

IMPACTOS FINANCEIROS E TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DA ADEQUAÇÃO À GERAÇÃO DO BLOCO K EM UMA INDÚSTRIA AUTOMOTIVA

Alex Eckert¹, Odiléia Turella², Marlei Saete Mecca³

^{1,2,3} Universidade de Caxias do Sul (UCS)

¹ alex.eckert@bol.com.br

² odileia.turella@assecontcaxias.com.br

³ msmecca@ucs.br

Resumo

A partir da implementação do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, diversos livros contábeis e fiscais começaram a ser emitidos de forma eletrônica, em um formato digital específico e padronizado. Diante disso, o presente estudo teve como objetivo verificar os impactos financeiros e tributários em uma indústria do setor automotivo para adequar-se ao EFD/Sped Fiscal, especialmente na geração do Bloco K. Em termos metodológicos, trata-se de um estudo de caso, descritivo, de natureza qualitativa. Neste estudo, foram evidenciados quais foram os custos necessários, como treinamento de pessoas, adequação de sistema de software e principalmente revisão de processos internos, para maior controle de estoque, estrutura de produto e reclassificação fiscal de acordo com as normas legais. Também foi possível demonstrar alguns impactos tributários que com a entrega do arquivo do Bloco K, o que demanda cada vez mais responsabilidade com sua escrita fiscal. Ao final, concluiu-se que essa nova obrigação foi positiva para a empresa em estudo, visto que sua adequação gerou melhorias nas rotinas e fluxos organizacionais.

Palavras-chave: Sped Fiscal. Bloco K. Adequações. Impacto financeiro. Impacto tributário.

FINANCIAL AND TAX IMPACTS ARISING FROM THE SUITABILITY FOR THE GENERATION OF K BLOCK IN AN AUTOMOTIVE INDUSTRY

Abstract

Since the implementation of the Public Digital Bookkeeping System - SPED in Brazil, several accounting and tax books began to be issued electronically, within a specific and standardized digital format. Therefore, the present study aims at verifying the financial and tax impacts, as well as verifying the necessary adjustments that an automotive industry will have to make to fit the Block K generation, within the EFD / Fiscal Sped. In terms of methodology, this is a case study, descriptive and qualitative. In this study, the necessary costs were evidenced, such as personnel training, software system adaptation and mainly internal process review, for greater inventory control, product structure and tax reclassification in accordance with legal regulations. It was also possible to demonstrate some tax impacts than with the delivery of the Block K file, which demands more and more responsibility with its fiscal writing. In addition, it became clear that with this new obligation, the company had a gain from the improvements and adjustments needed to improve internal controls.

Keywords: Brazilian Sped System. Block K. Adequations. Financial impact. Tax impact.

1 Introdução

Atualmente o mundo está amplamente globalizado, com a informatização avançando cada dia mais, com novas tecnologias que atuam em todas as áreas. Não poderia ser diferente com a contabilidade, que com o advento da tecnologia de informação, pôde substituir a era do papel por arquivos eletrônicos e transmissão digital de dados, possibilitando assim, maior segurança, velocidade de envio, compartilhamento e confiabilidade, tudo isso devido às diversas facilidades existentes atualmente, como certificados digitais.

Com o surgimento do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) que foi instituído pelo Governo Federal através do Decreto 6.022/2007, os livros e documentos contábeis e fiscais começaram a ser emitidos de forma eletrônica, como uma solução tecnológica que oficializa os arquivos digitais das escriturações fiscal e contábil dos sistemas empresariais dentro de um formato digital específico e padronizado.

O objetivo do governo com esse projeto baseou-se na integração das administrações tributárias das três esferas: federal, estadual e municipal, que possibilitaram a padronização e compartilhamento das informações contábil e fiscal digital integrado com a NFe (Nota Fiscal Eletrônica). Com isso, as empresas puderam reduzir seus custos com o armazenamento de documentos, e minimizar os encargos com o cumprimento das obrigações acessórias.

O programa do SPED possui três vertentes principais, a saber: a Escrituração Fiscal Digital – EFD, a Escrituração Contábil Digital – ECD, e a Nota Fiscal Eletrônica - NF-e. Neste trabalho será tratado mais especificadamente sobre o EFD (Escrituração Fiscal Digital) conhecido também como Sped Fiscal, que é um instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, mediante fluxo único, computadorizado de informações.

O Sped Fiscal é dividido em blocos. Iniciando com um bloco de abertura, depois de escrituração de documentos fiscais, apuração dos impostos (ICMS e IPI), CIAP (Crédito de ICMS Ativo Permanente), Inventário Físico, e o mais recente bloco criado pelo fisco o de Controle e Produção e Estoque, mais conhecido como bloco K, que será o foco deste estudo, e por fim, o bloco de encerramento do arquivo.

Quanto a apresentação do Bloco K, tornou-se obrigatória em 2016, estendendo ao ano de 2017 e 2018 de acordo com o CNAE (Código de Atividade Econômica) e faturamento anual de empresas Industriais, equiparadas a industrial e aos estabelecimentos atacadistas, as quais terão que se adequar mais uma vez para atender essa nova obrigatoriedade exigido pelo fisco.

O tema proposto neste trabalho justifica-se pela importância do seu conteúdo em se tratar da mensuração do impacto financeiro, tributário e de custos para implantação dos mecanismos necessários à apresentação do Bloco K nas empresas. Conforme estabelecido pelo próprio Decreto 6.022/2007, o alcance do Sped deverá ser ampliado a cada ano, fazendo com que aumente a quantidade de empresas sujeitas ao mesmo. Ou seja, cada vez mais empresas terão dúvidas e necessitarão de esclarecimentos acerca das mudanças necessárias em sua organização para que essa adequação ocorra da maneira mais eficaz possível. Assim, evidencia-se a relevância do tema escolhido tanto no aspecto acadêmico quanto profissional, de maneira que possa contribuir e até influenciar, positivamente, as pessoas interessadas no assunto, embora não se constitua como algo totalmente novo, mas de grande relevância no contexto das organizações.

Diante disso, o presente estudo teve como objetivo verificar os impactos financeiros e tributários em uma indústria do setor automotivo para adequar-se ao EFD/Sped Fiscal, especialmente na geração do Bloco K.

2 Sistema Tributário Brasileiro.

No exercício e desenvolvimento de suas atividades existem competências tributárias da União, dos Estados, dos Distritos Federais. A competência para legislar sobre Direito Tributário é concorrente - não inclui os Municípios conforme art. 24 da CF e inciso I:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico

A obrigação tributária é uma relação jurídica tributária em que o contribuinte ou responsável, tem o dever de prestar dinheiro ou de fazer algo em favor do sujeito ativo, que seria o Estado.

Segundo Alexandre (2010, p. 278) “a relação jurídico-tributária é eminentemente obrigacional, tendo como credor um ente político (União, Estado, Distrito Federal ou Município) ou outra pessoa jurídica de direito público a quem tenha sido delegada a capacidade ativa e, como devedor, um particular obrigado ao cumprimento da obrigação tributária”.

O funcionamento do Sistema Tributário Nacional torna-se um ponto primordial perante as empresas que querem se destacar pela sua eficiência e eficácia no planejamento das questões tributárias. Oliveira (2008, p. 54), conceitua o Sistema Tributário como “conjunto estruturado e lógico dos tributos que compõem o ordenamento jurídico, bem como das regras e princípios normativos relativos à matéria tributária”.

Fabretti (2009, p. 87) define princípios como sendo “grandes fundamentos às grandes diretrizes lógicas, políticas sociais e econômicas do sistema, que prevalecem sobre todas as normas”. Sendo assim o Sistema Constitucional Tributário está sujeito a uma série de Princípios constitucionais:

- Princípio da Legalidade: O texto do referido art. 150, I da CF/88 estabelece que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

- Princípio da Igualdade: Segundo art. 150, II, CF/88, a distinção arbitrária é proibida por esse princípio, entre contribuintes que se encontrem em situações semelhantes. “Nem pode o aplicador, diante da lei, discriminar, nem se autoriza o legislador, ao ditar a lei a fazer discriminações”.

- Princípio da Irretroatividade: De acordo com art. 150, III, a, CF/88, a este princípio é proibido a retroatividade da lei: ou seja, não podem ser exigidos tributos sobre fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que instituiu ou aumentou algum tributo.

- Princípio da Anterioridade: Segundo art. 150, III, b, CF/88, proíbe a exigência de tributo ou seu aumento no mesmo exercício em que for publicada nova lei, para que o contribuinte não seja surpreendido com a tributação de última hora.

- Princípio do Não Confisco: De acordo com art. 150, IV, CF/88, este princípio visa estabelecer uma limitação a atividade tributária do Estado, buscando proteger o contribuinte para que o valor do tributo não tenha alíquota tão elevada a ponto de representar a perda total do bem ou mercadoria sobre o qual esteja incidindo.

Ainda em relação ao sistema tributário, de acordo com Balakrishnan, Blouin e Guay

(2018), a adequação das rotinas organizacionais com as tributárias favorece inclusive a própria questão da transparência organizacional, o que pode auxiliar os gestores a tomar melhores decisões.

3 SPED – Sistema Público de Escrituração Digital

O SPED, de modo geral, consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital.

Formalmente, o SPED foi instituído pelo Decreto nº. 6.022 de 22 de janeiro de 2007 e pela instrução normativa da Receita Federal do Brasil RFB nº. 787, de 19 de novembro de 2007. Neste projeto, o governo se uniu às empresas com um objetivo comum: mudar a forma de emissão e armazenamento de documentos fiscais, além de alterar a escrituração fiscal e contábil, colocando todos definitivamente na era da informática (MARIANO; AZEVEDO, 2009).

A referida legislação apresenta uma série de premissas e benefícios com a implementação do SPED, destacando-se:

- Propiciar melhor ambiente de negócios para as empresas no País;
- Eliminar a concorrência desleal com o aumento da competitividade entre as empresas;
- Documento oficial é o documento eletrônico com validade jurídica para todos os fins;
- Utilizar a Certificação Digital padrão ICP Brasil;
- Promover o compartilhamento de informações;
- Criar na legislação comercial e fiscal a figura jurídica da Escrituração Digital e da Nota Fiscal Eletrônica;
- Manutenção da responsabilidade legal pela guarda dos arquivos eletrônicos da Escrituração Digital pelo contribuinte;
- Redução de custos para o contribuinte;
- Mínima interferência no ambiente do contribuinte;
- Disponibilizar aplicativos para emissão e transmissão da Escrituração Digital e da NF-e para uso opcional pelo contribuinte.
- Redução de custos com a dispensa de emissão e armazenamento de documentos em papel;
- Redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias;
- Uniformização das informações que o contribuinte presta às diversas unidades federadas;
- Redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas;
- Redução do tempo despendido com a presença de auditores fiscais nas instalações do contribuinte; 3/21
- Simplificação e agilização dos procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária (comércio exterior, regimes especiais e trânsito entre unidades da federação)
- Fortalecimento do controle e da fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias;
- Rapidez no acesso às informações;
- Aumento da produtividade do auditor através da eliminação dos passos para coleta dos 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;
- Possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais;
- Disponibilidade de cópias autênticas e válidas da escrituração para usos distintos e concomitantes;
- Redução do “Custo Brasil”;
- Aperfeiçoamento do combate à sonegação;
- Preservação do meio ambiente pela redução do consumo de papel

É importante ressaltar ainda que o sistema Sped pode ser compreendido como uma importante ferramenta de controle governamental sobre as organizações. Afinal, o fisco necessita ter um poder de supervisionar as empresas, de modo a minimizar a possibilidade de evasão fiscal (PUTRA; SYAH; SIREGAR, 2017).

4 SPED Fiscal

O Sped Fiscal foi criado com intuito de integração dos fiscos federais, estaduais e Distrito Federal e municípios, havendo assim uma unificação do sistema e de informações.

A Escrituração Fiscal Digital EFD, em arquivo digital, constitui-se em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse da Receita Estadual e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e deverá obedecer ao disposto no Ajuste SINIEF 2/09 e neste Capítulo. INSTRUÇÃO NORMATIVA RE Nº 048/11 – (DOE 13/07/11)

Atualmente, o arquivo do Sped Fiscal é composto de blocos, e este é dividido em letras e números, conforme apresentado no Quadro 1:

Quadro 1: Tabela Blocos do Sped Fiscal

Bloco	Descrição
0	Abertura, Identificação e Referências.
C	Documentos Fiscais I – Mercadorias (ICMS/IPI)
D	Documentos Fiscais II – Serviços (ICMS)
E	Apuração do ICMS e IPI
G	Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP
H	Inventário Físico
K*	Controle da Produção e do Estoque
1	Outras informações
9	Controle e Encerramento do Arquivo Digital

FONTE: GUIA PRÁTICO EFD versão 2.0.16

*Bloco K incluído para vigorar a partir de janeiro de 2016.

Conforme pode ser observado no Quadro 1 e exemplificados no item 2.5 do Ato COTEPE/ICMS nº 09, de 18 de abril de 2008 e suas alterações, onde são descritos todos os blocos e o significado de sua existência. Dentro do PVA poderão ser feitos manualmente os ajustes, alterando o campo que desejar com intuito o mesmo é diminuir o trabalho manual, assim acelerando processo das empresas, conforme afirmação de Castro (2012).

(...) além da redução de custos, os contribuintes não precisarão mais lançar manualmente todas as informações contidas nas notas fiscais emitidas e recebidas pelas empresas. Essas tarefas serão feitas eletronicamente, por meio da obtenção dos dados contidos nos arquivos das Notas Fiscais Eletrônicas. (CASTRO, 2012)

Segundo informações do site da Receita Federal do Brasil, este programa trouxe benefícios aos seus usuários, o primeiro dele é promover a integridade dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, sempre respeitando as restrições legais. A segunda é racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com um único arquivo e diferentes órgãos fiscalizadores e a terceira é tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, assim a fiscalização torna-se mais ágil para os órgãos, cruzando os dados e tornando uma auditoria eletrônica mais ágil.

5 BLOCO K – Controle de Produção e Estoque

Criado pelo Ajuste SINEF nº 02, de 1972, o Livro Registro da Produção e do Estoque – Modelo 3 já nasceu com a possibilidade de ser substituído por relatórios que demonstrassem a real movimentação dos estoques das empresas. Esse livro fiscal voltou à cena recentemente, em função de ter sido acrescentado aos livros obrigatórios do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED Fiscal (Bloco K).

No início da sua existência este livro tinha um único objetivo, informar para o fisco federal e estadual as movimentações de estoque, a árvore de produtos e controlar o custo médio das mercadorias e dos produtos. Com estas informações, seria caracterizada ou não a industrialização e se verificava o correto cálculo do custo médio. Acontece que com o passar dos anos, o livro modelo 3 foi substituído pela famosa ficha kardex ou por fichas de controle de estoque que deveriam ser encadernadas e autenticada nos respectivos postos fiscais de jurisdição da empresa. Posteriormente, foi facultada as empresas a escrituração de relatórios gerados pela empresa, desde que demonstrasse todas as movimentações que interessavam ao controle do fisco.

A partir de 01 de janeiro de 2016, as empresas deverão incluir na EFD Fiscal, informações detalhadas relacionadas ao controle da produção e do estoque de cada um dos estabelecimentos da pessoa jurídica. Implementado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária que através do Ajuste da SINIEF nº 13/2015 trouxe a obrigatoriedade de adoção do Bloco K que modifica o § 7º da cláusula terceira do Ajuste SINIEF 02/09, que dispõe sobre a EFD (Escrituração Fiscal Digital), com a redação que se segue:

“§ 7º A escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque será obrigatória na EFD a partir de:

I – 1º de janeiro de 2017:

a) para os estabelecimentos industriais classificados nas divisões 10 a 32 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) pertencentes a empresa com faturamento anual igual ou superior a R\$300.000.000,00;

b) para os estabelecimentos industriais de empresa habilitada ao Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado (Recof) ou a outro regime alternativo a este;

II – 1º de janeiro de 2018, para os estabelecimentos industriais classificados nas divisões 10 a 32 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) pertencentes a empresa com faturamento anual igual ou superior a R\$78.000.000,00;

III – 1º de janeiro de 2019, para: os demais estabelecimentos industriais; os estabelecimentos atacadistas classificados nos grupos 462 a 469 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) e os estabelecimentos equiparados a industrial.

Na § 8º da cláusula terceira do Ajuste SINIEF 02/09, define o que é um estabelecimento industrial e no seu § 9º o que se entende como faturamento, para fins de determinação da vigência inicial de implantação do bloco K, conforme disposto a seguir:

“§ 8º Para fins do Bloco K da EFD, estabelecimento industrial é aquele que possui qualquer dos processos que caracterizam uma industrialização, segundo a legislação de ICMS e de IPI, e cujos produtos resultantes sejam tributados pelo ICMS ou IPI, mesmo que de alíquota zero ou isento.

§ 9º Para fins de se estabelecer o faturamento referido no § 7º, deverá ser observado o seguinte:

I – considera-se faturamento a receita bruta de venda de mercadorias de todos os estabelecimentos da empresa no território nacional, industriais ou não, excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas e os descontos incondicionais concedidos;

II – o exercício de referência do faturamento deverá ser o segundo exercício anterior ao início de vigência da obrigação.”

Os arquivos da EFD-ICMS/IPI têm periodicidade mensal e devem apresentar informações relativas a um mês civil ou fração, ainda que as apurações dos impostos (ICMS e IPI) sejam efetuadas em períodos inferiores a um mês, segundo a legislação de cada imposto. Portanto a data inicial constante do registro 0000 deve ser sempre o primeiro dia do mês ou outro, se for início das atividades, ou de qualquer outro evento que altere a forma e período de escrituração fiscal do estabelecimento.

A data final constante do mesmo registro deve ser o último dia do mesmo mês informado na data inicial ou a data de encerramento das atividades ou de qualquer outro fato determinante para paralisação das atividades daquele estabelecimento. Os prazos para a transmissão dos arquivos são definidos por legislação estadual.

Os registros de cada bloco são compostos de campos que devem ser apresentados de forma sequencial e conforme estabelecido pelo layout dos respectivos registros, desta forma, o Bloco K é dividido pelos seguintes Registros, conforme demonstrado na Quadro 2 a seguir:

Quadro 2: Resumo de Registros do Bloco K e suas especificações

Nº respectivo	Descrição do registro
K001	Abertura do Bloco K
K100	Período de Apuração do ICMS/IPI
K200	Estoque Escriturado
K220	Outras movimentações Internas entre mercadorias
K230	Itens Produzidos

K235	Insumos Consumidos
K250	Industrialização efetuada por terceiros - Itens Produzidos
K255	Industrialização em terceiros - Insumo consumido
K990	Encerramento do Bloco K

FONTE: Guia prático do EFD-ICMS/IPI – Versão 2.0.16

4.1 REGISTRO K001 – ABERTURA DO BLOCO K

Conforme informações de Santos (2015), o registro K001 deve conter o indicador de movimento, ou seja, a abertura do bloco com se seguinte informação:

- 0 (zero) – Bloco com dados informados.
- 1 (um) – Bloco sem dados informados

Assim sendo, ficam obrigados informar 0 (zero) para estabelecimentos industriais ou a eles equiparados e pelos atacadistas, e por consequência a obrigação de preencher o restante do bloco e 1 (um) para os demais estabelecimentos que ainda não estão obrigados.

4.2 REGISTRO K100 – PERÍODO DE APURAÇÃO DO ICMS/IPI

Também segundo Santos (2015) este registro tem por objetivo evidenciar o período de apuração da ICMS e do IPI, prevalecendo os períodos mais curtos. Os contribuintes com mais de um período de apuração no mês, devem declarar um registro K100 para cada período dentro deste registro.

4.3 REGISTRO K200 – ESTOQUE ESCRITURADO

Conforme pesquisas, acredita-se que este registro é um dos principais do bloco, segundo Guia Prático do EFD (2014) nele deverá ser informado o saldo em estoque no final do período de apuração, que equivale ao último dia do mês, lembrando que este estoque deve ser evidenciado por produto de propriedade da empresa até o presente momento; os produtos que estiverem em poder de terceiro e também os produtos de terceiros que estiverem em poder da empresa. Deverão ser classificados da seguinte forma, conforme demonstrado no Quadro 3:

Quadro 3: Classificação dos estoques

Nº respectivo	Descrição do registro
00	Mercadoria para Revenda
01	Matéria Prima
02	Embalagem
03	Produto em Processo
04	Produto Acabado
05	Subproduto
06	Produto Intermediário

10	Outros Insumos
----	----------------

FONTE: Guia Prático EFD – ICMS/IPI Versão 2.0.16

Conforme Quadro 3, pode-se observar que deverão ser classificados os produtos que estarão em estoque até o presente momento, onde nele ficará evidenciado em que etapa da produção os mesmos irão se encontrar.

Ainda em termos de estoques, conforme mencionado no Guia Prático do EFD (2014), eles estarão dispostos conforme evidenciado no Quadro 4:

Quadro 4: Registro K200 – Estoque Escriturado

Nº respectivo	Descrição do registro
1	Texto fixo contendo o seguinte dizer "K200"
2	Data do estoque que Inicial
3	Código do Item (campo 02 do registro 0200)
4	Quantidade em estoque
5	Indicador do tipo de estoque:
	0 = Estoque de propriedade do informante e em seu poder
	1 = estoque de propriedade do informante e em posse de terceiros
	2 = Estoque de propriedade de terceiros e em posse do informante
6	Código do participante (Campo 02 do Registro 0150)
	Proprietário/possuidor que não seja o informante do arquivo
99	Outras

FONTE: Guia Prático EFD – ICMS/IPI Versão 2.0.16

É possível observar no Quadro 4 que deve-se informar onde se encontrarão os estoques da empresa caso a mesma tenha remessas de industrialização ou conserto, ou seja, para quaisquer outros fins para fora do estabelecimento. Devendo sempre obedecer a quantidade que o mesmo irá conter e os produtos classificados de maneira correspondentes aonde se encontrarem.

4.4 REGISTRO K220 – OUTRAS MOVIMENTAÇÕES INTERNAS ENTRE MERCADORIAS

Segundo Guia Prático do EFD (2014), destina-se este registro a prestar informações sobre as movimentações internas entre mercadorias, aonde ocorrerá a saída dos estoques das mercadorias de origem e as entradas nos estoques das mercadorias de destino, podemos usar como exemplo as movimentações oriundas de reclassificação de um produto em função do controle de qualidade, entre outras situações semelhantes a citada anteriormente.

4.5 REGISTRO K230 – ITENS PRODUZIDOS

Segundo Santos (2015), o registro K230 tem como objetivo principal informar a produção acabada de produtos em processo e produto acabado, este que deverá ser informado mesmo que a quantidade de produção acabada seja igual a zero.

Assim no registro K235, deverá conter o consumo de item componente/insumo, ficando nessa situação o produto em elaboração, lembrando que ela não precisará ser quantificada neste caso, uma vez que a matéria não é mais um insumo e sim passa a ser um produto resultante. Este registro funcionará da seguinte forma, conforme Quadro 5:

Quadro 5: Registro K230 – Itens Produzidos

Nº respectivo	Descrição do registro
1	Texto fixo contendo "K230"
2	Data de início da ordem de produção
3	Data de conclusão da ordem de produção
4	Código de identificação da ordem de produção
5	Código do item produzido (campo 02 do Registro 0200)
6	Quantidade de produção acabada

FONTE: Guia Prático EFD – ICMS/IPI Versão 2.0.16

Conforme evidenciado no quadro 4, este registro se dará com a apresentação das ordens de produção desde seu início até seu encerramento, assim ficam evidenciadas as quantidades e itens produzidos através destas ordens.

4.6 REGISTRO K235 – INSUMOS CONSUMIDOS

Conforme afirmação de Santos (2015), este registro tem como objetivo de informar o consumo de mercadoria no processo produtivo, vinculado ao produto resultante informado no campo código do item do registro K230, que demonstra os itens produzidos.

Este registro é obrigatório quando existir o registro pai K230 é:

- A informação da quantidade produzida (K230) for por período de apuração (K100);
- A ordem de produção (K230) se iniciar e concluir no período de apuração (K100);
- A ordem de produção (K230) se iniciar no período de apuração (K100) e não for concluída no mesmo período;

A quantidade consumida deve ser expressa, obrigatoriamente, na unidade de medida de controle constante no campo 06 do registro 0200.

4.7 REGISTRO K250 – INDUSTRIALIZAÇÃO EFETUADA POR TERCEIROS/ ITENS PRODUZIDOS

Segundo Guia Prático do EFD (2014), este registro tem por objetivo de informar os produtos que foram industrializados por terceiros e sua quantidade.

A quantidade produzida deve ser expressa, obrigatoriamente, na unidade de medida de controle de estoque no campo 6 que representa a unidade de medida do registro 0200.

4.8 REGISTRO K255 – INDUSTRIALIZAÇÃO EM TERCEIROS, INSUMOS CONSUMIDOS

Segundo Guia Prático do EFD (2014), este registro tem o objetivo de informar a quantidade de consumo no restante informado no campo código do item do registro K250. A quantidade consumida deve ser expressa, obrigatoriamente, na unidade de medida de controle de estoque constante no campo 06 do registro 0200. Conforme Quadro 6, a maneira correta de ser preenchido o registro K255:

Quadro 6: Registro K255 – Industrialização em terceiros

Nº respectivo	Descrição do registro
1	Data do reconhecimento do consumo do insumo referente aos produtos informados no campo 04 do Registro K250.
2	Código do insumo (campo 02 do Registro 0200)
3	Quantidade de consumo do insumo
4	Código do insumo que foi substituído, caso ocorra a substituição (campo 02 do registro 0210)
6	Quantidade de produção acabada

FONTE: Guia Prático EFD – ICMS/IPI Versão 2.0.16

Pode-se observar conforme o Quadro 6, que conterà a data que a mercadoria foi enviada a um terceiro qualquer, e o código do produto que for enviado ou recebido para ser realizado algum processo de industrialização e pôr fim a quantidade que peças que forem enviados dos itens correspondentes.

4.9 ENCERRAMENTO DO BLOCO K

Segundo Guia Prático do EFD (2014), este registro destina-se o encerramento deste bloco e a informação das quantidades de linhas existentes no mesmo, assim encerrando o Bloco K, lembrando que o mesmo poderá até sua vigência sofrer alterações pois estamos nos tratando que um sistema que ainda está em constantes adaptações.

6 Método de Pesquisa

Quanto aos procedimentos técnicos para execução deste trabalho, o tipo de pesquisa é o baseado em estudo de caso, uma vez que trata de uma abordagem de investigação metodológica especialmente adequada quando procuramos compreender, explorar ou descrever acontecimentos e contextos complexos, nos quais estão concomitantemente envolvidos diversos fatores.

Yin (1989) afirma que esta metodologia de estudo de caso se adapta à pesquisa em educação, quando o pesquisador é confrontado com situações complexas, de tal forma que dificulta a identificação das variáveis consideradas importantes, quando o pesquisador procura respostas para o “como?” e o “porquê?”, quando o pesquisador procura encontrar interações entre fatores relevantes próprios dessa entidade, quando o objetivo é descrever ou analisar o

fenômeno, a que se acede diretamente, de uma forma profunda e global, e quando o pesquisador pretende apreender a dinâmica do programa ou do processo.

A forma de abordagem do problema utilizado neste trabalho é a tipologia de pesquisa qualitativa que é a essencial no aprofundamento de questões relacionadas à contabilidade, seja no âmbito teórico ou prático. Para Fachin (2003) a variável qualitativa é caracterizada pelos seus acessórios e relaciona aspectos não somente mensuráveis, mas também definidos descritivamente.

Quanto aos objetivos, pode-se classificar este trabalho como uma pesquisa descritiva, uma vez que apresentará aspectos ou comportamentos de uma determinada população analisada.

Para Gil (2010, p.27):

As pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição das características de determinada população. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis. São em grande número as pesquisas que podem ser classificadas com descritivas e a maioria das que são realizadas com objetivos profissionais provavelmente se enquadra nesta categoria.

Para conseguir as informações, foi elaborado um roteiro de questões e aplicado na empresa em alguns setores envolvidos diretamente no processo de implantação do Bloco K, afim de levantar dados suficientes para desenvolvimento e conclusão desta pesquisa.

7 Desenvolvimento do Estudo

7.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

Visando manter o sigilo quanto à identidade da empresa objeto do estudo de caso, a mesma será denominada de Beta. Esta empresa foi constituída em uma cidade as Serra Gaúcha e inicialmente trabalhava apenas com beneficiamento de vidros. Mais tarde implementou o setor de perfis de alumínio, passando a trabalhar em grande escala, procurando se consolidar junto ao setor mobiliário. Em 2009, a Beta deu início a produção de vidro laminado, tornando-se uma empresa especializada em beneficiamento de vidro para diversos segmentos.

A empresa Beta é tributada com base no Lucro Real, fatura em média 7.000.000,00 ao mês e está obrigada a entrega dessa nova exigência fiscal, o Bloco K a partir de 2018 e vem se preparando desde então. Por ser tratar de uma empresa que já trabalha com estoque e estrutura de produtos 100% automatizado, ou seja, tem um sistema terceirizado que opera e controla todas as entradas e saídas do estoque, bem como apuração dos custos/despesas despendidos na produção, isso facilitará o processo de implantação do Bloco K.

Com a implantação do Bloco K, o Fisco terá controle total sobre a apuração do estoque, a cada mês, e para cada produto da empresa, a equação a seguir deve ser validada:

$$\text{Estoque final} = (\text{Estoque inicial}) + (\text{Entradas por Documentos Fiscais}) + (\text{Produção Própria K230}) + (\text{Produção em Terceiros K250}) + (\text{Movimentação interna K220}) - (\text{Saídas por Documentos Fiscais}) - (\text{Consumo na Produção Própria K235}) - (\text{Consumo na Produção em Terceiros K255}) - (\text{Movimentação interna K220}).$$

Todas as informações previstas nesta equação fazem parte do SPED Fiscal ICMS/IPI, portanto, se fisicamente a empresa fizer qualquer movimentação de estoque, e essa movimentação de estoque não for escriturada no SPED Fiscal ICMS/IPI, o estoque físico do seu produto não estará alinhado com o estoque informado para o Fisco no SPED Fiscal ICMS/IPI, por essa razão, com a implantação do Bloco K, será fundamental o controle com

excelência.

Visto a importância de manter total exatidão nas informações prestados no Bloco K, pela exposição ao fisco de todo o processo produtivo através dessa obrigatoriedade, a empresa Beta, preocupou-se em rever todos os processos deste a entrada de mercadoria no estoque, contagem física, revisão de estrutura de produtos, NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul), entre outros processos internos.

Com objetivo de evidenciar o impacto financeiro, ou seja, quanto a empresa terá que investir em novas tecnologias, em treinamentos especializados ou até mesmo em novas contratações, iniciou-se uma pesquisa de custos de implantação, separados por setores envolvidos diretamente neste processo. Será possível identificar também, verificar se existe impactos tributários com o advento do Bloco K.

7.2 ADAPTAÇÕES NECESSÁRIAS

A engenharia e a gerência industrial, por serem áreas ligadas à produção são responsáveis pelo bom andamento da implantação do bloco K. A engenharia é responsável por cadastrar corretamente as estruturas dos produtos e a correta classificação de cada um deles, conforme exigido pelo registro 0200 e definição de materiais substitutos, já a produção é responsável pelas fichas técnicas, ou seja, o controle exato da produção, suas perdas e o andamento do processo em sintonia com o sistema de gestão da empresa, e as demais áreas, como PCP, Manufatura, Suprimentos e almoxarifado, responsabilidade do setor contábil e fiscal evidenciar os registros devidos e por fim o setor de custos que é o gestor do Bloco K e é quem irá validar as informações.

A empresa está priorizando como medidas mais importantes para entrega de um arquivo seguro sem erros ou divergências, a revisão de classificação dos produtos de acordo com o tipo de item exigido no Registro 0200 do SPED FISCAL, lembrando que já era uma obrigação antes do surgimento do Bloco K, a recontagem dos estoques, revisão da estrutura de produto e revisão de NCM. Faltam também pequenos ajustes no sistema de gestão em alguns casos em que a legislação ainda não está muito clara, como por exemplo:

Em casos de itens em garantia em que o produto fabricado apresentou defeito, esse item retorna a empresa e o mesmo é analisado, e em caso de algumas peças serem reaproveitadas são postas no estoque, não há origem documental para entrada destas peças na relação de estoque do estabelecimento, desta forma, na hora que fisco cruzar as informações irá evidenciar que faltam documentos para justificar o acréscimo de itens no inventário.

7.3 IMPACTOS FINANCEIROS

Os custos com implantação do Bloco K possui uma variação de acordo com a complexidade do negócio, tamanho da empresa e situação de controles internos. Para evidenciar esses custos na empresa objeto de estudo, foi elaborado questões aplicadas intermete em alguns setores, os resultados podem ser verificados no Quadro 7 a seguir:

Quadro 7 – Relação de custos com implantação do Bloco K

	Valor Hora	Tempo	Nº de Pessoas	Valor total	Trabalho Desenvolvido
Sist. de Gestão	R\$ 150,00	240 h	1	R\$ 36.000,00	Software e serviço de implantação do Bloco K
Cursos	R\$ 27,50	8 h	4	R\$ 880,00	Engenharia, Custos, Contábil e TI
Engenharia	R\$ 45,45	67 h	2	R\$ 6.090,91	Revisão de código itens, estrutura de produto e Classificação Fiscal

Manufatura	R\$ 11,36	21 h	1	R\$ 238,63	Melhorias no controle de movimentação de ordem
Suprimentos	R\$ 13,64	42 h	1	R\$ 572,72	Revisão de tipo de matérias comprados
Almoxarifado	R\$ 8,18	36 h	1	R\$ 294,54	Controle e revisão de estoque físico
PCP	R\$ 14,55	45 h	1	R\$ 654,55	Melhorias no gerenciamento das atividades de produção
Contábil/Fiscal	R\$ 22,73	25 h	2	R\$ 818,18	Efetuar registros devidos do Bloco K
TI	R\$ 17,27	47 h	1	R\$ 811,82	Suporte para as demais áreas
Custos	R\$ 23,64	58 h	1	R\$ 1.370,91	Gerenciar e validar o Bloco K
	R\$ 334,32	589 h		R\$ 47.732,26	

FONTE: elaborado pelos autores

Conforme demonstrado no Quadro 7, verifica-se que o maior custo com a implantação do Bloco K foi com o sistema de Software que representou 80,47% dos gastos gerias de R\$ 47.732,26, em seguida os setores de engenharia representando 13,62% e o setor de custo 2,87%, observando que o menor valor investido foi em treinamentos com um gasto apenas de R\$ 880,00.

Nota-se também que para a adequação do Bloco K foram envolvidos nove setores da empresa, os quais, demandaram de 21 horas a 67 horas trabalhando somente em função de adequações e controles internos, totalizado em 349 horas. O sistema de gestão foi o que mais tempo demorou no processo de implantação do Bloco K, somando 240 horas.

7.4 IMPACTOS TRIBUTÁRIOS

Muitas empresas utilizam matéria prima em estoque, até mesmo por falta de controles internos para utilizar na fabricação de ativos imobilizados em andamento, mas esquecem que quando se deu entrada no estoque dessas matérias primas foram auferidos créditos fiscais de ICMS, IPI, PIS e da COFINS, no entanto, quando isso ocorre perante a legislação deve-se fazer a anulação dos créditos pela entrada.

Conforme determinado pela legislação do RICMS/RS, previsto no Art. 34 do Livro I do Decreto 37.699/97, segue casos de estorno do crédito de ICMS.

- Art. 34 - O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:
- I - for objeto de saída ou prestação de serviço não-tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;
 - II - for integrada ou consumida em processo de produção industrial ou agropecuária, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;
 - III - for destinada ao uso ou consumo do estabelecimento e utilizada para produção ou comercialização de mercadoria cuja saída resulte em operações isentas ou não-tributadas ou para prestação de serviços isentos ou não-tributados;
 - IV - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;
 - V - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

Outro exemplo, é na devolução de clientes de produtos que foram sucateados e não fará mais parte do estoque, neste caso, deve ser excluído o crédito de IPI das matérias primas, material secundário e material de embalagem utilizados na produção desses itens, como determina a legislação do IPI.

Diz o Art. 254 do Decreto 7.212/2010 - RIPI:

Art. 254. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei

nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-Lei no 34, de 1966, art. 2º, alteração 8a, Lei no 7.798, de 1989, art. 12, e Lei no 9.779, de 1999, art. 11):

V - relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem empregados na fabricação de produtos que voltem ao estabelecimento remetente com direito ao crédito do imposto nos casos de devolução ou retorno e não devam ser objeto de nova saída tributada; e

VI - relativo a produtos devolvidos, a que se refere o inciso I do art. 231.

8 Considerações finais

Apesar de inicialmente se pensar que a obrigação do Bloco K era apenas de responsabilidade do setor fiscal, quando a empresa objeto do estudo entendeu os objetivos e as peculiaridades deste novo registro do SPED Fiscal, procurou investir mais em treinamentos e no próprio software de gestão, para assim, extrair informações e melhorar os processos internos.

Para tanto, conforme demonstrado neste estudo, iniciou-se um processo de adequação em determinados setores os quais, demandaram tempo e custo financeiro para a empresa. O maior gasto foi com adequação do sistema de Software para atender o Bloco K, já internamente na empresa os maiores gastos foram com os setores de engenharia que utilizou bastante tempo na revisão de produtos e suas estruturas e por fim o setor de custos que faz toda a revisão e validação do arquivo, juntamente com os setores contábil e fiscal.

A organização entende que a obrigação de entrega do Bloco K melhorou os processos internos, assim minimizando a possibilidade de fraudes fiscais, evidenciando que a empresa está ciente que deve evitar processos que não sejam legais, o que, em caso de ocorrer, ficará evidente no arquivo do Sped Fiscal.

Desta forma, entende-se que com a validação do Bloco K, o fisco terá mais informações quanto ao controle de estoque e apuração dos custos médio de produção, tendo acesso a essas informações mais o que é documento nos registros de entradas e saídas do SPED, os fiscais tributários terão mais subsídios para atuarem em processos que não estão de acordo com a Legislação Fiscal. Alguns casos citados neste estudo demonstram que a empresa deve assegurar-se dos créditos tomados pelas entradas, fazendo estorno de créditos quando determinado pela legislação, evitando assim possíveis riscos fiscais.

Pode-se concluir com a realização desta pesquisa que, assim, como na maioria das empresas brasileiras, a empresa objeto deste estudo tem questões de cultura organizacional muito fortes, tendo enraizados sistemas de controles e regras rígidas. Nesse ponto isso pode ser visto de forma positiva, pois o Bloco K define regras fixas que deverão ser seguidas, fazendo com que a instituição se obrigue a se organizar. Por outro lado, o Bloco K ainda está incompleto e não atende a todos os segmentos ou até mesmo em algumas operações quanto a complexidade de seus processos. Além disso, ainda se espera até o início dessa nova obrigatoriedade por parte do fisco brasileiro o Bloco K, que se esclareça ou até mesmo modifique alguns procedimentos que não estão claros na legislação.

Em termos de limitações, pelo fato de tratar-se de um estudo de caso em uma única empresa, os resultados aqui encontrados são específicos dela, não podendo ser generalizados. Assim, sugere-se a realização de outros estudos sobre o assunto. Por exemplo, poderiam ser realizados comparativos entre diferentes ramos de atividade industrial, ou de diferentes áreas geográficas, no sentido de verificar como a adequação com a legislação do Sped é percebida distintos contextos e ambientes organizacionais.

Referências

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 4. ed. São Paulo: Método, 2010.
- AZEVEDO, Osmar R.; MARIANO, Paulo A. **SPED - Sistema Público de Escrituração Digital**. São Paulo: IOB, 2009.
- BALAKRISHNAN, Karthik; BLOUIN, Jennifer; GUAY, Wayne. Tax Aggressiveness and Corporate Transparency. **The Accounting Review**, v. 93, n. 4, in-press, 2018.
- BRASIL, **Ajuste Sinief N° 2 de 21 de dezembro de 1972**. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/1972/aj_002_72: Acesso em 27 abr. 2016.
- BRASIL, **Ajuste Sinief N° 2 de 3 de abril de 2009**. Disponível em: http://www.normaslegais.com.br/legislacao/ajustesinief2_2009.html: Acesso em 27 abr. 2016.
- BRASIL, **Ajuste Sinief N° 13 de 11 de dezembro de 2015**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2015/ajuste-sinief-13-15>: Acesso em 27 abr. 2016.
- BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1998**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.html: Acesso em 24 dez. 2015.
- BRASIL, **Decreto N° 6.022 de 22 de janeiro 2007**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato20072010/2007/Decreto/D6022.html: Acesso em 25 nov. 2015.
- BRASIL, **Instrução Normativa RFB N° 787 de 19 de novembro de 2007**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Ins/2007/in7872007.htm>: Acesso em 24 dez. 2015.
- FABRETTI, Lúaudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5.ed. São Paulo: Atals, 2010.
- OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889- 2009**. Brasília: IPEA, 2010.
- PUTRA, Pasca Dwi; SYAH, Dedy Husrizal; SIREGAR, Ina Namora Putri. **Tax avoidance: evidence of tax planning in industrial companies in Indonesia Stock Exchange**. In: The 1st Unimed International Conference On Economics And Business – UNICEB. Medan 2017.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD ICMS/IPI**. Disponível em: http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/sped-fiscal/download/GUIA_PRATICO_EFD_ICMS_IPI_Versao2.0.14.pdf. Acesso em: 28 abr. 2016.
- SANTOS, Renata Santana. **Bloco K – EFD, Apresentação Bloco K em PDF**. Espírito Santo, CRC/ES, jun.2015. Disponível em: http://www.ibefpr.com.br/down/ApresentacaoBlocoK-IBEF17-6-15_PWC.pdf.

Acesso em 28 abr. 2016.

YIN, Robert K. **Pesquisa estudo de caso**. 4.ed. Vol.5. Sage Publications Inc., EUA, 1989.