o artigo de Ahmad e Mohamad (2014). Os autores analisaram as demonstrações financeiras de empresas de construção da Malásia, a fim de determinar se estas demonstravam de maneira eficiente os impactos ambientais de suas atividades em suas demonstrações financeiras. Através da análise do conteúdo das publicações foi possível concluir que poucas empresas de construção da Malásia evidenciam os efeitos ambientais de sua operação, e as que o fazem não conseguem atingir um bom nível de qualidade da informação divulgada.

No presente estudo foi utilizada a técnica de entrevista semiestruturada para a coleta dos dados qualitativos a serem analisados, por se tratar de uma técnica adequada à análise da percepção dos grupos ou indivíduos a respeito de um evento (SILVA; FOSSA, 2015). A partir disso, a análise de conteúdo mostra-se como técnica apropriada a ser utilizada pela sua capacidade de inferir informações de narrativas, a fim de concluir a respeito da percepção dos profissionais sobre o tema. O procedimento utilizado para análise das entrevistas foi o método de análise de conteúdo proposto por Bardin (2002), melhor expresso na sessão abaixo.

### **3.3. Seleção da Amostra e Coleta de Dados**

Uma amostra é um subconjunto de uma população ou universo, por meio do qual se estabelece ou se estima uma ou mais características dessa população ou universo. População ou universo é um conjunto definido cujos componentes possuem determinada característica. (GIL, 2008)

Para compor a amostra do presente estudo foram escolhidos profissionais de auditoria tributária de uma das maiores empresas de auditoria independente do mundo. De acordo com Gil (2008) para que uma amostra seja considerada representativa da população ela precisa

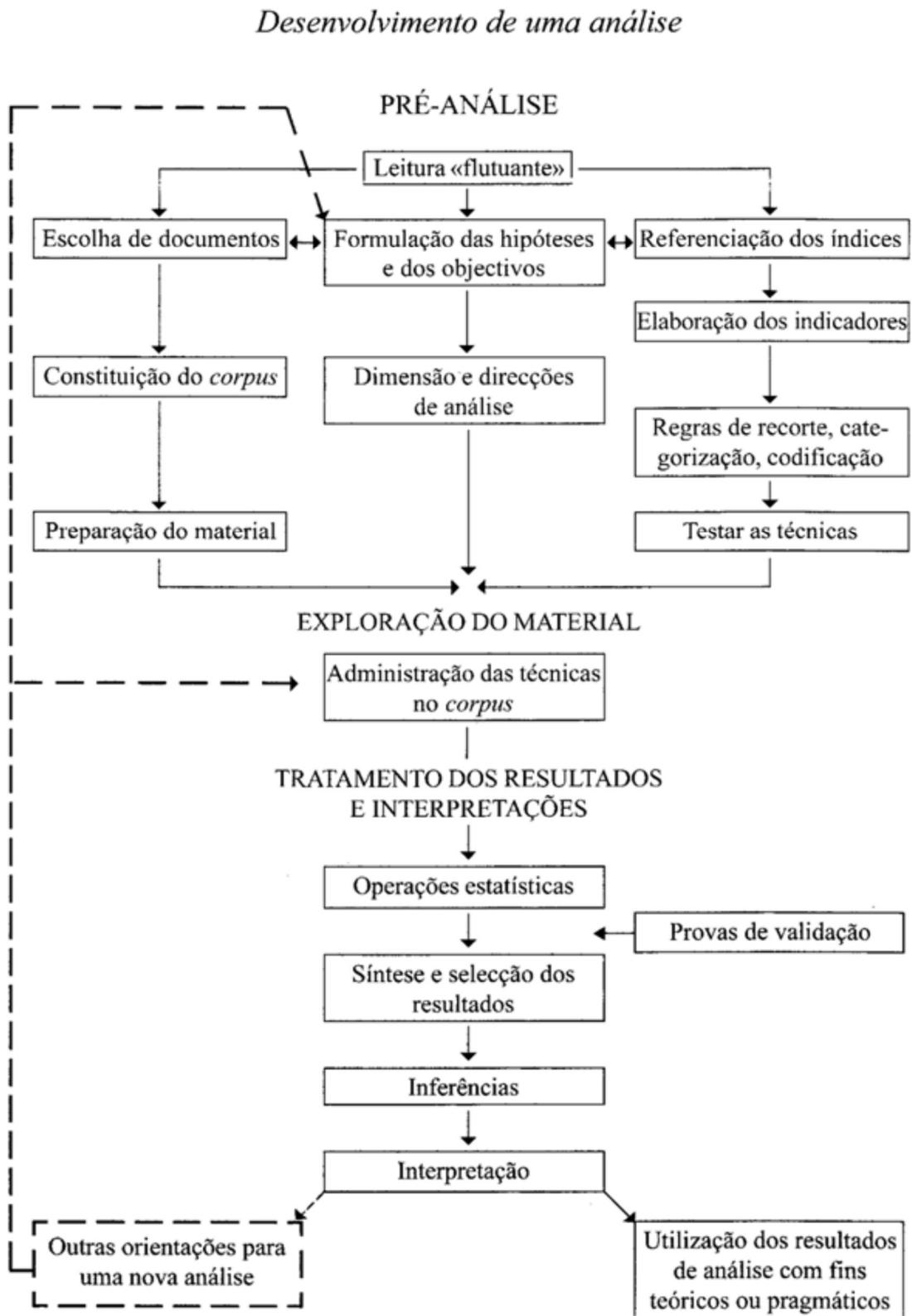
representar com fidedignidade as características do universo. A escolha pelos auditores fiscais de empresas privadas se deu pelo fato de que eles são considerados especialistas em tributos e auxiliam os auditores contábeis na conclusão a respeito da adequação de informações divulgadas relacionadas a impostos das empresas.

A implementação do bloco K é um assunto recente, que afeta a transmissão das obrigações acessórias das indústrias, atacadistas e empresas a estes equiparadas. O papel do auditor fiscal privado é extremamente importante, quando atesta a adequação das informações expressas nas obrigações acessória, ou quando é contratado para auxiliar na implementação de sistemas necessários para o preenchimento do bloco K.

A amostra se restringiu a profissionais que lideraram equipes em trabalhos relacionados à nova obrigação acessória, pela expertise adquirida antes mesmo desta ser implementada de fato, e serem capazes de analisar a nova obrigação acessória de maneira mais representativa, tendo em vista que estes profissionais acompanharam a implementação de diversas outras. O estudo analisou as respostas de dois gerentes sênior de auditoria, responsáveis pelo desenvolvimento de trabalhos relacionados ao bloco K em Brasília e São Paulo, e um auditor supervisor, responsável por gerir equipes de trabalhos relacionados à obrigação acessória em questão. A amostra foi representativa pelo fato de haverem poucos auditores fiscais de empresas privadas com experiência e nível de conhecimento a respeito do tema.

A coleta de dados foi realizada através de entrevistas semiestruturadas, realizadas no mês de maio, gravadas e transcritas, pautadas em guia elaborado pelo autor fornecido com antecedência aos entrevistados, anônimas e de no máximo 20 minutos de duração. Para a análise das entrevistas foi utilizado o método de análise de conteúdo proposto por Bardin (2002), que é dividido em três fases: Pré Análise, exploração do material e tratamento dos resultados e interpretações, como ilustra a figura abaixo:

Figura 2: Desenvolvimento da Análise



Fonte: Bardin (2002, p. 102)

#### 4. RESULTADOS E ANÁLISES

A análise e interpretação dos dados coletados deu-se de acordo com o método de análise de conteúdo expresso por Bardin (2002), transcorrendo da seguinte forma: após a realização das entrevistas, estas foram transcritas e divididas em sentenças menores, para que pudessem ser analisadas adequadamente e divididas entre as categorias iniciais, intermediárias e finais. No primeiro momento, foram identificadas vinte e três categorias iniciais, definidas de acordo com as falas dos entrevistados. As divisões iniciais serviram como base para definição das seis categorias intermediárias, que por fim, originaram as três categorias finais, que concluem o objetivo proposto pelo trabalho. Formaram-se, então, as categorias que podem ser observadas no quadro abaixo:

**Quadro 3** – Divisão das Categorias de Análise

<b>Iniciais</b>	<b>Intermediárias</b>	<b>Finais</b>
1. Definição dos valores agregados em cada etapa de produção	1. Dificuldade histórica do governo em tributar	1. Melhoria da eficiência no controle do governo
2. Dificuldade na geração de informações para tributar		
3. Implementação do Bloco K no sentido de mitigar riscos de sonegação nos estoques	2. Desenvolvimento de mecanismos para diminuir o risco de sonegação	
4. Bloco K como nova base unificada de tributação das indústrias		
5. Identificação do consumo de insumos na produção em forma e volume		
6. Implementação da nota fiscal eletrônica		
7. Computador T-REX e Sistema HARPIA		
8. Utilização dos dados do Bloco K pela RFB e Secretarias da fazenda		
9. Sucessivas adaptações realizadas	3. Dificuldades na implementação do Bloco K	
10. Postergação do prazo de entrega		
11. Estados não possuem a mesma capacidade técnica		
12. Simplificação de informações demandadas		

13. Maior transparência dos dados de estoque reportados ao fisco	4. Vantagens da Implementação do Bloco K	2. Vantagens e Desvantagens da Implementação do Bloco K
14. Padronização dos dados de estoque reportados		
15. Concorrência mais justa entre as empresas		
16. Observação de melhorias nos controles internos das empresas		
17. Aumento nos custos de sistema de controle interno para geração da obrigação	5. Desvantagens da Implementação do Bloco K	
18. Aumento nos custos de pessoal e treinamento para adequação à obrigação		
19. Complexidade da informação demandada		
20. Implementação incorreta de sistemas de controle		
21. Celebração de convênios entre estados e união para criação de mecanismos	6. Sugestões de Melhoria	3. Sugestões de Melhoria
22. Cruzamento imediato entre documento fiscal e entrada de insumo		
23. Informação de valores unitários e tributos atrelados por insumo		

**Fonte: Elaborado pelo autor de acordo com os dados coletados.**

Para um maior esclarecimento das categorias de análise, será dado foco às categorias intermediárias, pelo fato de serem mais concisas e englobarem todos os assuntos classificados nas categorias iniciais.

#### **4.1. Análise das Categorias Intermediárias Propostas**

Na presente seção os dados mais relevantes observados nas entrevistas são expressos e relacionados às categorias intermediárias de análise.

##### ***4.1.1. Dificuldade histórica do governo em tributar***

Durante a realização das entrevistas foi recorrente a abordagem das dificuldades enfrentadas pelo governo na tributação, principalmente antes da implementação do SPED, quando a maior parte das fiscalizações eram realizadas apenas por meio de documentação física, que

demandava análise manual dos órgãos fiscalizadores. Esse tipo de fiscalização é extremamente onerosa, e mobiliza grandes equipes para sua realização. Outra dificuldade enfrentada pelo governo é a determinação de valor agregado em cada etapa da industrialização, valores necessários para o cálculo do ICMS por Substituição Tributária, modalidade utilizada para tributar produtos de difícil fiscalização quando da venda ao consumidor final, por exemplo, venda de derivados do fumo, combustíveis e picolés. Os produtos listados são vendidos em diversos estabelecimentos, o que dificulta a fiscalização *in loco*. A solução encontrada pelo governo foi estimar a margem de valor agregado aos produtos após a industrialização, e tributar o ICMS sobre o valor de venda final estimado, sendo o fabricante eleito para recolher o tributo relativo a toda a cadeia de venda.

#### **4.1.2. Desenvolvimento de mecanismos para diminuir o risco de sonegação**

O governo deu um passo importante em relação a diminuição dos riscos de sonegação ao implementar a Nota Fiscal Eletrônica. Informações que antes eram acessíveis apenas durante fiscalizações e exame de documentação física agora estão disponíveis em via digital, podendo ser acessadas a qualquer momento. O acesso mais eficaz a essas informações, aliado às outras obrigações acessórias transmitidas pelas empresas proporciona diversas possibilidades de cruzamento de dados pelo fisco, sejam estes cruzamentos contábeis ou fiscais.

A implementação do Bloco K aliada aos outros mecanismos de controle já implementados pelo governo torna o processo produtivo das indústrias mais transparente, como é possível observar no Registro K235, integrante do Bloco K, que, segundo o Guia Prático de Preenchimento da EFD ICMS/IPI (2016), controla o consumo de mercadoria no processo produtivo, vinculado ao produto, contendo data de saída do estoque para alocação ao produto produzido, código do insumo e quantidade consumida. Através dessa informação, o fisco pode cruzar, mesmo que indiretamente, a quantidade de insumos que entraram no estoque, através das notas fiscais de entrada, com a quantidade consumida na produção e o estoque final deste insumo.

A Receita Federal do Brasil possui poderosos mecanismos para realizar o cruzamento eletrônico dos dados informados nas obrigações acessórias, sendo o mais famoso o supercomputador T-REX munido do sistema HARPIA, localizado no subsolo do prédio anexo ao Ministério da Fazenda, em Brasília, em funcionamento desde 2006. Este computador é capaz de realizar uma grande quantidade de cruzamentos em um pequeno espaço de tempo, tornando mais eficiente o processo de fiscalização. É importante ressaltar que o fisco poderá utilizar

informações fornecidas no Bloco K na validação do cálculo de diversos outros tributos, entre eles, o IRPJ, a CSLL, o PIS e COFINS e o IPI na esfera federal e o ICMS na esfera estadual. Outra possibilidade de cruzamento de informações, entre obrigações acessórias, se dá pela aferição dos estoques informada na EFD ICMS/IPI e ECD, na validação dos custos incorridos, informado na ECF e de créditos tributários, informados na EFD Contribuições, bem como identificar irregularidades na própria cadeia de produção, identificando entre outros casos a emissão de notas frias, notas incompletas, entre outras irregularidades.

#### ***4.1.3. Dificuldades na implementação do Bloco K***

Os contribuintes obrigados a entregar o Bloco K encontraram diversas dificuldades no processo de implementação dos sistemas necessários para a geração das informações transmitidas por este bloco. Desde o início do projeto diversas alterações foram feitas, inclusive a postergação dos prazos de entrega, o que dificulta a parametrização dos sistemas de controle interno dos contribuintes. Tendo em vista a geração da EFD ICMS/IPI, diversas informações foram simplificadas desde o projeto original, o que beneficiou os contribuintes, porém desvia o Bloco K do seu objetivo primário. O movimento de simplificação da escrituração é um movimento sem retorno, segundo os profissionais entrevistados, devido a diversas melhorias nos controles internos dos contribuintes que ainda devem ocorrer para atender ao objetivo inicial do Bloco K.

Outra dificuldade apontada é a diferença entre o desenvolvimento dos controles dos estados, que tem diferentes capacidades técnicas, de pessoal e orçamentárias para implementação de mecanismos de fiscalização, que podem ficar restritos a estados concentradores de riqueza.

#### ***4.1.4. Vantagens da Implementação do Bloco K***

Durante a realização das entrevistas, foi solicitado aos entrevistados que listassem vantagens que advinham da implementação do Bloco K. Diversas vantagens relacionadas à fiscalização das autoridades fiscais são observadas, como exposto anteriormente no estudo, o aumento da transparência nos estoques dos contribuintes é uma delas, além da padronização dos dados informados, o que torna o fluxo fiscal muito mais eficiente. Porém, a padronização também traz benefícios ao contribuinte, pois todas as empresas passam a ser regidas pela mesma regra, gerando uma competição mais justa, principalmente pela mitigação dos riscos de

sonegação e a possibilidade de conhecer melhor os dados solicitados pelo fisco, e em que formatos este deseja recebe-los.

Outra vantagem observada é a melhoria e modernização dos controles dos contribuintes, que sentiram a necessidade de rever processos internos, o recebimento e armazenamento de documentos fiscais, revisar a base de cálculo de impostos e alíquotas pertinentes, tanto no início da obrigatoriedade da informação do SPED Fiscal quanto na implementação do Bloco K. Observou-se melhorias no fluxo fiscal das indústrias e atacadistas, devido às novas solicitações do fisco.

#### ***4.1.5. Desvantagens da Implementação do Bloco K***

Uma das maiores desvantagens observadas na implementação de novas obrigações acessórias é o aumento de custos, que decorrem principalmente da necessidade de desenvolvimento de novos controles internos, sendo necessário, muitas vezes, a contratação de empresas especializadas, treinamento de pessoal, contratação de novo pessoal pelo aumento da demanda, entre outros custos.

A complexidade da legislação fiscal e das demandas do fisco podem provocar interpretações errôneas, ocasionando custos com as multas pela omissão ou informação incorreta de informações nas obrigações acessórias, que de acordo com o exposto no presente estudo, podem atingir cifras altíssimas.

#### ***4.1.6. Sugestões de Melhoria***

Nas entrevistas realizadas, os profissionais foram solicitados a sugerir melhorias que poderiam ser adotadas no Bloco K para uma maior eficiência do controle. Uma melhoria sugerida é o cruzamento direto entre documentos fiscais de entrada de produtos com os insumos em estoque, ou seja, quando o contribuinte informar uma nota fiscal de compra de insumos, essa informação deveria ser automaticamente integrada ao controle de insumos do Bloco K. Além disso, foi sugerida a informação dos valores por unidade dos insumos e os créditos tributários atrelados ao mesmo quando da sua entrada no estoque. Dessa forma o fisco é capaz de analisar de forma quase que automática a questão dos créditos tributários, mitigando sempre a possibilidade de erro, seja provocado pelo contribuinte ou não, que somente seria verificado quando de um procedimento fiscalizatório.

Em relação à desigualdade entre os estados da federação, citada anteriormente na exposição das dificuldades quanto à implementação do Bloco K, foi sugerida a celebração de convênios entre estados e união para criação de mecanismos de fiscalização mais robustos, que poderiam ser utilizados por aqueles estados com menos estrutura do que os grandes concentradores de recursos. A celebração de convênios diluiria os custos de implementação desses sistemas e melhoraria a qualidade da fiscalização, unindo as competências de diversos órgãos de fiscalização.

## **4.2. Análise das Categorias Finais Propostas**

A presente seção foi desenvolvida para uma melhor consolidação e verificação dos resultados alcançados, tendo como base as categorias analíticas finais propostas no estudo, desenvolvidas a partir das categorias intermediárias.

### **4.2.1. Melhoria da eficiência no controle do governo**

Através do presente estudo foram apontadas, pela visão dos auditores fiscais de empresas privadas, melhorias na maneira como o governo tem acesso e manuseia as informações prestadas pelos contribuintes através das obrigações acessórias. Diante das observações expostas é razoável afirmar que a integração das obrigações acessórias no Sistema Público de Escrituração Digital fornece aos órgãos fiscalizadores poderosas ferramentas que tornam mais eficientes os mecanismos de controle do governo.

Tais constatações são corroboradas por outros estudos na área, como a pesquisa de Rodrigues e Jacinto (2011), que apontou melhorias trazidas pela implementação da Escrituração Contábil Digital, sendo evidenciadas a praticidade de envio de um arquivo digital único que reflete toda a contabilidade do contribuinte, enviado pela internet, o que facilita a entrega, diminui custos de impressão, torna a contabilidade mais transparente e acelera possíveis fiscalizações pela Receita Federal do Brasil e órgãos competentes.

### **4.2.2. Vantagens e Desvantagens da Implementação do Bloco K**

No desenvolvimento do presente estudo foram apresentadas as principais vantagens e desvantagens da implementação do Bloco K da EFD ICMS/IPI, na percepção dos auditores fiscais de empresas privadas. Diversos apontamentos realizados no presente estudo corroboram

com vantagens e desvantagens apresentados na pesquisa de Backi e col. (2016), que avalia a nova obrigação acessória pela ótica de empresários no município de Guaporé. Entre as principais vantagens constam: melhoria na área gerencial das empresas, maior aplicação de recursos na área fiscal e contábil, aumento na qualidade das informações contábeis e melhoria de processos internos. Entre as principais desvantagens constam: treinamento profissional insuficiente, sistemas despreparados para o projeto e aumentos nos gastos com tecnologia da informação.

#### ***4.2.3. Sugestões de Melhoria***

Os profissionais de auditoria fiscal do setor privado foram capazes de apontar melhorias que poderiam ser implementadas no Bloco K para um controle ainda mais eficiente. Durante as entrevistas, foi possível constatar que estes apontamentos são possíveis pelo fato destes profissionais utilizarem sistemas similares aos da Receita Federal para cruzamento de dados dos clientes de auditoria. As grandes empresas de auditoria utilizam estes softwares como base de cruzamento de dados no decorrer da revisão das obrigações acessórias e teste das bases de cálculo dos tributos.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar, sob a ótica de auditores fiscais de empresas privadas, a eficiência do novo controle da Receita Federal do Brasil e das Secretarias da Fazenda, instituído pela implementação do Bloco K da EFD ICMS/IPI. A metodologia adotada para o desenvolvimento da pesquisa foi a realização de entrevistas semiestruturadas com profissionais de auditoria fiscal específicos, sendo utilizada a técnica de análise de conteúdo para corroborar as observações.

Durante as pesquisas foi possível observar que a implementação do Bloco K levou as empresas a se modernizarem, desenvolvendo novos controles internos, realizando treinamentos para que seus funcionários possam atender as novas demandas, revendo processos e, conseqüentemente, empregando mais qualidade às informações contábeis transmitidas ao fisco, o que, aliado à velocidade de transmissão das obrigações acessórias pela internet, otimiza o processo de fiscalização das autoridades fiscais.

Levando em consideração as informações e análises expressas, concluiu-se que a implementação do SPED, e do Bloco K especificamente, promove significativa melhoria e otimização nos controles do fisco em relação à produção e aos estoques das indústrias e atacadistas contribuintes. Porém o objetivo inicial do bloco ainda não foi completamente alcançado, tendo em vista as simplificações que o projeto piloto sofreu até sua implementação e as sugestões de melhorias apresentadas.

A pesquisa apresenta limitações que devem ser observadas, pois os profissionais de auditoria entrevistados ocupam cargos de gerência e supervisão, o que torna difícil a disponibilização de tempo para entrevista. Este fato, aliado à dificuldade de comunicação com profissionais de outro estado, limitou a amostra do estudo. Observou-se também que, apesar da existência de diversos estudos a respeito da implementação do SPED e seus impactos, ainda não existe uma ampla bibliografia referente ao estudo do Bloco K especificamente. Outra limitação é o fato da entrevista, muitas vezes, não permitir que o entrevistado elabore suas respostas da maneira que gostaria, mesmo com o recebimento antecipado do guia da entrevista, dependendo, também, da habilidade do entrevistador, obter as informações necessárias ao desenvolvimento do estudo.

Para o desenvolvimento de estudos futuros, recomenda-se a expansão da amostra analisada, não só em número como em regiões do país, a fim de analisar se há semelhanças entre as constatações dos profissionais de diferentes estados. É recomendado, também, que o estudo seja novamente desenvolvido após a implementação completa do Bloco K nas empresas de

todos os segmentos, tendo em vista que os prazos de entrega se estendem até o ano de 2022 para alguns setores.

## REFERÊNCIAS

BARDIN L. *El análisis de contenido*. Madrid, Akal, 2002.

BACKI, T. H. GRANDO, T. MARTINS, V. Q. JUNIOR, A. C. B., “Percepção dos Empresários Sobre as Vantagens e as Desvantagens do SPED Fiscal:”: Um Estudo de Caso no Município de Guaporé, RS. *Gestão e Desenvolvimento*, Rio Grande do Sul, volume 13, número 2 p. 128-149, 2016.

SMITH, D. JACOBS, K., “Breaking up the sky”: The characterisation of accounting and accountants in popular. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, volume 24, Iss 7 p. 904 – 931, 2011.

AHMAD, N. N. N. MOHAMAD, N. A., “Environmental Disclosures by the Malaysian Construction Sector”: Exploring Extent and Quality. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, volume 21, p. 240–252, 2014.

FRAZIER, K. B. INGRAM, R. W. TENNYSON, B. M., “A Methodology for the Analysis of Narrative Accounting Disclosures”. *Journal of Accounting Research*, volume 22, Iss 1 p. 318-331, 1984.

MARTINS, E. *Contabilidade de Custos*. 9ª Edição. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2003. Páginas 13-14.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; PETER, C. B. *Contabilidade Gerencial*. 14ª Edição. Porto Alegre: AMGH Editora Ltda., 2013. Páginas 2-27.

SILVA, ANDRESSA; FOSSÁ, MARIA Análise de conteúdo: exemplo de aplicação da técnica para análise de dados qualitativos. *Qualitas Revista Eletronica*, Paraíba, volume 17, Número 1, p. 1-14, 2015.

RODRIGUES, J. R. M. C.; JACINTO, M. S. Escrituração contábil digital, a Transparência das informações e o perfil do profissional contábil. *Humanae*, Pernambuco, volume 1, número 4, p. 55-67, 2011.

BISATO, IZAURA; LINKE, IVANETE. Os novos procedimentos contábeis apresentados pelo Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). *Revista do CRCPR*, Paraná, número 151, p. 5-19, 2008.

IUDÍCIBUS, SÉRGIO; FILHO, A. A. R. A Primeira Lei das Sociedades Anônimas no Brasil Lei nº 1.083 - 22 de agosto de 1860. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, São Paulo, número 29, p. 7-25, 2002.

PELEIAS, I. R.; BACCI, JOÃO Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: Os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade. *Revista Administração On Line – FECAP*, São Paulo, volume 5, número 3, p. 39-54, 2004.

BRASIL. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 23 de maio de 2017.

BRASIL. **Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm)>. Acesso em: 09 de maio de 2017.

BRASIL. **Decreto nº 34.024, de 10 de dezembro de 2012.** Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=34024&txtAno=2012&txtTipo=6&txtParte=>>. Acesso em: 23 de maio de 2017.

BRASIL. **Decreto-Lei Nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm)>. Acesso em: 23 de maio de 2017.

BRASIL. **Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 20 de maio de 2017.

BRASIL. **Lei Nº 12.973, de 13 de maio de 2014.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm)>. Acesso em: 23 de maio de 2017.

BRASIL. **II ENAT - Protocolo 03/2005 - NF-e.** Disponível em: <[http://www.enat.receita.fazenda.gov.br/pt-br/area\\_nacional/areas\\_interesse/enat-encontro-nacional-de-administradores-tributarios-1/historico/ii-enat/ii-enat-2005-protocolos/protocolo-03-2005-nf-e-ii-enat](http://www.enat.receita.fazenda.gov.br/pt-br/area_nacional/areas_interesse/enat-encontro-nacional-de-administradores-tributarios-1/historico/ii-enat/ii-enat-2005-protocolos/protocolo-03-2005-nf-e-ii-enat)>. Acesso em 25 de maio de 2017.

BRASIL. **Ajuste SINIEF 2, de 3 de abril de 2009.** Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2009/aj\\_002\\_09](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2009/aj_002_09)>. Acesso em 20 de maio de 2017.

BRASIL. **Ajuste SINIEF 25, de 9 de dezembro de 2016.** Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2016/aj\\_025\\_16](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2016/aj_025_16)>. Acesso em 20 de maio de 2017.

SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/>> Acesso em: 20 de abril de 2017.

DO BRASIL, RECEITA FEDERAL. "GUIA PRÁTICO DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – EFD ICMS/IPI". Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/estatico/55/84F292AA956E838ED01DB91A8D4C6ECD9E53C8/GUIA%20PR%C3%81TICO%20DA%20EFD%20-%20Vers%C3%A3o%202.0.20.pdf>> (2016). Acesso em: 20 de maio de 2017.

GIL, A. C. Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. Editora Atlas, São Paulo, 2008. - <https://ayanrafael.files.wordpress.com/2011/08/gil-a-c-mc3a9todos-e-tc3a9cnicas-de-pesquisa-social.pdf>

MANZINI, E. J. A entrevista na pesquisa social. Didática, São Paulo, v. 26/27, p. 149-158, 1990/1991 - <http://www.eduinclusivapesq-uerj.pro.br/images/pdf/manzinisaopaulo1990.pdf>

## **Apêndice A – Guia da Entrevista Semiestruturada**

A entrevista realizada será utilizada como base no desenvolvimento de trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília do aluno Danilo Rodrigues Reis, e tem fins exclusivamente acadêmicos. Por questões éticas, o anonimato do entrevistado será salvaguardado. O tempo estimado para a realização da entrevista é de 20 minutos.

A técnica da entrevista semiestruturada foi utilizada de acordo com o objetivo do trabalho, que é realizar a análise da percepção de profissionais envolvidos na implementação do Bloco K da EFD ICMS/IPI, sob a ótica de sua efetividade e impactos.

### **Guia da entrevista semiestruturada:**

#### **Primeiro bloco: Percepção a respeito da efetividade do Bloco K:**

1. O que você pensa sobre a efetividade do Bloco K no que se propõe, ou seja, servir como o controle da Receita Federal sobre a produção do contribuinte e utilização de insumos do seu estoque?
2. A Receita tem mecanismos eficazes para a validação e cruzamento dos dados informados pelos contribuintes no Bloco K, evitando assim a emissão de notas fiscais com informações incorretas, por exemplo? Cite alguns destes mecanismos.
3. Você acredita que existem falhas no sistema SPED de forma geral, e no Bloco K especificamente, que permitem as possíveis sonegações e desvios nas indústrias e atacadistas? Poderia listar estas falhas?

#### **Segundo bloco: Sugestões de melhorias e impactos da implementação do Bloco K:**

1. Na sua opinião, quais são as vantagens e desvantagens da implementação do Bloco K para o Governo, as empresas e a sociedade?
2. O SPED Fiscal foi instituído pela Receita com o intuito de diminuir custos de armazenagem, simplificar obrigações acessórias, entre outros benefícios. Quais melhorias advindas da implementação do SPED você mais observa nas empresas?
3. Na sua opinião, como o controle instituído pelo Bloco K pode ser aperfeiçoado para a diminuição da sonegação de impostos e desvios ocorridos pelos estoques das empresas?