

INOVAÇÕES ORGANIZACIONAIS E DE NEGÓCIOS TRAZIDAS PELO SPED: UM ESTUDO EMPÍRICO SOBRE AS PERSPECTIVAS DE CONTADORES E ÓRGÃOS FISCALIZADORES

Data de submissão: 15/12/2014

Aceite: 03/10/2016

Ricardo Vinícius Dias Jordão¹

Milton dos Santos Silva²

Maria Celeste Reis Lobo de Vasconcelos³

Haroldo Guimarães Brasil⁴

RESUMO

A pesquisa descrita neste artigo teve como objetivo analisar a percepção de contadores e órgãos fiscalizadores federais e estaduais da região metropolitana de Belo Horizonte, Minas Gerais, sobre a adoção do sistema público de escrituração digital (SPED). A coleta de dados foi feita por meio de uma pesquisa de levantamento do tipo *survey*, baseada em um questionário semiestruturado composto por questões abertas e fechadas. Os resultados advindos das informações de 98 respondentes foram submetidos à análise quantitativa e qualitativa, sendo realizada por meio da técnica de análise de conteúdo. Os resultados indicam que o SPED aumentou a eficiência tributária do governo e trouxe significativos impactos organizacionais, exigindo que as empresas inovassem em seus processos corporativos e de negócios. As conclusões da pesquisa evidenciam que o SPED: (i) pode ser considerado um marco da chamada 'era digital', (ii) representa um avanço tecnológico que modernizou o sistema de fiscalização tributária, (iii) provocou inovação nas práticas de escrituração contábeis e fiscais, (iv) aumentou o acesso do Governo às informações empresariais, (v) provocou mudanças culturais, (vi) exigiu o aprendizado de novas metodologias e tecnologias, (vii) promoveu melhorias no cumprimento das obrigações tributárias acessórias, (viii) reduziu a sonegação fiscal e (ix) aumentou a arrecadação do Governo. Constatou-se também que os contadores e órgãos fiscalizadores precisam se preparar melhor para o uso do SPED, que é uma inovação organizacional e de negócios que veio para ficar.

Palavras-chave: Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Inovação Organizacional e de Negócios. Tributação Empresarial. Escrituração contábil e fiscal.

1 Possui graduação em Ciências Contábeis pela UFMG, mestrado em Ciências Contábeis pela UFMG, sendo PhD in Finance, Accounting and Taxes pelo Center for Advanced Studies in Management and Economics (CEFAGE, UE), Portugal em associação com o Swiss Management Center, Suíça.

Professor do Mestrado Profissional em Administração da FPL e pesquisador do CEFAGE (UE) e da UFMG. Belo Horizonte – MG. Brasil. E-mail: jordaoconsultor@yahoo.com.br

2 Possui graduação em Ciências Contábeis pela União dos Negócios e Administração (UNA) e mestrado profissional em Administração pela FPL. Pedro Leopoldo – MG. Brasil. E-mail: miltinho.contabeis@gmail.com

3 Possui graduação em Engenharia Química pela UFMG, mestrado em Ciências Técnicas Nucleares pela UFMG e doutorado em Ciência da Informação pela UFMG. Belo Horizonte – MG. Brasil. E-mail: celestevvasconcelos@gmail.com

4 Possui graduação em Engenharia Elétrica pela PUC Minas, mestrado em Administração pela UFMG e doutorado em Economia pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, UFRJ. Belo Horizonte – MG. Brasil. E-mail: haroldo.brasil@gmail.com

1 INTRODUÇÃO

O Brasil tem uma das legislações fiscais mais complexas do mundo e de mais difícil aplicação (SIQUEIRA, 2005; PEGAS, 2015). As empresas, além de uma grande variedade de atividades tributárias, têm cerca de 170 obrigações acessórias para serem cumpridas, provocando deficiências na arrecadação (BRITTO, 2008; PEGAS, 2014). Segundo Amaral *et al.* (2009), os contribuintes brasileiros muitas vezes agem por meio de atos ilícitos para fugir do alto custo tributário. Por outro lado, Maia (2012) lembra que o combate à sonegação não tem sido eficiente, visto que a fiscalização tributária no Brasil, até o ano de 2006, era realizada de forma ‘artesanal’, pois os órgãos fiscalizadores (OF) visitavam as empresas e analisavam os registros contábeis e fiscais impressos em papel, exigindo muito esforço para se encontrar irregularidades com esse modelo.

Diante dos avanços das tecnologias de informação e comunicação (TIC) e da necessidade de criar meios para combater a sonegação, alguns países têm aproveitado essas tecnologias para tentar criar o chamado “Governo Eletrônico” (GE) como forma de controle dos tributos (OKOT-UMA, 2001; CHEN *et al.*, 2006). No Brasil, isso ocorreu em 2007 com a instituição do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) (BRASIL, 2007). Depois de decorridos vários anos desde o início da instituição do SPED, pouco se sabe sobre a percepção dos vários atores envolvidos, quanto aos facilitadores e dificultadores propiciados pelo sistema. Isso porque, as transformações decorrentes da implantação do SPED podem ter exigido a adoção de inovações organizacionais e de negócios por parte das empresas, exigindo adaptações de contadores OF para responder à essas inovações.

Diante desse contexto, o objetivo da pesquisa descrita neste artigo consiste em analisar a percepção de contadores e OF federais e estaduais da região metropolitana de Belo Horizonte sobre a adoção do sistema público de escrituração digital (SPED).

Mais do que a importância do tema ressaltada por Lizote e Mariot (2012), que asseveraram sobre a magnitude e complexidade das mudanças organizacionais trazidas pelo SPED, o estudo em tela se justifica pela necessidade de entendimento dos impactos causados por ele na sistemática de tributação das empresas brasileiras, pois esse tema ainda é incipiente na literatura, especialmente na brasileira, em que ainda há poucas análises sobre o assunto como destacam Geron *et al.* (2011). Adicionalmente, como lembram Futema *et al.* (2009), os efeitos das mudanças tributárias sobre as empresas são de grande interesse para as teorias de finanças e de gestão empresarial, além de serem uma questão de significativa relevância para a academia e a sociedade, justificando igualmente a realização da pesquisa e acentuando a contribuição da mesma.

O artigo está apresentado em mais quatro seções além desta Introdução. A seção dois traz os principais conceitos teóricos utilizados, sendo seguida pela seção três que traz os procedimentos metodológicos. A seção quatro apresenta os resultados da análise quantitativa e qualitativa dos dois grupos de respondentes. A seção cinco encerra o artigo, trazendo as principais conclusões em linha com os objetivos iniciais.

2. INOVAÇÕES E PROPOSIÇÕES DO SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL

A preocupação das empresas no que concerne ao cumprimento das obrigações perante o fisco federal, estadual e municipal tem crescido expressivamente nos últimos anos (LIZOTE; MARIOT, 2012). Adicionalmente, as organizações têm demonstrado preocupação com o alto custo tributário incidente sobre suas atividades (PEGAS, 2014; PEGAS, 2015) e buscam alternativas

com o propósito de reduzir o pagamento ou, até mesmo, deixarem de pagar tributos – o que, algumas vezes, pode ocorrer ilegalmente. A sonegação fiscal, na visão de Abdenur (2011), pode ser considerada como o fator que mais compromete o desenvolvimento de uma economia, especialmente quando se trata de economia de país emergente, como é o caso do Brasil.

Segundo um estudo recente do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), os brasileiros trabalharam até 31 de maio de 2014 para pagar tributos, tendo em vista que 41,37% do rendimento bruto dos contribuintes foram destinados ao recolhimento dos tributos federais, estaduais e municipais (IBPT, 2014). Uma pesquisa realizada pela organização Britânica *Tax Justice Network (TJN)* aponta que o Brasil é o país que mais perde dinheiro com a sonegação de impostos em todo mundo, correspondendo a 11,24% em relação ao produto interno bruto (PIB). Isto significa que deixa de arrecadar 280 bilhões de dólares com o não pagamento de tributos, conforme mostrado na Tabela 1. O mesmo estudo aponta que os Estados Unidos é o país que possui o maior valor absoluto de sonegação, perdendo 337 bilhões de dólares anualmente, mas isto representa apenas 2,23% do PIB dessa nação, encontrando-se em quarto lugar entre os países do mundo que mais perdem dinheiro com a sonegação fiscal, em relação aos respectivos PIBs (TJN, 2011). Outro estudo, realizado por essa mesma organização, levantou que 4,9% do PIB mundial são perdidos devido à sonegação de impostos (TJN, 2014).

TABELA 1 - Dinheiro perdido pela sonegação de tributos por ano

POSIÇÃO	PAÍSES	VALOR SONEGADO	VALORES PIB	VALOR/ PIB (%)
1º	Brasil	280,1	2.492,9	11,24%
2º	Itália	238,7	2.198,7	10,86%
3º	Alemanha	215,0	3.577,0	6,01%
4º	EUA	337,3	15.094,0	2,23%

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados do Fundo Monetário Internacional (FMI, 2011) e *Tax Justice Network* (2011). Valores em milhões de dólares.

O GE é uma proposta de integração das empresas, por meio eletrônico, com osOF.. O termo GE foi utilizado pela primeira vez em 1999 nos Estados Unidos e consiste numa das maiores inovações nos sistemas de fiscalização do mundo (CHEN *et al.*, 2006). Mesmo diante da relevância socioeconômica do tema que cerca o GE, a inovação e as medidas correlatas, sejam provenientes do governo ou tomadas pelas próprias empresas, ainda têm sido pouco estudadas (ANDRADE Jr.; CERANTO, 2013). Igualmente, parece haver um alinhamento entre inovações e sustentabilidade não só por parte das empresas, como também dos governos que precisam reconhecer os riscos e desafios concernentes ao desenvolvimento das empresas e mercados (PINSKY *et al.*, 2013). Nesse sentido, o SPED inovou a sistemática de fiscalização do governo com a proposta de reduzir a sonegação de tributos e, com isso, tornar mais equilibrada a concorrência entre as empresas que os recolhem e aquelas que não. Segundo Duarte (2008), o SPED é uma forma de GE que passa a ser uma vigilância das empresas, em tempo real, pelos OF, podendo ser comparado a um “*Big Brother*” fiscal, no qual os alvos são a obtenção de informações das operações realizadas pela empresa e o combate à sonegação.

Com a nova redação dada pelo Decreto nº 7.979, de 8 de abril de 2013, o SPED pode ser definido como 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 consiste no cumprimento, de forma mais moderna, das obrigações

acessórias para OF por meio de arquivos eletrônicos digitais. As empresas deixam de enviar essas obrigações em papel e passam a enviá-las por meio digital *on-line*, assinadas digitalmente, utilizando-se de um certificado do SPED. Constituem-se nos três principais subprojetos que fazem parte do SPED, a Escrituração Contábil Digital (ECD), a Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a NF-e Ambiente Nacional e têm como base a transparência mútua em busca de reflexos positivos para toda a sociedade. O SPED passa a estabelecer um novo tipo de relacionamento entre os OF e as empresas, sendo composto também de SPED das Contribuições; SPED SOCIAL; Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e); Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e); Controle Fiscal e Contábil de Transição (FCONT); Livro de Apuração do Lucro Real Eletrônico e Central de Balanços Brasileira (E-LALUR).

O SPED tem como objetivos promover a integração dos OF mediante a padronização e o compartilhamento de informações contábeis e fiscais; racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para as empresas, com a transmissão única de distintas obrigações acessórias para diferentes OF. Objetiva também diminuir a sonegação fiscal. Por isso, Lizote e Mariot (2012) observam que o governo vem desenvolvendo e inovando a cada ano seus controles e métodos de fiscalização, tendo apresentado significativa guinada com o desenvolvimento do SPED e de seus subprojetos.

Esse sistema veio com uma promessa de propiciar benefícios para os contribuintes, na visão de Dinis (2009), como a simplificação de obrigações acessórias, eliminação de digitação de notas fiscais, redução de erros de escrituração e de custos com impressão, aquisição de papel e formulários, além de melhor armazenamento de documentos, contribuindo para o impacto ambiental favorável.

Geron *et al.* (2011) analisaram se houve, nas empresas, melhorias operacionais quando da adoção do SPED. Na prática, os resultados empíricos obtidos por esses autores demonstraram que os contribuintes brasileiros não obtiveram resultados satisfatórios em termos de redução no tempo de emissão de uma nota fiscal, maior agilidade e produtividade no recebimento de mercadorias e nem reduções nas compras de papel. Muitos deles ainda tinham a perspectiva de que terão benefícios no futuro, principalmente em relação à diminuição dos riscos de fraudes e a diminuição dos custos operacionais.

Assim, do que fora dito, resta confrontar as percepções das diferentes partes interessadas para saber se, de fato e até que ponto, isso se justifica pelo prisma empresarial, ou é apenas um mecanismo útil para o governo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa ora descrita consistiu em um estudo exploratório e descritivo de natureza quantitativa e qualitativa (COOPER; SCHINDLER, 2003; GEORGE; BENNETT, 2005). Além da pesquisa bibliográfica, foi desenvolvida uma pesquisa de levantamento do tipo *survey* seguindo as orientações de Comin *et al.* (2014) com base em variáveis extraídas da literatura, visando refletir a percepção de contadores e OF no período de 2007 a 2012 sobre o SPED. Geron *et al.* (2011) sugerem que esse método é suficientemente sensível para captar as especificidades inerentes à percepção dos efeitos causados pelo SPED nas empresas.

Quanto à abordagem da pesquisa, o presente estudo é de caráter quantitativo e qualitativo. Ressalta-se que a abordagem não probabilística para análise de dados amostrais impõe restrições quanto à generalização dos resultados obtidos. O universo de pesquisa selecionado se constituiu de contadores e OF. Embora não seja possível dimensionar a representatividade da amostra dos profissionais em relação à população total, tomou-se o cuidado de atentar para o mínimo estabelecido na literatura (*e.g.* HAIR *et al.*, 2010; HAIR *et al.*, 2011) de 30 a 40 observações composta por 51 contadores e 47 auditores-fiscais. O método de amostragem utilizado na pesquisa foi do

tipo intencional, justificada pela tipicidade, ou seja, pela capacidade informativa que os respondentes detêm sobre o problema em tela (JORDÃO *et al.* 2014). Conforme Granlund (2003) e Jordão e Novas (2013), esse tipo de seleção se justifica, pois o acesso às informações consiste em uma das maiores dificuldades nesse tipo de pesquisa. Os contadores pesquisados ocupam cargos em empresas privadas ou são proprietários de escritórios de contabilidade que possuem experiência com o SPED em suas atividades profissionais. Os OF são representados por auditores-fiscais do Estado de Minas Gerais ou da Receita Federal, que têm vivenciado experiências com o projeto SPED, desde 2006, quando se deu início à utilização da NF-eletrônica. Os dois grupos de respondentes atuam na Região Metropolitana de Belo Horizonte. Os informantes foram contatados no período de outubro de 2012 a janeiro de 2013, por e-mail e pessoalmente. Os resultados advindos das informações de 98 respondentes foram submetidos à análise qualitativa e quantitativa. A parte quantitativa foi fundamentada em estatísticas descritivas e compilação por grupos por meio da avaliação de *ranking* médio. Os resultados dos testes estatísticos foram avaliados utilizando-se o programa *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS) e SmartPLS, gerando um conjunto de análises descritivas. Para avaliar a percepção dos contadores e fiscais, adotou-se uma escala do tipo *Likert* de cinco categorias de respostas (COMIN *et al.*, 2014), que vão de “discordo totalmente” a “concordo totalmente” (JORDÃO; COLAUTO, 2013; JORDÃO *et al.*, 2015). No final do questionário de pesquisa, foram disponibilizadas quatro questões abertas, visando à análise qualitativa. Para verificar se existe relação entre os itens avaliados e o perfil do respondente, utilizou-se uma técnica intitulada *Chi-Square Automatic Interaction Detector* (CHAID) proposta por Kass (1980) – que permite avaliar o relacionamento entre uma variável dependente e outras em nível categórico ou contínuo.

O resultado é apresentado em forma de árvore, na qual são dispostas as variáveis preditoras que mais estejam associadas à variável dependente. De forma a aumentar a validade interna do estudo, procurou-se agregar informações coletadas em outras fontes de evidência. Esse processo é conhecido como triangulação (JICK, 1979). Na triangulação, realizou-se uma análise intergrupos e intragrupos, visando construir uma cadeia de evidências e dar maior robustez ao estudo, seguindo as recomendações de Eisenhardt (1989). Assim, sempre que possível, as informações advindas de uma fonte foram confrontadas com as de outras para confirmá-las e validá-las ou então refutá-las.

Salienta-se que, no presente trabalho, esse procedimento iniciou-se com as próprias estatísticas descritivas agregadas e, depois, buscou-se analisar os diferentes tópicos em cada um dos dois grupos de respondentes separadamente. Depois, buscou-se realizar uma análise qualitativa por meio da técnica de análise de conteúdo, conforme preconizado por Bardin (2004). Por motivo de parcimônia, os resultados são apresentados ao longo do texto de forma já triangulada, ou seja, sem segregação explícita dos resultados por fonte de dados (JORDÃO, 2009; JORDÃO; SOUZA, 2013). Não obstante, a validade externa foi ampliada pelo confronto com o referencial de base, corroborando, complementando ou contradizendo os resultados anteriores e os fundamentos contidos na plataforma de sustentação teórica da pesquisa.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE INICIAL DOS RESULTADOS DA PESQUISA

Nesta seção, apresentam-se os resultados da pesquisa quantitativa e qualitativa, iniciando-se por uma comparação da visão geral dos respondentes. Na sequência, é feita uma análise das percepções dos efeitos provocados pelo SPED e as perspectivas futuras sobre o mesmo em cada grupo de respondentes (iniciando com os contadores e depois com os OF), com base em análises quantitativas e qualitativas, respectivamente.

4.1 Tipologia dos respondentes e comparação da visão geral dos mesmos

A análise do resultado da tipologia dos respondentes mostrou um equilíbrio entre as duas categorias investigadas, pois havia 48% de fiscais e 52% de contadores. As premissas que suportaram a parte quantitativa da pesquisa foram desmembradas em 12 questões, tendo sido avaliadas pelo valor p , sendo que valores p superiores a 0,05 indicaram ausência de diferença significativa de percepção entre contadores e OF. Os resultados quantitativos constam na TABELA 2.

TABELA 2 - Percepção dos respondentes sobre o SPED

Nº	QUESTÕES	Média	Desvio Padrão	CHAID (Valor p)	Diferenças de percepção
1	Com a utilização do SPED, os órgãos fiscalizadores ficaram mais eficientes para identificar e combater fraudes tributárias.	4,25	0,79	0,23	Não
2	As empresas encontram-se preparadas para o SPED.	2,61	0,91	0,00	Sim
3	A profissão de Contador passou a ser valorizada com o advento do SPED.	3,58	0,96	0,10	Não
4	Com o SPED, aumentou o compartilhamento de informações entre os órgãos fiscalizadores e as empresas.	4,27	0,74	0,00	Sim
5	O SPED contribuiu para redução da sonegação.	3,82	0,93	0,00	Sim
6	A arrecadação de tributos aumentou em função do SPED.	3,47	0,93	0,03	Sim
7	As empresas estão sendo mais fiscalizadas após a implementação do SPED.	3,48	0,88	0,05	Sim
8	Houve redução de custos operacionais para sua entidade, em função da adoção do SPED.	2,54	1,06	0,00	Sim
9	A adoção do SPED provocou investimentos adicionais na sua entidade.	4,02	0,98	0,00	Sim
10	O SPED tem sido um meio seguro de transmissão das informações para os órgãos fiscalizadores.	4,08	0,85	0,87	Não
11	O SPED provocou melhorias no cumprimento das obrigações tributárias acessórias.	3,75	0,88	0,18	Não
12	O SPED provocou mudanças culturais na sua entidade. (como, por exemplo, a impressão de Livros e documentos em papel).	3,88	0,90	0,00	Sim

Fonte: Dados da pesquisa.

A análise dos dados constantes na TABELA 2 mostrou uma similaridade de percepção entre contadores e OF nas questões 1, 4, 9 e 10, nas quais foram obtidas médias superiores a quatro. Isso indica que, na percepção dos respondentes, o SPED contribuiu para que os OF ficassem mais eficientes para identificar e combater fraudes tributárias, confirmando Eckert *et al.* (2011); para que houvesse aumento no compartilhamento das informações entre OF e empresas; e ainda para que ocorresse um aumento de investimentos nas entidades, sendo considerado como um meio seguro de transmissão das informações para os OF.

A ideia que o SPED aumentou o compartilhamento de informações entre esses órgãos e as empresas também foi confirmada por Salvino *et al.* (2011), que colocam que diante dos avanços tecnológicos, da globalização e da necessidade de implementar novos processos, as empresas e o Fisco entendem que devem se modernizar e aumentar a integração e o compartilhamento de informações. Esta é uma das razões de criação do SPED, que tem provocado mudanças no método de escrituração contábil e fiscal, trocando o papel por recursos digitais.

Ao analisar as afirmativas em que o valor p foi superior a 0,05, confirmou-se a percepção inerente as questões 1 e 10, ampliando também as observações para as questões 3, 7 e 11. Pela média (em torno de 3,5), indicavam uma leve inclinação à concordância, mas, em conjunto com o valor p , pode-se perceber que a profissão de contador passou a ser valorizada, corroborando com Silva e Krüger (2013); e que empresas estão sendo mais fiscalizadas após a implementação do SPED, havendo melhorias no cumprimento das obrigações tributárias acessórias depois dele, em linha com Muraro *et al.* (2014).

A TABELA 3 indica as situações nas quais existiram as maiores diferenças de percepção entre os grupos de respondentes (verificadas nas questões 2, 5, 6 e 8), detalhando-as por grupo. Destaca-se que não foram detectadas diferenças muito significativas entre as percepções dos dois grupos analisados.

TABELA 3 - Comparação entre as percepções dos contadores e órgãos fiscalizadores

Questão	Total da Amostra				Órgãos Fiscalizadores				Contadores			
	Média	Desvio Padrão	N	%	Média	Desvio Padrão	N	%	Média	Desvio Padrão	N	%
2	2,608	0,911	98	100	3,213	0,883	47	48	2,265	0,614	51	52
5	3,823	0,927	98	100	3,320	0,907	47	48	4,120	0,792	51	52
6	3,469	0,925	98	100	3,210	0,810	47	48	3,617	0,925	51	52
8	2,538	1,065	98	100	3,138	0,824	47	48	2,205	0,854	51	52

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados indicam uma divergência de percepções entre os OF, que entendem que as empresas encontram-se preparadas para o SPED, e os contadores, que percebem que não estão. Isso é evidenciado na TABELA 3 por médias equivalentes a 3,213 e 2,265, respectivamente. Esse fato também foi detectado por Gegers (2012), que observou que no Brasil, no ano 2012, 90% das empresas não estavam preparadas para lidar com o SPED Fiscal e com o correto cumprimento das obrigações acessórias por meio digital. A ideia foi que elas ainda precisam fazer diversos ajustes internos como a capacitação de mão de obra e investimentos em TI.

Já a questão 5 apresenta a percepção de que o SPED teria contribuído, ou não, para a redução da sonegação. A média obtida pelos OF é de 3,320, sendo inferior à média apresentada pelos contadores de 4,120. Portanto, a pesquisa demonstra que para os OF o grau de afirmação que o SPED contribuiu para a redução de sonegação fiscal é menor. Reforçando essa questão, Sampaio (2007) afirma que o SPED é uma ferramenta eficaz no combate à sonegação fiscal.

Na análise da questão 6, em relação ao aumento de arrecadação de tributos em função do SPED, observa-se que os OF são indiferentes ao fato, e os Contadores têm uma percepção de que esse fato aconteceu, em linha com o pensamento de Ilarino (2010), que relata que a informatização do sistema tributário, criado pelo Governo Federal, teve o objetivo de unificar e cruzar as informações contábeis e fiscais das empresas para aumentar a arrecadação de imposto.

Buscou-se identificar se houve redução de custos operacionais nas entidades em função da adoção do SPED na questão 8, na qual observou-se uma média para os OF de 3,138, que revelam indiferença a questão, enquanto o valor encontrado junto aos contadores de 2,205 revela divergência discordância de percepção com relação à redução de custos operacionais. Na visão de Meni (2012), o SPED eleva o custo para as empresas, ainda que seja fundamental para o mercado. A ideia é que sua implantação onera gastos com treinamento de pessoal e preparação de equipes internas e clientes.

Com a questão 9, é possível constatar que a adoção do SPED provocou a necessidade de investimentos adicionais pelas entidades, o que pode ser observado na média alcançada pelos

OF, 3,641. No grupo de contadores percebeu-se um alto nível de evidenciação em função de valores equivalentes, 4,026, conforme demonstrado na TABELA 3. Esta situação é explicada por Gegers (2012), que revela que empresas, para lidarem com o SPED Fiscal e o correto cumprimento das obrigações acessórias por meio digital, precisam fazer diversos investimentos em capacitação de mão de obra e em tecnologia da informação.

4.2 Descrição e análise quantitativa dos resultados de contadores

Estão apresentados na TABELA 4 os resultados obtidos a partir da verificação das questões respondidas pelos contadores com o intuito de promover um entendimento mais detalhado da percepção dos mesmos.

Os dados analisados apontam que os contadores tiveram percepções que as empresas não se encontram preparadas para o SPED, contrariando as observações de Gegers (2012) de que não houve redução de custos em função da adoção do SPED. Fato observado por médias inferiores a 3, nas afirmações 2 e 8. Nessas questões, os resultados sinalizam o contrário. Isso pode ser percebido por média, moda e mediana estarem com valor igual ou próximo a 2. Autores como Silva e Krüger (2013) chegaram a sugerir que o SPED geraria um aumento nos gastos para as partes interessadas. Esse também é o pensamento de Maia (2012), que afirma que as empresas ainda precisam se adaptar a essa era da tributação digital do SPED, e o desconhecimento e despreparo podem acarretar prejuízos. Nas demais questões, observou-se uma tendência geral de concordância com os apontamentos.

TABELA 4 - Percepção de contadores sobre o SPED

AFIRMAÇÕES	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
MÉDIA	4,24	2,27	3,61	4,33	4,12	3,61	3,63	2,20	4,02	4,16	3,67	3,78
DESVIO PADRÃO	0,86	0,67	0,98	0,77	0,79	0,92	0,92	0,85	0,91	0,68	0,95	1,06
MODA	4	2	4	5	4	4	4	2	4	4	4	4
MEDIANA	4	2	4	4	4	4	4	2	4	4	4	4

Fonte: Dados da pesquisa.

Na primeira questão buscou-se avaliar a eficiência dos OF para identificar e combater fraudes tributárias, confirmando Eckert *et al.* (2011). Observou-se que, para os contadores, esses os órgãos se tornaram mais eficientes. Isto pode ser percebido pela média equivalente a 4,24. Nela, foi possível observar que houve variação significativa na semelhança de percepção dos contadores pelo desvio padrão igual a 0,86. A análise de tendências, por sua vez, indicou um elevado grau de confirmação dessa percepção pelos valores da mediana e moda iguais a 4.

Da análise da questão 3, buscou-se identificar se os contadores percebem que sua profissão passou a ser mais valorizada com o advento do SPED. O resultado da média obtida de 3,61 evidencia que os contadores concordam com a valorização da profissão, alinhando-se com Silva e Krüger (2013). Observa-se, porém, que o desvio padrão, equivalente a 0,98, indica que eles não tiveram uma percepção harmônica. Já o valor modal encontrado igual a 4 representa a presença de forte confirmação de tal relação.

As questões 4 e 5, analisadas em conjunto em virtude da média alcançada de 4,33 e 4,12, revelam que o SPED aumentou o compartilhamento de informações entre os OF e as empresas; e contribuiu para a redução da sonegação. O moderado valor observado no desvio padrão, de 0,77 e 0,79, indica que os respondentes possuem percepções similares, corroborando com Salvino *et al.* (2011).

A Questão 6 evidencia pela média, moda e mediana a percepção de que a arrecadação de tributos aumentou em função do SPED, embora haja alguns respondentes inseguros sobre o quesito. Com a análise da questão 7, é possível perceber que as empresas têm sido mais fiscalizadas na percepção dos contadores. A média de 3,63 demonstra que as empresas passaram a ser mais fiscalizadas com o advento do SPED, corroborando os achados de Eckert *et al.* (2011). Pode-se perceber também, que o desvio padrão elevado indica que vários contadores não acreditam nisso. Ainda assim, a tendência apontada pela mediana evidencia a confirmação do item avaliado.

A Questão 9 mostra que a adoção do SPED provocou investimentos adicionais nas entidades contábeis pelos valores de média, moda e mediana, confirmando e ampliando os achados de Silva e Krüger (2013), pois a percepção de alguns respondentes foi indiferente nesse aspecto. Na questão 10, buscou-se avaliar se o SPED é um meio seguro para a transmissão de informações. Os resultados obtidos demonstram que para os contadores o SPED é um meio seguro. Pode-se observar também, que ocorreu similaridade da afirmação pelo baixo valor do desvio padrão, significando que a maioria dos profissionais de contabilidade entrevistados confia no SPED.

Com a análise da questão 11, foi possível constatar que o SPED provocou melhorias no cumprimento das obrigações acessórias. Como o desvio padrão apresentou um valor de 0,95, de forma similar ao que aconteceu em outras questões, observa-se que não ocorreu uma percepção uniforme dos respondentes. Porém, pela moda e mediana, a maioria deles concorda com essa melhoria. A questão 12, avaliou se o SPED provocou mudanças culturais. A análise da média e mediana confirma a premissa de que a adoção do SPED provocou mudanças culturais nas entidades contábeis, confirmada pelo modal de 4 pontos. Essa situação também foi abordada por Azevedo e Mariano (2009), ao relatarem que o SPED tem alterado a forma de cumprimento das obrigações, resultando na alteração da “cultura do papel”, presente na sociedade, para a utilização de uma cultura baseada em arquivos digitais.

Após analisar esses resultados e com o objetivo de avaliar as expectativas futuras de contadores sobre a temática SPED, desenvolveu-se uma pesquisa qualitativa por meio de 4 questões abertas. Assim, buscou-se relatar as percepções adicionais coletadas com os participantes do estudo. Salienta-se que tal parte da pesquisa permitiu não apenas examinar as diferentes percepções dos respondentes em relação ao tema proposto, mas também explorar como os fatos são articulados, confrontados e alterados e, ainda, fazer uma análise mais profunda sobre o problema investigado em cada grupo de respondentes.

É importante destacar que embora todos os respondentes estivessem centrados no mesmo tema e respondessem às mesmas perguntas, cada um teve a liberdade de responder as questões abertas conforme lhe conviesse, focalizando suas perspectivas particulares acerca da temática, trazendo com isso, enriquecimento para o estudo.

4.3 Descrição e análise qualitativa dos resultados de contadores

Os contadores foram bastante enfáticos no posicionamento sobre os reflexos positivos e negativos que surgiram com a implantação do SPED para a sociedade. Dentre os pontos positivos que eles apresentaram, destacam-se: a maior transparência das informações declaradas, o acesso rápido às informações, a redução de custos administrativos e a preservação do meio ambiente pelo menor uso de papel, redução da sonegação e aumento de arrecadação fiscal, maior agilidade no cumprimento das obrigações acessórias, o aumento na educação dos contribuintes, a melhoria no reconhecimento profissional. Outros pontos ressaltados foram: a redução da informalidade, o aumento de transparência, além de exigência de maiores níveis de organização e

controle, de mudanças socioculturais e de redução na competição desleal, tendo em vista que a sonegação fiscal ficará mais difícil, como preconizado por Sampaio (2007) – que visualiza o SPED como uma ferramenta eficaz no combate à sonegação. Tomam-se, a seguir, algumas respostas para ilustrar e explicar alguns pontos supracitados:

O SPED aumentará o controle da fiscalização entre as repartições fazendárias, permitindo redução na sonegação fiscal. Será mais fácil cruzar os dados contábeis com os fiscais, havendo redução de custos com a emissão e armazenamento de papel e uma maior uniformização de informações fiscais (ENTREV47).

Aumentará o compartilhamento das informações, segurança de arrecadação (ENTREV8).
Haverá maior segurança na transferência das informações entre empresas e OF (ENTREV36).
Aumento da arrecadação tributária, valorizando o trabalho de planejamento tributário.
Maior possibilidade de reverter a arrecadação para o benefício social e podendo até promover uma reforma tributária (ENTREV28).

Os reflexos negativos do SPED apontados foram: a falta de preparo para lidar com esse sistema por parte de alguns contadores, as duplicidades de trabalho em alguns Estados (que continuam obrigando o contribuinte a imprimir os livros), a maior dependência das empresas por softwares, o baixo comprometimento dos empresários brasileiros com o sistema, algumas empresas não se adaptaram às novas regras, aumento de custos com treinamentos ou compra, desenvolvimento e implementação de sistemas. As citações abaixo ilustram os reflexos negativos:

Para a sociedade os pontos negativos são a elevação de custos nas empresas e a excessiva exposição dos empresários, bem como o contribuinte passa a ser penalizado com multas, por quaisquer tipos de erros de informações (ENTREV14).

Um dos pontos negativos foi a forma como o SPED foi implementado, pois a maioria das empresas não estava preparada e nem mesmo o ente público (ENTREV29).

Aumentará custos, tempo e talvez pessoal (ENTREV21).

Excessiva exposição ao Fisco, quebra de sigilo industrial e comercial, elevado custo de implantação (ENTREV30).

Quando questionados sobre quais os modos pelos quais o SPED, como novo modelo de fiscalização, poderá melhorar as relações entre empresas, contadores e OF, observou-se que esse sistema não só estreitará as relações, mas também estimulará maior organização, transparência e melhorias na comunicação, redução de erros, clareza e partilha de informações, redução de prazos, simplificação de processos, padronização de atividades e maior agilidade e controle. Um dos respondentes relatou que:

haverá melhoria nos procedimentos e controles internos e externos; redução de processos burocráticos e do uso excessivo de papel; importação de arquivos; maior agilidade e eliminação de erros na escrituração e apuração dos tributos e na recepção de documentos pelos órgãos fiscalizadores; maior interação entre empresas e contadores; escrituração no estabelecimento e geração de arquivos na contabilidade; constante troca de informações; e maior integração das áreas contábil, tecnológica e logística (ENTREV22).

Outro respondente afirmou que

haverá uma melhoria na qualidade das informações passadas de empresa para contador e deste para os órgãos fiscalizadores, de forma imediata, permitindo a conferência e/ou correção da tributação dos produtos junto ao contribuinte (ENTREV37).

Quando questionados sobre quais as principais repercussões que o SPED trará para empresas, contadores e OF, uma das primeiras questões que emergiu foi uma mudança cultural e uma quebra de paradigmas, decorrentes da nova sistemática introduzida por esse sistema.

O SPED trará uma mudança cultural, exigindo a implantação de controles internos mais rígidos, obrigando as empresas a descobrirem seus reais custos operacionais, a fazerem investimentos na profissionalização dos funcionários da área contábil, bem como eliminarem a 'barreira' entre as empresas e Fisco, através da habitualidade/aproximação das relações (ENTREV13).

Aumentará a qualidade, confiabilidade e rapidez das informações (ENTREV6).

Segundo os respondentes, o sucesso no processo de implementação do SPED depende, além de outros fatores, da visão que os contribuintes possuem desse sistema. Se for percebido como uma ferramenta para melhorar os controles internos e aspectos tributários, ele pode se tornar um forte aliado dos órgãos fiscalizadores e possibilitar a redução de custos tributários. Contudo, se for entendido apenas como mais uma obrigação acessória injusta e onerosa, pode haver problemas nesse processo e inviabilizar o negócio de algumas empresas. No geral, a ideia dos contadores é que o SPED é uma evolução necessária e todos os envolvidos têm a ganhar, desde que o Governo conduza bem a implementação dessa ferramenta, agindo como um parceiro das empresas e estimulando que os profissionais se adaptem à nova realidade.

4.4 Descrição e análise dos resultados quantitativos de órgãos fiscalizadores

Estão apresentados na TABELA 5, os resultados obtidos a partir da verificação das questões respondidas pelos OF que indicam que os auditores fiscais não tiveram percepções contrárias às afirmações da pesquisa, sendo, todavia, observadas situações inconclusivas sobre as questões 2, 3, 5, 6, 7 e 8, nas quais se percebeu um valor pouco acima da média 3, com alta variabilidade amostral e moda e mediana também de 3, mas com percepções antagônicas sobre esses quesitos.

TABELA 5 - Percepção de órgãos fiscalizadores sobre o SPED

AFIRMAÇÕES	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
MÉDIA	4,15	3,21	3,34	4,00	3,32	3,21	3,26	3,13	3,64	4,00	3,70	3,68
DESVIO PADRÃO	0,72	0,88	0,87	0,75	0,91	0,81	0,79	0,82	1,03	0,98	0,83	0,78
MODA	4	3	3	4	3	3	3	3	4	4	3	4
MEDIANA	4	3	3	4	3	3	3	3	4	4	4	4

Fonte: Dados da pesquisa.

A análise da primeira questão se deu na tentativa de avaliar se os OF ficaram mais eficientes para identificar e combater fraudes tributárias. Percebeu-se, pela nota obtida, média igual a 4,15, a confirmação dessa afirmativa. A moda e mediana igual a 4 realçam essa premissa. Bezerra (2011) já evidenciara isso ao afirmar que o fisco está se tornando mais rápido na identificação de fraudes tributárias, obrigando as empresas a se adaptarem a essa nova realidade. A análise da questão 4 revela que houve aumento no compartilhamento de informações entre os OF e as empresas, confirmando os achados de Eckert *et al.* (2011). A tendência apontada pela moda e mediana igual a 4 indica um alto grau de confirmação do item avaliado.

A questão 10 destaca um alto nível de confirmação que o SPED é um meio seguro para a transmissão de informações aos OF. Isso pode ser confirmado pelo valor da média, da moda e da mediana iguais a 4. Com o desvio padrão de 0,98, pode-se perceber que fiscais não possuem

opiniões similares quanto a esse item pesquisado. No geral, essas três questões apontam que as percepções dos auditores fiscais estavam em linha com o observado no grupo dos contadores, sendo inclinadas à forte concordância. Já as respostas obtidas nas questões 9, 11 e 12 também estão relativamente alinhadas ao primeiro grupo de respondentes, mas com um grau de concordância menor. A avaliação realizada na questão 9 foi em relação à necessidade de investimentos adicionais em função da adoção do SPED. Observou-se uma tendência a concordância, mas com um alto desvio padrão, o que revela que alguns respondentes da pesquisa tiveram percepções muito diferentes. Porém, a moda e mediana igual a 4 demonstra que os OF possuem elevado grau de afirmação sobre esse itens analisados, alinhando-se as observações de Silva e Krüger (2013).

Nas questões 11 e 12, os resultados obtidos demonstram que o SPED melhorou o cumprimento das obrigações tributárias acessórias e provocou mudanças culturais, caminhando em um sentido de menor uso de papel e consolidação do GE por meio dos avanços das TIC como forma de controle dos tributos, como preconizado por Okot-Uma, 2001 e Chen *et al.*, 2006. As duas afirmativas podem ser avaliadas em conjunto pela similaridade, revelando uma tendência de afirmação maior na última questão pelos valores das modas e medianas alcançadas. De forma similar ao ocorrido em outras questões, observou-se alta variabilidade dos valores em torno da média obtida pelo desvio padrão, demonstrando que, mesmo com a tendência de concordância, há também percepções diferentes entre os auditores fiscais.

De modo similar ao feito com os contadores, após analisar os resultados quantitativos dos OF e com o objetivo de avaliar as expectativas futuras dos mesmos sobre a temática SPED, desenvolveu-se uma pesquisa qualitativa por meio de 4 questões abertas. Assim, buscou-se relatar as percepções adicionais coletadas com os participantes do estudo, buscando não apenas examinar as diferentes visões dos respondentes em relação ao tema proposto, mas também explorar como os fatos são articulados, confrontados e alterados e, ainda, fazer uma análise mais profunda sobre o problema investigado, segundo as percepções de cada respondente.

4.5 Descrição e análise qualitativa dos resultados de órgãos fiscalizadores

Para os OF, a utilização do SPED acarreta diversos reflexos positivos, tais como rapidez na tramitação de documentos, redução na sonegação e aumento na arrecadação, maior controle de informações pelo Fisco, melhoria no cumprimento de obrigações acessórias das empresas e, especialmente, aumento no compartilhamento, na busca e na uniformização de informações, em linha com as premissas de Cleto (2008), que percebe o SPED como um projeto que visa melhorar o controle tributário, mediante o compartilhamento das informações contábeis e fiscais, de forma similar ao apontado pelos contadores.

Os pontos negativos ressaltados pelos auditores fiscais se referem às resistências a mudanças e ao aumento de custos, também confirmados na pesquisa de Meni (2012). Quando questionados sobre quais os modos pelos quais o SPED, como novo modelo de fiscalização, poderá melhorar as relações entre empresas, contadores e OF, observou-se que esses respondentes acreditam também que esse sistema pode estreitar as relações, deixando-as mais claras e concordando, em parte, com as afirmações anteriores quanto ao estímulo a maiores níveis de organização e transparência, além de melhorias na comunicação, de redução de erros, de maior clareza e partilha de informações, de redução de prazos, de simplificação de processos, de padronização de atividades e de maior agilidade e controle. Na percepção desses respondentes, o essencial é a

questão do GE, que reduz o desgaste na relação entre contadores e fiscais, provoca a diminuição do número de processos administrativos e torna o contribuinte mais responsável para cumprir as suas obrigações (principal e acessórias), conforme pode-se observar pelas respostas a seguir:

Com o SPED haverá menor burocracia e maior eficiência da fiscalização tributária (ENTREV8).

Haverá padronização das informações para a União, Estados e Municípios e agilidade nos processos (ENTREV4).

Proporcionará informações mais abrangentes e precisas (ENTREV9).

Com as informações via meio magnético diminuirá a necessidade de muitos contatos entre o Fisco e o contribuinte (ENTREV20).

Em geral, eles ressaltam que o SPED elimina o preenchimento de vários livros e formulários referentes às obrigações contábeis fiscais, simplifica processos e efetua padronizações como redução de burocracia, de mão de obra e de controle e outras. Por consequência, facilita o inter-relacionamento entre os interessados.

Quando questionados sobre quais as principais repercussões que o SPED trará para empresas, contadores e OF, uma das primeiras questões que emergiu foi o aumento de competitividade das empresas com a redução da sonegação e da demanda de tecnologia e expertise para processamento e análise de informações eletrônicas de dados decorrentes da nova sistemática introduzida por esse sistema. Além disso, os respondentes apontaram (i) a maior possibilidade de detecção de erros, redução nos custos e nas fraudes, uma maior produtividade, assim como (ii) melhorias nos recursos tecnológicos, econômicos e sociais.

Dentre os comentários feitos pelos auditores fiscais, destaca-se a ideia de que o SPED deu um 'alargamento' nas fronteiras da economia formal, nos registros oficiais de entrada e saída de mercadoria, no trânsito de produtos sem registros contábeis com significativos impactos sobre a economia informal. Outros respondentes ressaltaram a necessidade de realizar além das fiscalizações de rotina, outros tipos de visitas às empresas com o fulcro de orientá-las e ajudá-las a conhecerem e utilizarem melhor a sistemática vigente, concluindo que ainda é "preciso mais tempo de vida do sistema para analisar sua aplicabilidade e configurações para que esse possa ser um instrumento realmente eficiente" (ENTREV6). Vale lembrar os argumentos de Silva e Krüger (2013) para quem a nova demanda determinada pelo fisco exige investimentos cada vez maiores por parte das empresas e profissionais de contabilidade, começando pela capacitação e treinamento de pessoas até a atualização tecnológica e empresarial (incluindo até a mudança de sistemas) – impactando em custos adicionais em virtude do SPED. Tomado em conjunto, os resultados indicaram algumas percepções convergentes entre os contadores e outras divergentes. Assim, observou-se que ambos os grupos entendem que: o SPED provocou mudanças culturais, principalmente pela substituição do papel por arquivos digitais; as empresas tendem a ser mais fiscalizadas; o compartilhamento de informações entre OF e empresas tende a aumentar; os OF ficaram mais eficientes para identificar e combater fraudes tributárias; o SPED contribuiu para a redução de sonegação; o sistema proporcionou melhorias no cumprimento das obrigações tributárias acessórias; o SPED é um meio seguro de transmissão de informações para os OF; e a profissão de contador passou a ser mais valorizada com o advento do SPED.

Na percepção dos OF, as empresas encontram-se preparadas para o SPED, enquanto a visão de contadores contrasta com essa ideia. Verificou-se uma percepção divergente também, no que se refere à possibilidade de redução de custos com a implementação do SPED, ampliando o percebido por Silva e Krüger (2013) e Muraro *et al.* (2014). Isso porque, enquanto os OF tiveram a percepção que houve redução, para os contadores isso não ocorreu. Uma das causas principais foi a necessidade

de investimentos adicionais em equipamentos de informática, treinamento de pessoal e contratação de especialistas. Indo além das observações de Eckert *et al.* (2011), outras divergências apontadas se referem ao fato de que, para os OF, a utilização do SPED fortaleceu o controle da fiscalização por meio de arquivos digitais e eliminou etapas na coleta de arquivo de dados – o que permitiu reduzir a sonegação fiscal e aumentar a arrecadação, contrastando com a visão dos contadores.

Em geral, constatou-se também que contadores, empresas e OF ainda não estão totalmente preparados para a nova realidade e têm muito a aprender sobre o SPED. Dentre outras questões, foi possível inferir que: as empresas podem ser obrigadas a se organizarem e padronizarem seus processos; os contadores precisam se preparar para a nova realidade trazida pelo SPED; e os OF podem ter mais acesso às informações empresariais, de forma rápida e interativa, melhorando a eficiência e eficácia de seus processos.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Alguns países, frente à necessidade de combater a sonegação, têm aproveitado as novas TIC para criar o chamado GE. No Brasil isso ocorreu em 2007 com a instituição do SPED. Entretanto, depois de decorridos vários anos desde o início de tal processo, pouco se sabe da percepção dos vários atores envolvidos, quanto aos aspectos facilitadores e dificultadores propiciados pelo sistema para o Governo e para as organizações. Apesar da importância da temática que envolve o SPED, em virtude da magnitude e complexidade das mudanças organizacionais trazidas pelo mesmo, assim como do papel estratégico desse sistema para o Governo e a sociedade, o entendimento dos impactos causados por ele na sistemática de tributação das empresas brasileiras ainda é uma questão incipiente na literatura, especialmente na brasileira, em que ainda há poucas análises sobre o assunto.

Reconhecendo e explorando essa lacuna de pesquisa, a pesquisa descrita neste artigo teve como objetivo analisar a percepção de contadores e órgãos fiscalizadores federais e estaduais da região metropolitana de Belo Horizonte, Minas Gerais, sobre a adoção do sistema público de escrituração digital (SPED). Para se atingir ao objetivo proposto, foi realizado um estudo exploratório e descritivo com abordagens quantitativa e qualitativa. A coleta de dados foi realizada por meio de uma pesquisa de levantamento do tipo *survey*, baseada em um questionário semiestruturado composto por questões fechadas e abertas.

Os resultados da pesquisa ajudaram a perceber a importância do SPED, que vem se destacando como uma das principais inovações organizacionais e de negócios dos últimos tempos no Brasil por promover mudanças tecnológicas em relação à escrituração contábil e fiscal de empresas, na sistemática de organização e controle das informações das empresas e na forma de fiscalização do Governo.

Os resultados, embora não possam ser indiscriminadamente generalizáveis, mostraram algumas percepções divergentes entre os contadores e os OF e outras percepções convergentes.

Na percepção dos OF, as empresas encontram-se preparadas, enquanto a visão de contadores contrasta com essa ideia. Verificou-se uma percepção divergente também, no que se refere à possibilidade de redução de custos com a implementação do SPED. Enquanto os OF tiveram a percepção que houve redução, para os contadores isso não ocorreu. Uma das causas principais foi a necessidade de investimentos adicionais em equipamentos de informática, treinamento de pessoal e contratação de especialistas.

Para os OF, a utilização do SPED fortaleceu o controle da fiscalização por meio de arquivos digitais, eliminou etapas na coleta de arquivo de dados, o que permitiu reduzir a sonegação fiscal e aumentar a arrecadação. Constatou-se também que contadores, empresas e OF ainda não estão

totalmente preparados para a nova realidade e têm muito a aprender sobre o SPED. Dentre outras questões, foi possível inferir que: (1) as empresas podem ser obrigadas a se organizarem e padronizarem seus processos; (2) os contadores precisam se preparar para a nova realidade trazida pelo SPED; e (3) os OF podem ter mais acesso às informações, de forma rápida e interativa. Isso sugere que esses treinamentos e capacitação ainda não foram suficientes, e que novos investimentos podem ser requeridos nesse sentido, como também para aumentar e melhorar a capacidade técnica, tecnológica e gerencial das empresas para acompanhar a evolução do sistema.

Observou-se que os OF e contadores tiveram percepções convergentes em relação a outras questões. Nesse sentido, constatou-se que: (1) o SPED provocou mudanças culturais, principalmente pela substituição do papel por arquivos digitais; (2) as empresas tendem a ser mais fiscalizadas; (3) o compartilhamento de informações entre OF e empresas tende a aumentar; (4) os OF ficaram mais eficientes para identificar e combater fraudes tributárias; (5) o SPED contribuiu para a redução de sonegação; (6) o sistema proporcionou melhorias no cumprimento das obrigações tributárias acessórias; (7) o SPED é um meio seguro de transmissão de informações para os OF; e (8) a profissão de contador passou a ser mais valorizada com o advento do SPED. Em geral, isso mostra a força e o papel desempenhado pelas novas TICs na melhoria de transmissão, sistematização e fiscalização de dados e informações.

A despeito da carência de investigação sobre o tema e tendo em vista a limitação provocada pelo escopo regional da pesquisa, fica a recomendação para futuras pesquisas, aumentando-se a base geográfica para outros estados ou se fazendo um estudo nacional ou supranacional. Vale também ressaltar a oportunidade de se estudar as diferenças de percepção entre outros atores interessados/envolvidos em tal discussão como os empresários, seja por meio de estudos de caso ou na forma de investigações empíricas de larga escala.

As conclusões desta pesquisa ampliam o conhecimento do tema e ajudam a preencher uma lacuna de pesquisa, evidenciando que o SPED pode ser considerado um marco da chamada 'era digital', pois aumentou a eficiência tributária do governo e trouxe significativos impactos organizacionais, exigindo que as empresas inovassem em seus processos corporativos e de negócios. Adicionalmente, percebeu-se que os contadores e OF precisam se preparar melhor para o uso do SPED, que é uma inovação organizacional e de negócios que veio para ficar – já tendo provocado e ainda podendo provocar significativas implicações econômicas, sociais e gerenciais.

Em síntese, o SPED representou um avanço tecnológico, modernizou o sistema de fiscalização tributária, provocou inovação nas práticas de escrituração contábeis e fiscais, está promovendo uma mudança cultural, exigiu o aprendizado de novas metodologias e técnicas, proporcionou transparência nas informações prestadas pelas empresas, fortaleceu o controle da fiscalização por meio de arquivos digitais, podendo reduzir a sonegação fiscal e aumentar a arrecadação do Governo.

7. REFERÊNCIAS

- ABDENUR, R. **Novas armas de combate à sonegação no país**. 2001. Disponível em: <<http://www.etco.org.br/noticias/novas-armas-de-combate-a-sonegacao-no-pais/>>. Acesso em: 08 ago. 2012.
- AMARAL, G. L. *et al.* **Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras**. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, 2009. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13649/175.pdf>. Acesso em: 08 ago. 2012
- ANDRADE JR.; P. P.; CERANTO, F. A. A. Um retrato bibliométrico da produção científica brasileira sobre Gestão da Tecnologia e da Inovação no período 2001-2011. **Revista de Administração da UFSM**, v. 6, n. 4, p. 708-719, 2013.
- AZEVEDO, O. R.; MARIANO, P. A. **SPED: sistema público de escrituração digital**. São Paulo: IOB, 2009.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 3. ed. Lisboa: Edições 70, 2004
- BEZERRA, R. L. **Principais mudanças na contabilidade**. 2011. Disponível em: <<http://www.clubedosContadores.com.br/>>. Acesso em: 14 ago. 2012.
- BRASIL. Código tributário nacional. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 09 ago. 2012.
- BRASIL. Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. **Institui o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped**. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/2007/dec6022.htm>. Acesso em 03/09/2014.
- BRASIL. Decreto nº 7.979, de 8 de abril de 2013. **Altera o Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, que instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital – Sped**. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/2013/dec7979.htm>. Acesso em 03/09/2014.
- BRITTO, D. SPED: sistema público de escrituração digital. **Revista Jus Vigilantibus**, [online], 10 set. 2008. Disponível em <<http://jusvi.com/artigos/35924>>. Acesso em: 03 ago. 2012.
- CHEN, Y. N. *et al.* E-government strategies in developed and developing countries: an implementation framework and case study. **Journal of Global Information Management**. [S.l.], v. 14, n. 1, p. 23-46, Jan./Mar. 2006.
- CLETO, N. **O que é SPED?** Disponível em: <<http://www.ibef.com.br/ibefnews/pdfs/121/artigo.pdf>>. Acesso em: 13 ago. 2012.
- COMIN; E. R.; TEIXEIRA, R.; DURAYSKI, J.; SILVA, N. G.; VIEIRA, J. Investigando o fenômeno de compras coletivas on-line: fatores que influenciam a intensidade das compras. **Revista de Administração da UFSM**, v. 7, n. 2, p. 196-213, 2014.
- COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

DINIS, E. H. O governo eletrônico no Brasil: Perspectiva histórica a partir de um modelo estruturado de análise. **Revista de Administração Pública**. V. 43, Fev. 2009.

DUARTE, R. D. **Big brother fiscal: o Brasil na era do conhecimento: como a certificação digital, SPED, e NF-e estão transformando a gestão empresarial no Brasil**. 2 ed. São Paulo: Idea@work, 2008.

DUARTE, R. D.. **SPED e o sistema tributário brasileiro**. 2009. Disponível em: <<http://www.robertodiasduarte.com.br/index.php/SPED-e-o-sistema-tributario-brasileiro/>> Acesso em: 09 ago. 2012

ECKERT, A.; SANTOS, E. C.; MECCA, M. S.; BIASIO, R. Vantagens e desvantagens da implantação do Sistema público de escrituração digital em uma grande empresa industrial. *Revista de contabilidade e controladoria*. Curitiba, v. 3, n. 3, p. 82-93. 2011.

EISENHARDT, K. Building theories from case study research. **Academy of Management Review**, v. 14, n. 14, p. 532-500, 1989.

FUTEMA, M. S.; BASSO, L. F. C.; KAYO, E. K. Estrutura de capital, dividendos e juros sobre o capital próprio. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo, v. 20, n. 49, p.44-62, jan/abr. 2009.

GEGERS, S. **Maioria das empresas tem dificuldade em lidar com o SPED fiscal**. [S.l.]: Infomoney, mar. 2012. Entrevista concedida a Karla Santana Mamona. Disponível em: <<http://www.ecofinancas.com/noticias/maioria-empresas-tem-dificuldade-lidar-SPED-fiscal>>. Acesso em: 15 ago. 2012.

GEORGE, A.; BENNETT, G. **Case studies and theory development in the social sciences**. Cambridge: MIT Press, 2005.

GERON, C. M. S.; FINATELLI, J. R.; FARIA, A. C.; ROMEIRO, M. C. SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos de sua adoção. **REPeC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 5, n. 2, art. 3, p. 44-67, mai/ago. 2011.

GRANLUND, M. Management accounting systems integration in corporate mergers: a case study. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 16, n. 2, p. 208-243, 2003.

HAIR, J. F.; BLACK, W. C.; BABIN, B. J.; ANDERSON, R. E. **Multivariate Data Analysis** (7a. Ed). Prentice Hall: Upper Saddle River. 2010.

HAIR, J. F.; CELSI WOLFENBARGER, M. W.; MONEY, A. H.; SAMOUEL, P.; PAGE, M.. **Essentials of Business Research Methods** (2a. Ed). M. E. Sharpe: Armonk, New York. 2011.

ILARINO, S. SPED (sistema público de escrituração digital): impactos da sua implantação na empresa XX. **E-civitas Revista Científica do Departamento de Ciências Jurídicas, Políticas e Gerenciais do Uni - BH**, Belo Horizonte, v. 3, n.1, jul. 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Brasileiro trabalhará até 31 de maio de 2014 para pagar tributos, aponta IBPT**. 2014. Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/noticia/1691/Brasileiro-trabalhara-ate-31-de-maio-de-2014-para-pagar-tributos-aponta-IBPT>. Acesso em 03/09/2014.

JICK, T. Mixing qualitative and quantitative methods: triangulation in action. *Administrative Science Quarterly*. V. 24, p. 602- 610, 1979.

JORDÃO, R. V. D. (2009). *Mudanças no sistema de controle gerencial na Extrativa Metalquímica S.A.: uma experiência brasileira de aquisição*. Dissertação. Mestrado em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte.

JORDÃO, R. V. D.; NOVAS, J. C. A Study on the Use of the Balanced Scorecard for Strategy Implementation in a Large Brazilian Mixed Economy Company. *Journal of Technology Management & Innovation*, v. 8, p. 98-107, 2013.

JORDÃO, R. V. D.; PELEGRINI, F. G.; TEDDO, A. C. Fatores críticos na gestão de projetos: um estudo de caso numa grande empresa latino-americana de classe mundial. *Gestão & Produção* (UFSCAR. Impresso), v. 22, p. 280-294, 2015.

JORDÃO, R. V. D.; SOUZA, A. A.; AVELAR, E. A. Organizational culture and post-acquisition changes in management control systems: An analysis of a successful Brazilian case. *Journal of Business Research*, v. 67, p. 542-549, 2014.

JORDÃO, R. V. D.; COLAUTO, R. D. . Evidenciação voluntária de informações contábeis: um estudo empírico sobre a divulgação do capital intelectual em instituições financeiras. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão* (Lisboa), v. 12, p. 30-43, 2013.

JORDÃO, R. V. D; SOUZA, A. A.. Company's acquisition as a factor of change on the management control system: a strategic analysis from the perspective of the contingency theory. *Revista Universo Contábil*, v. 9, p. 75-103, 2013.

LIZOTE, S. A.; MARIOT, D. M.. A estrutura do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED): um estudo das novas obrigações. *Navus - Revista de Gestão e Tecnologia. Florianópolis, SC*, v. 2, n. 2, p. 17-25, jul./dez. 2012

MAIA, R. *Empresas precisam se adaptar à tributação digital. 2012*. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/informe-se/administracao-e-negocios/empresas-precisam-se-adaptar-a-tributacao-digital/51515/>>. Acesso em: 08 ago. 2012.

MENI, C. *SPED: mais custo para empresas. 2012*. Disponível em: <<http://www.incorporativa.com.br/mostranews.php?ctg=8&id=7633>>. Acesso em: 15 ago. 2012.

MURARO, M.; RIGONI, E.; SANTOS, S. R. T. Sistema público de escrituração digital – SPED e seus reflexos para as empresas metais – mecânicas da microrregião no norte do estado do rio grande do sul. Anais do VIII Congresso Anpcont, Rio de Janeiro, 17 a 20 de agosto de 2014. 1 CD ROM.

OKOT-UMA, R. *Electronic governance: re-inventing good governance*. London: Commonwealth Secretariat London, 2001.

PEGAS, P. H. B. Manual de Contabilidade Tributária. Livraria Freitas Bastos Editora S.A. Rio de Janeiro – RJ. 8 ed. revisada e ampliada. 2014.

PEGAS, P. H. B. Pesquisa revela que tributação sobre consumo no Brasil é excessivamente alta. Disponível em: <http://www.ibmec.br/site/Detalhe-Noticia/Pesquisa-revela-que-tributacao-sobre-consumo-no-Brasil-e-excessivamente-alta>. 29 de Setembro de 2015. Acesso em 10/03/2016.

PINSKY, V. C.; DIAS, J. L.; KRUGLIANSKAS, I. Gestão estratégica da sustentabilidade e inovação. **Revista de Administração da UFSM**, v. 6, n. 3, p. 465-480, 2013.

SALVINO, F. de S. *et al.* **Os impactos que o SPED trouxe para a contabilidade**. 2011. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Centro Universitário Ítalo Brasileiro, São Paulo, 2011. Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/83524260/10/Sub-Projetos-do-SPED>>. Acesso em: 07 ago. 2012.

SAMPAIO, F. M. S. **Módulo I – SPED - Sistema Público de Escrituração Digital**. 2007. Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/77007483/SPED-Fiscal-Apostila>>. Acesso em: 07 ago. 2012.

SILVA, C. P.; KRÜGER, C. O papel do contador frente às novas tecnologias da escrituração contábil com as empresas. *Observatorio de la Economía Latinoamericana*, Número 187, 2013.

SIQUEIRA, M. L. A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. **Revista de Economia Contemporânea**. Rio de Janeiro, v. 9, n. 3, Set./Dez. 2005.

TAX JUSTICE NETWORK. **New report: developing countries want automatic information exchange**. 2014. Disponível em: <http://www.taxjustice.net/2014/06/24/new-report-developing-countries-want-automatic-information-exchange>. Acesso em 03/09/2014.

TAX JUSTICE NETWORK. **The Cost of Tax Abuse, 2011**. 2011. Disponível em: <http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2014/04/Cost-of-Tax-Abuse-TJN-2011.pdf>. Acesso em 03/09/2014.