

Nota Fiscal Eletrônica e SPED: aspectos práticos e implicações tributárias.

Atuação de naturezas consultiva, contábil-preventiva e judicante-contenciosa

Dagoberto Lima Godoy*

Sumário: Introdução. 1. Escrituração e emissão digitais no contexto do programa SPED. 1.1. Enquadramentos. 1.2. O decreto presidencial instituidor do SPED: limites legais. 2. ECD e EFD: escrituração digital. 2.1. SPED-contábil (ECD). 2.1.a. Natureza e previsão legal. 2.1.b. Cronograma de implantação e pessoas obrigadas. 2.1.c. Procedimento, prazo para escrituração e considerações finais. 2.2. SPED-fiscal (EFD). 2.2.a. Natureza e previsão legal. 2.2.b. Pessoas obrigadas e procedimentos gerais. 2.2.c. Procedimentos técnico-contábeis específicos. 2.2.d. Cronograma de implantação e considerações finais. 3. NF-e: emissão digital. 3.1. Embasamento normativo, natureza, objeto e validade. 3.2. Características gerais e especificidades. 3.3. Certificação digital: as chaves públicas e a identidade virtual. 3.4. Credenciamento: formas e cronograma de obrigatoriedade. 3.5. Utilização, procedimento, emissão, autorização e consulta à NF-e: aspectos práticos ao empresário e ao contador na rotina empresarial. 3.5.a. Transmissão e retransmissão do arquivo – entidades com acesso ao Serpro. 3.5.b. Pré-verificação e autorização de uso. 3.5.c. Consulta e "Ambiente Nacional". 3.5.d. Chave de acesso e adoção de séries distintas. 3.5.e. Danfe. 3.5.f. Casos de não-autorização da NF-e. 3.5.g. Carta de correção eletrônica. 3.5.h. "Ambiente Nacional" e "SEFAZ virtual". 3.5.i. Contingências. 3.5.i. (i). SCAN – Sistema de Contingência do Ambiente Nacional. 3.5.i. (ii). Danfe em contingência, formulário de segurança e "tipo de autorização" adicionado à chave de acesso. 3.5.i. (iii). Pendências de sincronismo e de retorno e inconsistências. 4. A nova demanda às ERP ("Enterprise Resources Planning"). 5. Atuação judicial. 5.1. O ato coator na denegação de credenciamento. 5.2. Ato coator de credenciamento de ofício de empresa não-obrigada. 5.3. Inconstitucionalidades prenes às modalidades de não-autorização da emissão da NF-e. 6. O SPED e a reforma tributária: elementos propiciatórios à imposição sobre o valor agregado. 7. Conclusão.

Introdução

Este trabalho é decorrência direta da total ausência de material "não-oficial" sobre o assunto com a qual me deparei ao precisar estudá-lo, aliado ora à constatação do quase completo desconhecimento por parte dos profissionais do direito tributário sobre o assunto, ora à enorme preocupação demonstrada pelos contadores com os quais conversei no mês de janeiro de 2008, queixando-se sobre as dificuldades inerentes à emissão e escrituração digital, que representariam o fim não só da sonegação, mas da própria profissão contábil. Acredito que não seja para tanto, nem uma coisa nem outra, mas a atividade inegavelmente precisará passar por uma reformulação bastante drástica, e arriscaria dizer que também as consultorias tributárias experimentarão mudanças em sua relação com as empresas.

Assim, depois de localizar os debates que culminaram com a proposta, busquei a legislação mais atualizada sobre o tema e procurei elaborar um material apto a erguer questões e sanar os problemas de ordem prática, conformando um manual que espero seja tecnicamente proveitoso. Em seguida, enumerei algumas questões que poderão exigir a atuação da advocacia tributária e escrevi os últimos itens do ponto de vista do advogado que confecciona a petição no calor dos acontecimentos para resguardar os direitos de seu cliente, fornecendo-lhe os fundamentos que julguei mais importantes.

Ao final, depois de localizar o objeto pesquisado, fazer sobre ele um exercício de compreensão, levantar e encaminhar problemas para reflexão posterior, ainda que tudo isto de maneira relativamente breve e inicial, busquei construir pontes entre o sistema digital desenhado pelo arquiteto do emaranhado das normas (no caso não o legislador, mas o Administrador executivo) e o projeto do tributo indireto sobre o valor que se agrega, articulado ao contexto da reforma tributária que sempre se avizinha e se distancia, intermitente.

Para o administrador público ou privado interessado, para o consultor, para o contabilista ou para o advogado, espero que estes escritos se prestem, portanto, como referencial útil, de modo que sua leitura sirva não apenas para poupar gastos com

cursos especializados, como também para conduzir o debate a outros rumos, como se a nota e os livros eletrônicos já fizessem parte de nosso cotidiano, conforme farão em breve, instrumentos de afirmação do Estado e, se manuseados corretamente, de aferição de lucros à iniciativa privada e de distribuição de riqueza à sociedade.

1. Escrituração e emissão digitais no contexto do programa SPED

1.1. Enquadramentos

No ano de 2001, ao Código Tributário Nacional, em seu artigo 199, foi adicionado um parágrafo único, [01] determinando que:

Lei nº 5.172/1966, Código Tributário Nacional – "Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos"

A pretensão integrativa, celebrada na inclusão do texto à Lei nº 5.172/1966, alçada à condição complementar em sua recepção magna, conduziu o legislador federal a aprovar, posteriormente, a Emenda Constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003, [02] alterando o sistema tributário nacional, mediante a introdução do inciso XXII ao artigo 37 da Constituição Federal de 1988, que determinou a atuação integrada dos

entes da federação no concernente ao compartilhamento de cadastros e informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

Constituição Federal de 1988 – "Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...) XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio".

Com o escopo de atender às disposições normativas, legal e constitucional, foi organizado em Salvador, entre 15 e 17 de julho de 2004, o I Encontro Nacional dos Administradores Tributários (ENAT), norteado pela busca de soluções conjuntas na integração administrativa, melhor eficácia na fiscalização e no atendimento ao contribuinte, além da padronização e racionalização das informações, operações e procedimentos técnicos envolvidos no sistema tributário. Deste encontro, originou-se um Protocolo de Cooperação com o objetivo de construir um cadastro sincronizado que atendesse aos interesses tanto dos contribuintes [03] como das administrações fiscais. [04]

As características deste cadastro, que deveria também integrar as juntas comerciais e os cartórios de registros de pessoas jurídicas, observariam os seguintes parâmetros: entrada de dados única, bases de dados independentes, porém sincronizadas, reciprocidade na aceitação da legislação de cada ente signatário e adoção do número do CNPJ para fins de ICMS e ISS, comprometendo-se a Secretaria da Receita Federal [05] a trabalhar como facilitadora deste processo, na observância das particularidades de cada um dos entes pactuantes. [06]

A celebração do II ENAT, em São Paulo, trouxe inovações substanciais ao projeto de integração e, nos seus Protocolos de Cooperação números 2 e 3 de 2005, estabeleceu as diretrizes para o desenvolvimento de um Sistema Público de Escrituração Digital, denominado SPED, [07] e da Nota Fiscal Eletrônica, denominada NF-e, [08] ambos a expensas da Secretaria da Receita Federal.

Entre o I e o II ENAT, foi organizado o Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais (ENCAT), com a finalidade de se unificarem os diferentes projetos em andamento. Com a assinatura do Protocolo de Cooperação ENAT nº 3/2005 (II ENAT), o ENCAT foi definido como responsável pela coordenação do desenvolvimento e da implantação da NF-e. Em novembro do mesmo ano, a Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) aderiu ao projeto.

No III ENAT, realizado em Fortaleza, realizado em novembro de 2006, os Municípios, representados pela Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF), comprometeram-se a coordenar o desenvolvimento e a implantação da Nota Fiscal Eletrônica de serviços, denominada NFS-e, com o apoio da Secretaria da Receita Federal (SRF), da Secretaria da Receita Previdenciária (SRP) e do ENCAT. [09]

No caso de lançamento concomitante de ISSQN e ICMS, para o qual a contabilidade se vale da nota fiscal conjugada, celebrou-se a possibilidade de os Estados e Municípios estabelecerem as regras para o uso da respectiva versão eletrônica (denominada NF-e conjugada), mediante acordo. [10]

Neste mesmo encontro, comprometeram-se os entes federativos a desenvolverem o Conhecimento de Transporte Eletrônico, o CT-e, visando à substituição do papel pelo meio eletrônico como documento fiscal utilizado no registro das operações de prestação de serviço de transporte de carga, na observância da validade jurídica dos documentos digitais, padronização e compartilhamento dos dados, mínima interferência nas operações do contribuinte, e preservação do sigilo fiscal. [11]

Instituiu-se, ainda, o Comitê Gestor Nacional de Documentos Fiscais Eletrônicos, composto por: (i) um representante dos Estados e do Distrito Federal de cada região geográfica, escolhido pelo ENCAT (ii) o coordenador-geral do ENCAT, que será também o coordenador do Comitê Gestor do qual participa, (iii) um representante da Secretaria da Receita Federal, (iv) um representante dos municípios, indicado pela ABRASF, (v) um representante da SUFRAMA e (vi) um representante da iniciativa privada, estes dois últimos ('v' e 'vi') convidados pelo próprio Comitê Gestor ('i' a 'iv'). [12]

As decisões do Comitê Gestor deverão ser tomadas por consenso, consoante o Protocolo de Cooperação. Seu objetivo é auxiliar o ENAT e o ENCAT nas definições estratégicas, em especial:

"I – homologar o ingresso de novos Estados como autorizadores de emissão de documentos fiscais eletrônicos;

II – encaminhar propostas de ajustes e legislação nacional para apreciação na COTEPE;

III – propor estudos de novos tipos de documentos fiscais eletrônicos;

IV – levar ao conhecimento do ENAT e do ENCAT, assuntos técnicos e dúvidas para a serem dirimidas". [13]

Exibindo uma profunda eficiência na evolução do debate fiscalizatório, o Conselho Monetário Nacional (CMN), órgão deliberativo máximo do Sistema Financeiro Nacional, [14] em dezembro de 2006 estabeleceu uma linha de financiamento do BNDES para os Estados, pela Resolução CMN nº 3.430/06, [15] autorizando a contratação de operações de crédito, até junho de 2009, no valor-limite de trezentos milhões de reais destinadas à:

"(...) modernização da Administração das Receitas e da Gestão Fiscal, Financeira e Patrimonial das Administrações Estaduais, no âmbito de programa proposto pelo Poder Executivo Federal".

Estas premissas e diretrizes, aliadas à receita disponibilizada, possibilitou que, em março de 2006 fosse feito o convite a algumas empresas para participarem do Projeto Piloto da escrituração digital e, já em setembro do mesmo ano, fosse emitida a primeira NF-e com validade jurídica.

No contexto do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), instituído pelo Governo Federal e com duração prevista de 2007 a 2010, foi editado o Decreto nº 6.022/07, instituindo o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), sob coordenação da Secretaria da Receita Federal. [16]

1.2.O decreto presidencial instituidor do SPED: limites legais

O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), coordenado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é o instrumento que tem, por objeto, unificar:

"(...) as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, mediante fluxo único, computadorizado, de informações". [17]

Neste sentido, mediante uma mudança nos paradigmas da contabilidade e da fiscalização, altera o cumprimento de obrigações tributárias acessórias: como se desenvolverá a seguir, não se trata do mero transporte das informações atualmente registradas em suporte material (papel) para o suporte eletrônico.

Antes, contudo, necessário se problematizar a forma normativa eleita para instituição da nova sistemática fiscal, a fim de se contextualizar o seu intento precípua: o decreto executivo federal, ato administrativo editado pelo Presidente da República e referendado por Ministro de Estado, com a finalidade de regulamentar uma lei ou prover disposição dela emanada. [18]

No caso em comento, duas são as normas a que o decreto instituidor do SPED faz referência, supostamente as regulamentando ou provendo: uma, a Lei nº 10.406/2002, o Código Civil, em seus artigos 219, 1.179 e 1.180:

Lei nº 10.406/2002, Código Civil – "(...) Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários. Parágrafo

único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.

(...) Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico. § 1º Salvo o disposto no art. 1.180, o número e a espécie de livros ficam a critério dos interessados. § 2º É dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que se refere o art. 970.

Art. 1.180. Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica. Parágrafo único. A adoção de fichas não dispensa o uso de livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e do de resultado econômico".

A outra norma, não propriamente uma lei em sentido estrito, a Medida Provisória nº 2.200-2/2001, em seus artigos 10 e 11:

Medida Provisória nº 2.200-2/2001 – Institui a Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileiras – "(...) Art. 10. Consideram-se documentos públicos ou particulares, para todos os fins legais, os documentos eletrônicos de que trata esta Medida Provisória. § 1º As declarações constantes dos documentos em forma eletrônica produzidos com a utilização de processo de certificação disponibilizado pela ICP-Brasil presumem-se verdadeiros em relação aos signatários, na forma do art. 131 da Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916. [19] § 2º O disposto nesta Medida Provisória não obsta a utilização de outro meio de comprovação da autoria e integridade de documentos em forma eletrônica, inclusive os que utilizem certificados não emitidos pela ICP-Brasil, desde que admitido pelas partes como válido ou aceito pela pessoa a quem for oposto o documento.

Art. 11. A utilização de documento eletrônico para fins tributários atenderá, ainda, ao disposto no art. 100 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional [20]".

A partir dos excertos acima colacionados, são possíveis as seguintes inferências: as declarações de documentos assinados se eivam de presunção iuris tantum, relativa de veracidade. Por seu turno, o objeto da enunciação, por parte do declarante, são as contas da sociedade empresária, que deve ser coerente com a documentação que lhe dá lastro, uma vez exigida pela autoridade fiscal competente, tendo em vista não se tratar de presunção absoluta. Observe-se, ainda, que a escrituração poderá ser tanto mecânica como digital.

O problema ganha nova dimensão ao ser articulado com a idéia de assinatura: se, no registro mecânico, é ela a responsável pela identidade do sujeito do enunciado, certificando o nexo etiológico entre um e outro, como transpor à era da seriação eletrônica esta relação sem que haja a necessidade da mudança do texto legal? A segunda referência do decreto busca sanar esta lacuna com o disposto pela Medida Provisória nº 2.002-2/2001.

Em seu artigo 10º, eleva o registro eletrônico à condição de documento, apto a suportar uma declaração para os fins previstos nos artigos mencionados da lei civil, uma vez produzidos mediante o processo de certificação da ICP-Brasil, ou outros meios admitidos pela parte ex adversa.

Uma ressalva, no entanto, é feita pela Medida Provisória: para os fins tributários, o documento desta natureza deverá atender ao vaticinado pelo artigo 100 do Código Tributário Nacional, que trata da competência para a edição de normas complementares. O artigo, de natureza adversativa, em que pese sua imperiosidade, é desnecessário, tendo em vista a hierarquia das normas determinada pelo legislador constitucional. Seu objetivo, de nomear a validade de atos normativos, tais como Instruções Normativas e Portarias, de decisões com eficácia normativa, de "práticas reiteradas" da autoridade fazendária e de convênios celebrados entre as unidades federativas, deve ser visto com as cautelas de praxe por parte do contribuinte.

Consoante a leitura conjunta do artigo 3º do Código Fiscal, [21] ao mesmo tempo em que presta legalidade a tais atos administrativos, vincula-os de forma absoluta, pois espécies jurídicas de caráter secundário: [22]

"Atos vinculados ou regrados são aqueles para os quais a lei estabelece os requisitos e condições de sua realização. Nessa categoria de atos, as imposições legais absorvem,

quase por completo, a liberdade do administrador, uma vez que sua ação fica adstrita aos pressupostos estabelecidos pela norma legal para a validade da atividade administrativa (...) atos administrativos são aqueles que contêm um comando geral do Executivo, visando à correta aplicação da lei". [23]

Tais normas complementares são fontes meramente formais ao direito tributário, sendo-lhes defeso inovar ou modificar. [24] Voltaremos a este ponto mais adiante, ao tratarmos, por exemplo, da não-autorização da nota fiscal eletrônica por parte da Secretaria da Fazenda competente. Para a caracterização das "práticas reiteradamente observadas", ainda, deve-se pugnar pelo princípio constitucional da isonomia, não podendo a autoridade administrativa se furtar a reconhecer seu próprio entendimento de forma a lesar o contribuinte. [25] Os convênios, por seu turno, precisam ser submetidos à apreciação das respectivas assembleias para que sejam introduzidos no ordenamento jurídico, sob tratamento do artigo 199 do Código Tributário. [26]

Encerrando a discussão introdutória acerca do artigo 100, referido pela Medida Provisória, necessário colocar em relevo o seu parágrafo único, portador de dispositivo de segurança jurídica por meio do princípio de que não se pode punir aquele que se submeteu à norma, por mais que, posteriormente, venha ela a ser repudiada:

"(...) Este parágrafo único traz uma norma que preserva a segurança jurídica no âmbito das relações tributárias em seus conteúdos de certeza do direito e de confiança no tráfego jurídico. Seria temerário se, cumprindo as orientações do próprio credor, ainda assim pudesse o contribuinte vir a ser punido. 'É o princípio nemo potest venire contra factum proprium'. A Administração 'não pode punir ou onerar alguém por ter seguido as instruções ou orientações ainda que o fisco as venha repudiar' (Ruy Barbosa Nogueira, Curso de Direito Tributário, 14ª Edição, Ed. Saraiva, 1995, p. 66". [27]

O decreto presidencial nº 6.022/2007, instituidor do SPED, deve ser abordado com os cuidados pertinentes às normas por ele referenciadas, e compreendido no contexto não apenas do que vulgarmente se convencionou chamar de "evolução da contabilidade", em um elogio acrítico ao progresso técnico e às chamadas Tecnologias da Informação e Comunicação (TICs).

Não se trata, de maneira nenhuma, de uma "evolução natural", mas de um processo cultural criativo, localizado em um momento específico da relação da sociedade com o

Estado, não se podendo passar ao largo do fato de que o SPED é concebido como parte integrante do "Programa de Aceleração do Crescimento" (PAC), instituído pelo Executivo Federal, incurso, como aparente paradoxo, no quesito "Desoneração e aperfeiçoamento do sistema tributário". [28]

Se a intenção de aperfeiçoar se revela difícil de negar, a desoneração da carga fiscal deve ser compreendida em longo prazo. Contudo, se o escopo é o de desonerar o investimento com o fito desenvolvimentista, nada mais coerente do que se atender à Constituição Federal, submetendo as normas à hierarquia prevista, de forma a não se perder de vista, sobretudo, a distribuição igualitária da renda e a capacidade contributiva, sendo saudável a discussão sobre os pontos controversos, sobretudo em um momento que, ao que tudo indica, antecede uma reforma tributária. [29]

2.ECD e EFD: escrituração digital

2.1.SPED-contábil (ECD)

2.1.a. Natureza e previsão legal

A Escrituração Contábil Digital (ECD), denominada SPED-contábil, para fins fiscais e previdenciários, é coordenada pela SRFB e tem, por objeto, a substituição dos livros contábeis (a) Diário e seus auxiliares, se houver (e diário com escrituração resumida), (b) Razão e seus auxiliares, se houver e (c) Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos, por documentos de escrituração em versão digital.

Está regulamentada pelo Decreto Federal nº 6.022/07, pela Instrução Normativa nº 787/07 da SRFB e pelas Portarias nº 11.211/07 e nº 11.213/07 e se presta, sobretudo, à

fiscalização do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Seus dados serão transmitidos ao SPED, com ampla validade jurídica, não isentando o contribuinte da fiscalização in loco, ou seja, o empresário não está dispensado do arquivo dos documentos envolvidos no prazo legal.

2.1.b. Cronograma de implantação e pessoas obrigadas

A Instrução Normativa nº 787, de 19 de novembro de 2007, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, ao regular a ECD, determina que a sua adoção seja obrigatória, nos termos decretados, [30] (i) em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 01/01/2008 às pessoas jurídicas sujeitas a acompanhamento econômico-tributário diferenciado e (ii) em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 01/01/2009 às demais pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no lucro real. Às pessoas jurídicas que não se encaixem nestas características, não obrigadas portanto, é somente facultada a entrega da ECD já a partir de 01/01/2008.

Em qualquer das hipóteses, o contribuinte que apresentar a ECD realizará as suas declarações de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil na forma simplificada, evitando, assim, tanto redundâncias de informação como a temida imposição bis in idem.

Cabe observar que as pessoas jurídicas sujeitas ao regime diferenciado são aquelas reguladas na Portaria nº 11.211, de 7 de novembro de 2007, da SRFB, que verifica, periodicamente, os níveis de arrecadação de tributos federais em função do potencial econômico-tributário das empresas e das variáveis macroeconômicas de influência na contabilidade social do país.

Outra Portaria da SRFB, contudo, a de nº 11.213/2007, discrimina quais serão as empresas submetidas ao acompanhamento e que, portanto, estarão obrigadas, a partir de 01/01/2008, a entregar a ECD. Do ato normativo, destaca-se:

Portaria nº 11.213/2007 da SRFB – "Art. 1º Para fins do disposto no art. 4º da Portaria RFB nº 11.211, de 2007, deverão ser indicadas, para o acompanhamento diferenciado a ser realizado no ano de 2008, as pessoas jurídicas:

I - sujeitas à apuração do lucro real, presumido ou arbitrado, cuja receita bruta anual declarada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do exercício de 2007, ano-calendário de 2006, seja superior a R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais);

II - cujo montante anual de receita bruta informada nos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), relativos ao ano-calendário de 2006, seja superior a R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais);

III - cujo montante anual de débitos declarados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), relativas ao ano-calendário de 2006, seja superior a R\$ 6.000.000,00 (seis milhões de reais);

IV - cujo montante anual de Massa Salarial informada nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), relativas ao ano-calendário de 2006, seja superior a R\$ 7.500.000,00 (sete milhões e quinhentos mil reais); ou

V - cujo total anual de débitos declarados nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), relativas ao ano-calendário de 2006, seja superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais)".

Devem, entretanto, ser observados os critérios à espécie para se considerar uma empresa sujeita ao tipo previsto na disposição normativa, cabendo ao contribuinte, uma vez intimado, questionar, se considerar pertinente, a sua condição. As provas que avancem os limites de uma "fiscalização ordinária" devem ser tomadas por espúrias enquanto perdurar a dúvida, ou seja, até transitada em julgado a decisão que subsuma a materialidade do fato ao tipo abstrato legal condutor da empresa ao acompanhamento "especial".

Observe-se que o monitoramento é realizado tanto a partir dos dados disponibilizados à Administração como a partir de informações coletadas junto a "fontes externas",

conceito amplamente discutível no concernente à validade instrutória no caso de basear uma eventual autuação.

De outro lado, o princípio da isonomia com relação a outros contribuintes é enormemente questionável, uma vez que as empresas descritas neste regime contábil não são como as demais. Trabalhando, normalmente, em planos elisivos que margeiam de forma bastante delicada os limites da legalidade, com planejamentos societário-fiscais por vezes elegantes e complexos, é impossível deixar de se apreciar cada caso em sua especificidade concreta, jamais se furtando o julgador à incólume presença da verdade material, uma vez aferida.

2.1.c. Procedimento, prazo para escrituração e considerações finais

A contabilidade relativa à ECD deverá ser submetida a um programa especial, desenvolvido pela Administração para esta finalidade, denominado "Programa Validador e Assinador" (PVA), disponibilizado para download no site da SRFB, no endereço <www.receita.fazenda.gov.br/sped>.

A ECD submetida ao PVA deverá ter, como requisitos mínimos, as seguintes funcionalidades: (i) validação do arquivo digital da escrituração, com a verificação do credenciamento do contribuinte e sua regularidade, (ii) assinatura digital, mediante sistema de chaves públicas, sobre o qual nos deteremos mais adiante, (iii) visualização da escrituração, (iv) transmissão para o SPED, e (v) consulta à situação da escrituração – ou seja, confirmação de que o procedimento foi autenticado e concluído com êxito.

Quanto ao prazo, a ECD deverá ser transmitida uma vez ao ano ao SPED até o último dia útil do mês de junho do ano-calendário seguinte a que se refira a escrituração, sendo que o serviço de recepção da escrituração digital contábil funcionará somente até as 20 horas (horário de Brasília) da data final fixada para a entrega. A não apresentação da ECD dentro do prazo estabelecido implicará na multa, ao contribuinte, no valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário ou fração.

Os dados fornecidos serão compartilhados pelos órgãos e entidades descritos no Decreto nº 6.022/2007, nos limites da lei, sendo que o seu acesso ficará condicionado à

autenticação por meio de certificado digital credenciado, em nome do órgão ou entidade interessado. O registro dos eventos de acesso será mantido pelo prazo de 6 (seis) anos, contendo, no mínimo: identificação do usuário; autoridade certificadora emissora do certificado digital; número de série do certificado digital; data e hora da operação; e tipo da operação realizada.

Uma vez apresentados os livros digitais conforme a regulamentação determinada, fica suprida, em relação aos arquivos correspondentes, a exigência contida na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de outubro de 2001, e na Instrução Normativa MPS/SRP nº 12, de 20 de junho de 2006, que regulam o procedimento de entrega de arquivos eletrônicos e sistemas utilizados por pessoas jurídicas.

A ECD somente será considerada válida depois da confirmação de recebimento do arquivo digital que a contém e, uma vez havendo esta exigência, após a autenticação pelos órgãos de registro.

No concernente à assinatura digital, é feita a exigência de uma Política de Certificado (PC) de segurança mínima do tipo A3 emitido por entidade credenciada à Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil) [31] regularmente habilitada:

Instrução Normativa SRF nº 787/2007 – "Art. 2º. (...) Parágrafo único. Os livros contábeis emitidos em forma eletrônica deverão ser assinados digitalmente, utilizando-se de certificado de segurança mínima tipo A3, emitido por entidade credenciada pela Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), a fim de garantir a autoria do documento digital". [32]

A Política de Certificado (PC) da entidade certificadora deve estar estruturada com base na Resolução nº 41 do Comitê Gestor da IPC-Brasil. O titular do certificado será a Pessoa Jurídica cadastrada e será designada uma Pessoa Física como responsável (a mesma cadastrada no CNPJ da SRFB), detentora da chave privada. O procedimento técnico deverá estar descrito no site mencionado para a sua obtenção e uso.

Observe-se que, em conformidade com a Instrução Normativa SRFB nº 222, de 11 de outubro de 2002, que criou o Serviço Interativo de Atendimento Virtual, denominado

"Receita 222", em seu artigo 6º, não poderão ser emitidos certificados para as pessoas jurídicas cuja situação cadastral, perante o CNPJ, esteja enquadrada na condição de suspensão, inapta ou cancelada, devendo o contribuinte obrigado à ECD proceder à sua tempestiva regularização, caso se encontre em uma destas situações.

Como se depreende desta breve apreciação, há muitas entidades, pessoas e instrumentos técnicos envolvidos na operação. Apesar de supostamente conferir maior segurança ao procedimento de escrituração digital, esta estrutura pode, eventualmente, tornar-se um obstáculo ao contador que deixa para a última hora a escrituração, sendo imprescindível que se aja com prudência, tendo em vista a complexidade hodiernamente demandada.

Uma vez que contingências venham a impedir o trabalho legalmente exigido no prazo correto, contudo, ainda que este tenha sido deixado para o último momento, prevalecerá sempre o argumento do advogado sobre a necessidade da acolhida sem ônus dos documentos conduzidos à Administração Pública, uma vez cabalmente comprovado um motivo de caso fortuito ou força maior, nos exatos termos da lei (uma simples queda de força, por exemplo, comprovada com certificado emitido pela fornecedora de energia).

2.2.SPED-fiscal (EFD)

2.2.a. Natureza e previsão legal

A Escrituração Fiscal Digital (EFD) tem, por seu objetivo, a substituição de todos os livros fiscais utilizados pelas empresas por arquivos digitais, promovendo, assim, a integração entre as entidades tributárias federais, estaduais e distrital, com vistas ao acolhimento futuro também dos Municípios – e acabando, na prática, com o Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA). [33]

O programa está regulamentado pelo Convênio firmado em Macapá-AP, na 124ª reunião ordinária entre a SRFB, representando a União Federal, e o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), Convênio ICMS 143/2006, [34] com as alterações

do Convênio ICMS 123/2007, que institui e define o programa, bem como pelo Ato COTEPE 11/07, com as alterações do Ato COTEPE 20/2007, que dispõe sobre as especificações técnicas para a geração de arquivos da EFD, [35] em substituição, respectivamente, ao Convênio ICMS 54/05, não assinado pelo Estado do Paraná, e aos Atos COTEPE 35 e 70 de 2005, aos quais somente Pernambuco e o Distrito Federal deram prosseguimento, e se presta, sobretudo, à fiscalização do ICMS e do IPI. Trata-se de um:

"conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte". [36]

2.2.b. Pessoas obrigadas e procedimentos gerais

Salvo autorização da unidade federativa do domicílio fiscal do contribuinte, cumulada com o assentimento da SRFB para dispensa, o uso da EFD será obrigatório para todo contribuinte de ICMS e de IPI que, por sua vez, ficará dispensado – a critério de seu Estado – das obrigações acessórias instituídas pelo Convênio ICMS 57/1995, que dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e a escrituração de livros fiscais por contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados.

Como no caso da ECD, somente será considerada a EFD transmitida depois da confirmação de recebimento do arquivo que a contém, nos termos do decreto nº 6.022/07. Ficará facultado aos Estados e ao DF, por meio da SEFAZ competente, recepcionar os arquivos enviados e retransmiti-los ao SPED. No mesmo sentido, o arquivo deverá conter assinatura digital do contribuinte, ou de seu representante legal, ou de quem a legislação indicar, em consonância com as disposições da ICP-Brasil.

O contribuinte deverá manter uma EFD distinta para cada um de seus estabelecimentos e o arquivo digital conterá as informações dos períodos de apuração do imposto e será gerado e mantido dentro do prazo estabelecido pela legislação de cada unidade federada e SRFB, implicando um maior volume de informações a serem disponibilizadas ao Fisco, de forma minuciosamente discriminada.

2.2.c. Procedimentos técnico-contábeis específicos

A EFD, para efeitos práticos, substituirá a impressão e escrituração dos seguintes livros:

"I - Registro de Entradas;

II - Registro de Saídas;

III - Registro de Inventário;

IV - Registro de Apuração do IPI;

V - Registro de Apuração do ICMS". [37]

Se o SINTEGRA informava, grosso modo, apenas o registro de saída à Administração, a partir da implantação do SPED-fiscal, toda rotina empresarial será disponibilizada: ao contabilista, importante salientar que, salvo o registro de inventário, com entrega anual, todos os demais registros estarão condicionados a entrega mensal. Estuda-se atualmente a obrigação futura também do livro de produção, digitalizando-se o estoque da empresa, de forma a não se deixarem arestas ao animus de sonegar.

Todos os elementos do SPED, sejam a ECD, a EFD, ou a NF-e, terão um formato vinculado por norma própria para o envio, padronizando e racionalizando a informação, exigida em maior volume, em que pese o alardeio sobre a "dispensa de obrigações acessórias". Na verdade, trata-se muito mais de uma concentração destas obrigações. Este formato, ou padrão de envio, é descrito pelo Decreto instituidor do SPED como "leiaute", ténue tentativa de criação de neologismo para o inglês layout.

À atividade contábil é de sobremaneira importante este leiaute, cujas especificações técnicas estão descritas de maneira detalhada no Ato COTEPE/ICMS nº 11, de 28 de junho de 2007. Haverá um programa de validação (de conteúdo, assinatura digital e transmissão), desenvolvido pela Administração: uma vez que o arquivo enviado pelo contribuinte não se enquadre perfeitamente ao leiaute determinado, não haverá validação, e a obrigação acessória do registro será considerada não cumprida.

Uma vez localizado um equívoco qualquer nos dados transmitidos, e querendo o contribuinte retificá-lo, deverá proceder à substituição total do arquivo, se dentro do prazo. Neste caso, a modificação ficará registrada nos arquivos do Fisco. As áreas de preenchimento dependerão da definição de cada ente federativo competente.

Diferentemente da NF-e, a EFD deverá ser entregue, como ocorre com o SINTEGRA, no formato de texto (TXP) certificado digitalmente e com envio mensal. Detalhará item a item e tributo a tributo, e não mais por totais.

Os tributos serão, no início, ICMS, IPI, PIS e COFINS, sendo que as contribuições serão, futuramente, extirpadas para registro em livro próprio. Evidentemente, o sistema permitirá com muito maior facilidade o cruzamento integrado de dados contábeis e, por este motivo, o intento foi no sentido de se organizar hierarquicamente o arquivo, com a ordem exata determinada pela listagem dos seus registros respectivos, indicando-se, ainda, o documento de arrecadação, cujo número de autenticação ainda é opcional. Observe-se que, uma vez tornada obrigatória, a exigência extinguirá a CQTF da rotina da empresa, restando comprovado, pela EFD, a quitação item a item com relação aos tributos administrados pela SRFB.

Na verdade, este leiaute se divide em "blocos" de informação, a serem preenchidos pelo contador, que estará obrigado a informar o seu CPF para identificação. "0" ou "1" determinarão, na troca simbólica, respectivamente, "entrada" ou "saída" do produto. Da mesma forma, "C" indicará componente alfa-numérico e "N" componente exclusivamente numérico. A informação será exigida em sub-blocos, nesta lógica, em uma estrutura de campos.

Conforme informado no ato COTEPE, em prol da automatização do confronto dos dados e da possibilitação de seu cruzamento posterior, as operações e os lançamentos constantes no arquivo enviado pelo contribuinte serão identificados por

meio de códigos associados (i) a tabelas externas oficiais previamente publicadas, (ii) a tabelas internas, (iii) a tabelas intrínsecas ao campo do registro informado e (iv) a tabelas elaboradas pelo informante

* Advogado e consultor tributário em São Paulo

Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10920>> Acesso em: 15ago. 2008.