

**CONTABILIDADE E GESTÃO TRIBUTÁRIA, TRIBUTAÇÃO E GOVERNO ELETRÔNICO: um estudo empírico sobre as implicações trazidas pelo SPED na perspectiva de empresas e órgãos fiscalizadores.**

**RICARDO VINÍCIUS DIAS JORDÃO**

Fundação Pedro Leopoldo  
jordaoconsultor@yahoo.com.br

**MILTON DOS SANTOS SILVA**

Fundação Pedro Leopoldo  
miltinho.contabeis@gmail.com

# CONTABILIDADE E GESTÃO TRIBUTÁRIA, TRIBUTAÇÃO E GOVERNO ELETRÔNICO: um estudo empírico sobre as implicações trazidas pelo SPED na perspectiva de empresas e órgãos fiscalizadores.

## Resumo

O objetivo da pesquisa foi analisar a percepção de dirigentes de empresas e órgãos fiscalizadores (OF) federais e estaduais da região metropolitana de Belo Horizonte, Minas Gerais, sobre as implicações estratégicas provocadas pela adoção do governo eletrônico (GE) através do SPED. A pesquisa quantitativa e qualitativa foi operacionalizada por um levantamento do tipo *survey* com escala *Likert* com resultados tratados por meio da técnica de análise de conteúdo. As conclusões sugerem que o SPED: (i) foi apontado como um marco no GE brasileiro; (ii) representa um avanço informacional e tecnológico que modernizou o sistema de arrecadação e fiscalização tributária, aumentando a eficiência e eficácia da mesma; (iii) provocou inovação nos processos organizacionais e de negócios das empresas; (iv) aumentou o acesso do Estado às informações empresariais, reduzindo a sonegação e evasão fiscal; (v) provocou mudanças culturais nas empresas e no fisco; (vi) exigiu o aprendizado de novas metodologias, processos e tecnologias; e (vii) aperfeiçoou o cumprimento das obrigações tributárias acessórias. Em conjunto, os resultados mostraram que os dirigentes de empresas e OF precisam se preparar melhor para o uso do SPED e suas inovações; e que a gestão tributária e seus instrumentos de planejamento e governança em tributos tendem a ser cada vez mais valorizados.

**Palavras-chave:** Contabilidade e Gestão Tributária. Governo Eletrônico. Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Tributação e Evasão Fiscal.

**Tema 07** – Contabilidade

## Abstract

The objective of this paper was to analyze the perception of business leaders and federal and state tax auditing bodies (TAB) in the metropolitan region of Belo Horizonte, Minas Gerais, on the strategic implications caused by the adoption of electronic government (EG) brought by the SPED. The quantitative and qualitative investigation was implemented by the survey type research with Likert scale. The results were treated by content analysis technique. The findings suggest that the SPED: (i) was appointed as a milestone in the Brazilian EG; (ii) is an informational and technological advancement that has modernized the collection and fiscal controls system, increasing efficiency and effectiveness of such system; (iii) caused innovation in organizational processes and business enterprises; (iv) increased the access of the Government to the business information, reducing tax evasion and tax avoidance; (v) caused cultural changes in firms and tax authorities; (vi) required learning new methodologies, processes and technologies; and (vii) improved compliance with accessory tax obligations. Taken together, the results showed that business leaders and TAB must better prepare for the use of SPED and their innovations; and that the tax management and its instruments of planning and governance in taxes tend to be increasingly valued.

**Keywords:** Accounting and Tax Management. Electronic Government. Public Digital Bookkeeping System (SPED). Taxation and Tax Evasion.

## 1. Introdução

No final do século XX, a economia industrial foi transformada em uma economia baseada no conhecimento (Khalique e Isa, 2014), caracterizada pela globalização e pelas novas tecnologias de informação e comunicação (TIC) (González-Loureiro *et al.*, 2012) e pelo uso do saber como o recurso estratégico responsável pelo sucesso de uma organização (Khalique e Isa, 2014; Durst e Ferenhof, 2014), seja ela pública ou privada, com ou sem fins lucrativos.

Segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD), esse novo momento econômico global é formado por um ambiente competitivo, intensivamente baseado em conhecimentos, globalizado produtiva e financeiramente, liberalizado comercialmente e com considerável necessidade informacional por parte das pessoas e das organizações (OECD, 2010). Apesar disso, alguns autores sugerem que a fiscalização tributária no Brasil ainda era realizada ‘de forma artesanal’ até o ano de 2006, pois a sistemática de trabalho de trabalho dos órgãos fiscalizadores (OF) era baseada, principalmente, em análises de registros contábeis e fiscais impressos em papel e visitas às empresas (*e.g.* Maia, 2012). Nos últimos anos, porém, diante (i) dos avanços das TIC; (ii) do desejo de conhecer mais de perto a realidade tributária das empresas; e (iii) da necessidade de estabelecer meios de combate à sonegação, os governos de alguns países têm aproveitado essas tecnologias para criar o chamado “Governo Eletrônico” (GE) como forma de controle estratégico 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) que foi posteriormente refinado em 2013 para melhorar a sistemática de transmissão de dados (Brasil, 2013).

Desde então, o SPED vem se destacando como uma das principais inovações organizacionais e de negócios no Brasil, pois promoveu 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 (Jordão *et al.*, 2014). No entanto, as transformações decorrentes da implantação do SPED podem ter exigido a adoção de estratégias específicas por parte das empresas, exigindo adaptações delas e dos órgãos fiscalizadores (OF) para responder pelo incremento informacional provocado por tais transformações. Esse fato ainda está por ser investigado na realidade brasileira. Reconhecendo e aproveitando essa lacuna, a pesquisa descrita neste artigo teve como objetivo analisar a percepção de dirigentes de empresas e órgãos fiscalizadores federais e estaduais da região metropolitana de Belo Horizonte, Minas Gerais, sobre as implicações estratégicas provocadas pela adoção do governo eletrônico através do SPED.

Mais do que a importância do tema ressaltada por Jordão *et al.* (2014) e Lizote e Mariot (2012), que asseveram sobre a magnitude e complexidade estratégica das mudanças organizacionais trazidas pelo GE, o estudo em tela se justifica pela necessidade de entendimento dos impactos causados por ele na contabilidade e na gestão tributária das empresas brasileiras, pois esse tema ainda é incipiente na literatura brasileira e internacional.

No Brasil, em especial, ainda há poucas análises sobre o SPED como destacam Geron *et al.* (2011). Nesse fulcro, a pesquisa inova ao confrontar as percepções de dois importantes atores sobre os impactos e perspectivas do SPED: as empresas e os OF, gerando um mosaico de entendimento sobre o tema. Adicionalmente, como lembram Futema *et al.* (2009), os efeitos do GE sobre as empresas são de grande interesse para as teorias de finanças, estratégia, contabilidade e gestão empresarial, além de ser 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 cinco seções para além desta Introdução. A seção dois traz os principais conceitos teóricos utilizados. A seção três mostra os procedimentos metodológicos. A seção quatro apresenta os resultados da análise quantitativa e a seção cinco os resultados da análise qualitativa. A seção seis encerra o artigo, trazendo as principais conclusões em linha com os objetivos iniciais, seguindo-se as referências utilizadas.

## **2. Contabilidade e Gestão Tributária, Tributação e Governo Eletrônico: Um Olhar para o Sistema Público de Escrituração Digital**

O GE é um tema recente, que perpassa toda a administração pública, e envolve a introdução de recursos das TIC em todas as atividades governamentais na busca de uma maior eficácia e eficiência, oportunizando o acesso a serviços e informações aos cidadãos e às organizações (Oliveira, 2009). Em particular, o GE pode ser entendido como uma proposta de integração das empresas e OF por meio eletrônico e consiste numa das maiores inovações nos sistemas de fiscalização do mundo (Chen *et al.*, 2006; Jordão *et al.*, 2014). Esse termo foi utilizado pela primeira vez em 1999 nos Estados Unidos (Chen *et al.*, 2006). Segundo Geron *et al.* (2011), o governo brasileiro inspirou-se em modelos de GE de países como Espanha, Chile e México, entre outros, para a criação do SPED, com o objetivo estratégico de aproximar o fisco de seus contribuintes e de entrar definitivamente na era digital.

Na visão de Duarte (2009), 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, pelo qual se busca a obtenção de informações das operações realizadas pela empresa e o combate à sonegação.

A literatura internacional demonstra que os sistemas tributários da grande maioria dos países da América Latina possuem algumas similaridades como a composição de suas estruturas tributárias, restrições técnicas, econômicas, políticas e administrativas, além de um elevado indicador de sonegação (*e.g.* Sabaini & Jiménez, 2011). Esses países possuem estimativas de informalidade de quase três vezes o observado em países da OECD, pertencendo à região que mais sonega no mundo (*cf.* Ahmed & Rider, 2008).

A literatura internacional e, em particular, a teoria de tributos também mostra que a evasão fiscal é universal, podendo ser afetada pelas estruturas econômicas e fiscais, atitudes sociais (Tanzi & Shome, 1993), além de outros elementos não econômicos como fonte, nível e tipos de renda (Tanzi e Shome, 1993; Richardson, 2006), complexidade do sistema tributário, nível educacional (escolaridade), sentimento de justiça, moralidade fiscal (Richardson, 2006), ou mesmo pela religiosidade das pessoas (Torgler, 2006). Em geral, a literatura internacional aponta que quando a carga tributária é muito alta e a probabilidade de detectar a sonegação é baixa, há maior propensão à sonegação (Allingham & Sandmo, 1972; Engel & Hines Jr, 2000). A ideia central é que sonegação fiscal pode ser considerada como um dos fatores que mais comprometem o desenvolvimento de uma economia, especialmente quando se trata de países emergentes, como é o caso do Brasil.

Segundo um estudo recente do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), 41,37% do rendimento bruto dos contribuintes foram destinados ao recolhimento de tributos em 2014 (IBPT, 2014). Uma pesquisa realizada pela organização Britânica *Tax Justice Network* (TJN) aponta que o Brasil é o país que mais perde dinheiro no mundo com a sonegação de impostos em termos relativos – correspondendo a 11,24% do produto interno bruto (PIB) ou 280 bilhões de dólares. O mesmo estudo aponta que nos Estados Unidos ocorreu a maior perda absoluta com a sonegação – 337 bilhões de dólares, representando apenas 2,23% do PIB de tal nação (TJN, 2011). Em termos globais, outro estudo recente

realizado por essa mesma organização levantou que 4,9% do PIB mundial são perdidos devido à sonegação de impostos (TJN, 2014).

A preocupação das empresas no que concerne ao cumprimento das obrigações perante o fisco tem crescido expressivamente nos últimos anos (Lizote & Mariot, 2012). Adicionalmente, as organizações empresariais têm demonstrado preocupação com o alto custo tributário incidente sobre suas atividades e buscam alternativas com o propósito de reduzir o pagamento ou, até mesmo, deixarem de pagar tributos – o que, algumas vezes, ocorre ilegalmente.

Em parte, esse problema se explica porque o Brasil tem uma das legislações fiscais mais complexas e de mais difícil aplicação do mundo (Siqueira, 2005). As empresas, além de uma grande variedade de atividades tributárias, têm cerca de 170 obrigações acessórias para serem cumpridas, provocando problemas na arrecadação (Britto, 2008), assim como em outros aspectos na gestão tributária.

Segundo Amaral *et al.* (2009), os contribuintes brasileiros agem por meio de atos ilícitos para fugir do alto custo tributário. Por outro lado, Maia (2012) lembra que o combate à sonegação não vinha sendo eficiente até o ano de 2006, pois os registros contábeis e fiscais impressos em papel exigiam muito esforço dos OF para a detecção de irregularidades.

Nesse ensejo, o novo modelo de GE introduzido no Brasil consistiu em uma estratégia deliberada do Estado para reduzir a sonegação e as irregularidades tributárias e exigir o cumprimento de obrigações acessórias. Conforme Cleto (2008, p. 38), o SPED “é um projeto que visa melhorar o controle tributário, integrando os dados dos contribuintes aos fiscos Municipais, Estaduais e Federais, mediante o compartilhamento das informações contábeis e fiscais”. Essa interligação proporcionada pelo SPED permite o cruzamento de dados pelos órgãos fiscalizadores como uma estratégia implementada para impedir a evasão tributária.

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”. Nesse sentido, as empresas deixam de enviar as obrigações acessórias em papel e passam a enviá-las por meio digital *on-line*, assinadas digitalmente, utilizando-se de um certificado do próprio SPED. Os três principais subprojetos que fazem parte do SPED são a Escrituração Contábil Digital, a Escrituração Fiscal Digital e a NF-e Ambiente Nacional. Esse sistema teve como premissa em sua concepção a transparência mútua em busca de reflexos positivos para toda a sociedade.

Vale lembrar que esse sistema veio com uma promessa de propiciar benefícios para os contribuintes. Na visão de Dinis (2009), tais benefícios são 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 um impacto favorável no meio ambiente.

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 perspectivas 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, a adoção do SPED se justifica pelo prisma

empresarial, ou isso se trata apenas de mais um mecanismo estratégico do governo para diminuir a evasão de tributos e ter maior controle tributário sobre os contribuintes pelos OF.

### 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* com base em variáveis extraídas da literatura, visando refletir a percepção de dirigentes de empresas e OF no período de 2007 a 2012 sobre o SPED. Geron *et al.* (2011) e Jordão *et al.* (2014) sugerem que esse método é suficientemente sensível para captar as especificidades inerentes à percepção dos efeitos causados pelo SPED nas empresas.

Quanto à abordagem do problema, 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 empresas (32 dirigentes) e OF (47 auditores-fiscais). O método de amostragem utilizado na pesquisa foi o a amostragem intencional, justificada pela tipicidade, ou seja, pela capacidade informativa que os respondentes detêm sobre o problema em tela. Os dirigentes de empresas pesquisados são proprietários e/ou profissionais que ocupam cargos executivos de primeiro nível em empresas privadas, selecionados entre os que possuam 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 tenham vivenciado experiências com o GE e o projeto SPED desde 2006, quando se deu início à utilização da NF-eletrônica. Os informantes foram contatados no período de outubro de 2012 a janeiro de 2013, por e-mail e pessoalmente com informações atualizadas em 2014. Os resultados advindos das informações dos 79 respondentes foram submetidos à análise qualitativa e quantitativa. A parte quantitativa foi fundamentada em estatísticas descritivas. Para avaliar a percepção dos dirigentes e fiscais, adotou-se a Escala *Likert* de cinco categorias de respostas, que vão de “discordo totalmente” a “concordo totalmente”.

Foram dezessete as variáveis analisadas, sendo doze quantitativas e cinco qualitativas. As doze quantitativas receberam numeração de 1 a 12 respectivamente e foram relacionadas a percepções de fatos já ocorridos sobre a utilização do SPED referentes (1) à eficiência dos OF para identificar e combater fraudes tributárias, (2) ao grau de preparação das empresas para o SPED, (3) à valorização (ou não) da profissão contábil, (4) ao aumento do compartilhamento de informações entre empresas e OF, além das contribuições do SPED para (5) redução da sonegação, (6) arrecadação de tributos, (7) aumento de fiscalização, (8) redução de custos, (9) ampliação de investimentos; assim como impactos do SPED sobre (10) eficiência na transmissão de informações, (11) melhorias no cumprimento das obrigações tributárias acessórias e (12) mudanças culturais. Já as cinco variáveis qualitativas estão relacionadas com as expectativas futuras dos dirigentes de empresas e OF sobre a temática SPED, sendo relacionadas a percepção de quais os reflexos (13) positivos ou (14) negativos que a utilização do SPED acarretará, (15) de que modo pelos o SPED, como novo modelo de fiscalização e GE, poderá melhorar as relações entre empresas, contadores e OF, (16) quais as principais repercussões que o SPED trará para empresas, dirigentes de empresas e OF; e, finalmente, uma questão livre que englobava (17) comentários gerais concernentes a nova sistemática de GE promovida pelo SPED.

De forma a aumentar a validade interna do estudo, foi realizado um pré-teste do instrumento antes da coleta e, depois, 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 através 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. 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 dos Resultados da Pesquisa Quantitativa

A análise do resultado da tipologia dos respondentes mostrou algum equilíbrio entre as categorias, mas com predominância de representantes do governo, pois havia 59,5% de fiscais e 40,5% de dirigentes de empresas. Os pressupostos da pesquisa foram avaliados por estatísticas descritivas inicialmente, buscando contrastar as diferenças de percepção entre dirigentes de empresas e OF.

##### 4.1 Descrição e análise dos resultados de órgãos fiscalizadores

Estão apresentados na TABELA 1, os resultados obtidos a partir da verificação das questões respondidas pelos OF. Tais resultados 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, onde se verificou apenas uma leve tendência à concordância, sendo constatado um valor pouco acima da média 3, com moda e mediana também de 3, mas, devido à alta variabilidade amostral, há percepções contrárias sobre esses quesitos por parte de alguns respondentes. Desse modo, não se pode assegurar que os auditores-fiscais entendam que as empresas encontram-se preparadas para o SPED, que houve valorização dos profissionais de contabilidade depois da implantação do GE, nem que esse sistema tenha contribuído para redução da sonegação ou para o aumento da fiscalização, para o aumento de arrecadação de tributos; ou, ainda, para a redução de custos operacionais para o governo em função da adoção do SPED.

**TABELA 1**

Resultados estatísticos da percepção de órgãos fiscalizadores sobre o SPED

<b>AFIRMAÇÕES</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>10</b>	<b>11</b>	<b>12</b>
MÉDIA	<b>4,15</b>	3,21	3,34	<b>4,00</b>	3,32	3,21	3,26	3,13	3,64	<b>4,00</b>	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.

Os demais quesitos analisados evidenciam que os respondentes tem uma percepção mais significativa, sendo também observada uma menor divergência em alguns dos pontos submetidos à verificação empírica. A análise da primeira questão se deu na tentativa de avaliar se os OF ficaram mais eficientes para identificar e combater fraudes tributárias.

Constatou-se, pela nota obtida, média igual a 4,15, com moda e mediana de 4, a confirmação dessa afirmativa. A análise da questão 4 revela que houve aumento no compartilhamento de informações entre os OF e as empresas, corroborando com Medeiros e Guimarães (2006). 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, pois o valor da média, da moda e da mediana foi 4. Com o desvio padrão de 0,98, pode-se perceber que fiscais não possuem opiniões similares quanto a esse item pesquisado. 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.

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 através dos avanços das TIC como forma de controle estratégico 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.

#### 4.2 Descrição e análise dos resultados de dirigentes de empresas e cotejamento com a percepção dos órgãos fiscalizadores

Estão apresentados na TABELA 2 os resultados obtidos a partir da verificação das questões respondidas pelos dirigentes de empresas com o intuito de promover um entendimento mais detalhado da percepção dos mesmos e realizar um cotejamento com a percepção dos OF.

Os dados constantes da TABELA 2 evidenciam que os dirigentes de empresas foram contrários as assertivas contidas na segunda e na oitava questões, contrariando as ideias de Gegers (2012) e Duarte (2009). Pelos valores da média, mediana e moda obtidos nesses quesitos nota-se que, na percepção deles, as empresas não se encontram preparadas para o SPED e nem houve redução de custos em função da adoção do mesmo. Verificou-se alguma heterogeneidade de percepções pela variação em torno da média nessas questões. Essa percepção foi bastante do grupo anterior cujo entendimento foi de indiferença.

**TABELA 2**

Resultados estatísticos da percepção de dirigentes de empresas sobre o SPED

<b>AFIRMAÇÕES</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>10</b>	<b>11</b>	<b>12</b>
MÉDIA	<b>4,47</b>	2,25	3,88	<b>4,59</b>	<b>4,06</b>	3,72	3,66	2,16	<b>4,66</b>	<b>4,16</b>	3,97	<b>4,28</b>
DESVIO PADRÃO	0,57	0,84	0,98	0,56	0,84	0,99	0,87	1,27	0,48	0,77	0,78	0,73
MODA	5	2	4	5	4	4	4	2	5	4	4	4
MEDIANA	5	2	4	5	4	4	4	2	5	4	4	4

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Os resultados observados entre os dirigentes de empresas nas questões em que os auditores-fiscais se manifestaram com percepções antagônicas (pelas diferenças significativas constatadas entre o pensamento de alguns respondentes) não foram similares entre os dois grupos. Enquanto nas questões 3, 5, 6, 7 foi verificado entre os OF um valor pouco acima da média 3, com alta variabilidade amostral e moda e mediana também de 3, revelando uma tendência de indiferença nos quesitos analisados; no segundo grupo, observaram-se valores mais próximos de 4, revelando uma tendência a concordância com as afirmativas. Entre os dirigentes de empresas, houve maior concordância na questão 5, seguida pela 3, 6 e depois 7. Na última dessas quatro, quando de buscou analisar se empresas estão sendo mais fiscalizadas após a implementação do SPED, verificou-se que as empresas concordam com isso, no geral, mas tendo alguma divergência de opinião. Isso pode ser demonstrado por uma média igual a 3,66 com desvio padrão 0,87 observados na questão 7. Ainda assim, a tendência apontada pela mediana e o valor modal, iguais a 4, indica a confirmação do item avaliado, em consonância com Ribeiro (2012).

As questões 5 e 6 evidenciam que, na opinião dos dirigentes de empresas, o SPED contribuiu para a redução da sonegação e aumentou a arrecadação de tributos, como é possível perceber pelas médias 4,06 e 3,72, respectivamente, com moda e mediana de 4 nas duas questões, confirmando, parcialmente, o pensamento de Eckert *et al.* (2011) e Ilarino (2010). Isso porque o valor obtido pelo desvio padrão das questões 5 e 6 de 0,84 e 0,99, respectivamente, indica que algumas empresas tiveram um entendimento similar ao dos OF por não concordarem com essas afirmações, nem discordarem delas, ou seja, terem sido indiferentes.

Já a análise da questão 3, a última desse grupo, indica que os dirigentes de empresas reconhecem que ocorreu a valorização da profissão de contador, demonstrada pelo valor da média 3,88, com moda e mediana de 4 corroborando com Silva e Krüger (2013). Porém, o valor do desvio padrão de 0,98 revela que alguns dirigentes não concordam com essa assertiva, de modo similar ao observado junto aos OF.

Foi possível analisar em conjunto as questões 1, 4 e 9, em função do alto grau de confirmação observado nas mesmas. Os resultados observados nessas três questões foram os mais altos na perspectiva empresarial, demonstrando que todos respondentes tinham entendimento muito significativo e uniforme sobre essas questões. Esse alto grau de concordância pode ser percebido por médias próximas a (ou maiores que) 4,5 com desvio padrão em torno de 0,5 e modas e medianas iguais a 5 nessas três questões. Isso indica que, na percepção dos dirigentes de empresas, os órgãos fiscalizadores ficaram mais eficientes para identificar e combater fraudes tributárias com a utilização do SPED, em linha com as premissas de Eckert *et al.* (2011) – que afirma que o fisco está se tornando mais rápido na identificação de fraudes tributárias, obrigando as empresas a se adaptarem a essa nova realidade. Os resultados também indicam que houve elevação do grau de compartilhamento de informações das empresas com os órgãos fiscalizadores, confirmando as premissas de Medeiros e Guimarães (2006); e que foi observada uma necessidade de investimentos adicionais em função da adoção da sistemática de GE trazida pelo novo modelo de escrituração contábil e fiscal, confirmando os resultados Muraro *et al.* (2014). Ao realizar um cotejamento das respostas obtidas nesses três questões junto aos dirigentes de empresas em relação aos auditores-fiscais, observam-se algumas divergências de percepção, pois, mesmo concordando integralmente com os quesitos, estes tiveram um entendimento de concordância menos significativo e uniforme do que aqueles.

Finalmente, as questões 10, 11 e 12 também podem ser avaliadas em conjunto pela semelhança observada nos resultados. Os resultados observados nessas três questões foram os

segundos mais expressivos na perspectiva empresarial, atrás somente das questões 1, 4 e 9, demonstrando que todos respondentes também tinham entendimento significativo e uniforme sobre essas questões. Esse grau de concordância pode ser percebido por médias próximas a (ou maiores que) 4 com desvio padrão em torno de 0,75, com medianas e modas iguais a 4 nessas três questões. Os resultados da questão 10 apontam que a nova forma de transmissão das informações para os órgãos fiscalizadores é mais segura, corroborando com os achados de Salvino *et al.* (2011), que ressaltam que o SPED é um meio seguro para a transmissão de obrigações acessórias e para emissão de notas fiscais (NF-e) – que são validadas pelas Secretarias de Fazenda Estaduais e Federais. A análise comparativa da questão 10 destaca um nível de confirmação similar entre os dois grupos de respondentes, sendo um pouco mais uniforme e expressivo entre os dirigentes do que entre os auditores-fiscais. Através da questão 11 foi constatado que a maioria dos dirigentes de empresas percebeu que o SPED provocou melhorias no cumprimento das obrigações acessórias confirmando os achados de Muraro *et al.* (2014). Com a análise da questão 12 foi possível observar que o SPED provocou mudanças culturais, observando-se que as empresas passaram por mudanças na cultura do papel com a troca de impressão de livros e documentos fiscais por arquivos digitais. Esse fato também foi constatado, em linha com Azevedo e Mariano (2009), para quem o mundo está cada vez mais informatizado com os recursos e potencialidades oferecidos pelas TIC.

Os resultados obtidos nas questões 11 e 12 demonstram um entendimento similar, mas com menor concordância e maior variabilidade amostral entre os OF do que entre os dirigentes de empresas, que estavam mais coesos. Mesmo assim foi possível perceber que houve melhorias no cumprimento das obrigações tributárias acessórias e mudanças culturais, caminhando em um sentido da consolidação do GE através dos avanços das TIC como forma de controle estratégico dos tributos, como preconizado por Okot-Uma (2001) e Chen *et al.*, (2006).

No geral, essas seis questões (1, 4 e 9; e 10, 11 e 12) apontam que as percepções dos auditores-fiscais estavam em linha com o observado no grupo dos dirigentes de empresas, sendo ambos inclinados à forte concordância nas primeiras três e à concordância simples nas três últimas, sendo que nos dois casos houve menor concordância e maior variabilidade amostral entre os OF do que entre os dirigentes de empresas.

## **5. Apresentação e Análise dos Resultados da Pesquisa Qualitativa**

Com o objetivo de avaliar as expectativas futuras de dirigentes de empresas e OF 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 esta 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. É importante destacar que cada um teve a liberdade de responder conforme lhe conviesse, focalizando suas perspectivas particulares acerca da temática, trazendo com isso, enriquecimento para o estudo.

### **5.1 Descrição e análise das expectativas futuras de órgãos fiscalizadores**

Na percepção dos OF, a utilização do SPED acarretará diversos reflexos positivos, tais como rapidez na tramitação de documentos, 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 dirigentes de empresas. Embora a parte quantitativa não tenha apontado que isso já ocorreu, eles também percebem que haverá redução na sonegação e aumento na arrecadação.

Os pontos negativos ressaltados pelos auditores-fiscais se referem às resistências a mudanças e ao aumento de custos, em linha com Duarte (2009). Quando questionados sobre 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 que esse sistema poderá estreitar as relações, deixando-as mais claras e concordando, em parte, com as afirmações anteriores quanto ao estímulo a maior organização, transparência e melhorias na comunicação, minimização de erros, clareza e partilha de informações, redução de prazos, simplificação de processos, padronização de atividades e maior agilidade e controle. Na percepção desses respondentes, o essencial é a qualidade do exercício do GE, que reduzirá o desgaste na relação entre dirigentes de empresas e fiscais, provocará a diminuição do número de processos administrativos e tornará o contribuinte mais responsável no cumprimento de suas obrigações (principais e acessórias), conforme se pode observar pelas respostas a seguir:

Com o SPED haverá menor burocracia e maior eficiência da fiscalização tributária (Resp8).

Haverá padronização das informações para a União, Estados e Municípios e agilidade nos processos (Resp4).

Proporcionará informações mais abrangentes e precisas (Resp9).

Com as informações via meio magnético diminuirá a necessidade de muitos contatos entre o Fisco e o contribuinte (Resp20).

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 com redução de burocracia, de mão de obra e de controle, dentre outras. Por consequência, facilitará o inter-relacionamento entre os interessados.

Quando questionados sobre quais as principais repercussões que o SPED trará para empresas, dirigentes de empresas e OF, uma das primeiras questões que emergiu foi o provável aumento de competitividade das empresas pela redução da sonegação. Outra foi a demanda de TIC e expertise para processamento e análise de informações decorrentes do SPED. Além disso, os respondentes apontaram que já há (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 reduziu a informalidade da economia pelo incremento nos registros oficiais de entrada e saída de mercadoria; e no trânsito de produtos com registros contábeis. 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” (Resp6).

## **5.2 Descrição e análise das expectativas futuras de dirigentes de empresas**

Na visão das empresas, a utilização do SPED acarretará diversos reflexos positivos, tais como melhorias em qualificação profissional, tecnologia, desburocratização, qualidade da informação, gestão, controle e uso de recursos financeiros; redução de tempo, custos, fraudes, sonegação, erros e burocracia; uniformização e maior conscientização das obrigações fiscais,

com diminuição das obrigações acessórias; inovação nas práticas contábeis; além de maior eficiência e eficácia na fiscalização, impactando na agilidade e confiabilidade das informações, com modernização e otimização dos processos e em maior arrecadação de tributos.

Acredito que os reflexos serão positivos para empresas idôneas e que pagam seus impostos devidamente e negativos para as que sonegam (Resp1).

Em princípio, o SPED fará com que as empresas se organizem melhor, invistam mais na área administrativa e passem a perceber que o cuidado com a informação é imprescindível (Resp6). Haverá melhoria e qualidade da informação; redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas; uniformização das informações reportadas pelo contribuinte; e redução de custos administrativos (Resp14).

Foco nos controle e processos com maior racionalização provocada pela unificação de informações (Resp25).

Os reflexos positivos seriam a diminuição de obrigações acessórias (o que não ocorreu ainda) (Resp10).

Com o advento do SPED, os gestores das organizações ampliarão suas atenções para que a gestão esteja acompanhada de aspectos fiscais e contábeis. Já houve valorização da classe contábil por causa do aumento da complexidade que demanda profissionais mais qualificados (Resp4).

Os pontos negativos ressaltados pelos dirigentes de empresas se referem à escassez de mão de obra, dificuldades de adequação ao SPED por parte das empresas, insegurança sobre quebra do sigilo comercial das empresas, exigências tecnológicas, assim como maior necessidade de investimentos em equipamentos e treinamento, além de aspectos relativos ao aumento nos riscos de transmissão de informações inadequadas, ao baixo tempo de adaptação e as altas multas em casos de não entrega. Em geral, os resultados sinalizaram que as empresas ainda não estão preparadas para utilizarem o SPED e não desejam arcar com os custos relacionados a aumento de honorários ou salários de profissionais contábeis especializados, mas reconhecem que terão de fazê-lo.

Elevará os custos de implantação e manutenção de sistemas (Resp25).

A falta de mão de obra qualificada pode acarretar em alto custo como multas e outras penalidades, e ainda, haverá mais dificuldades das empresas para enviarem informações precisas para a contabilidade (Resp26).

Quando questionados sobre os modos pelos quais o SPED poderá melhorar as relações entre empresas, contadores e OF observou-se que esses respondentes acreditam também que esse sistema tende a estreitar as relações entre esses atores, deixando-as mais claras e concordando, em parte, com as afirmações anteriores dos OF. Os empresários percebem que as empresas terão de se organizar para reduzir seu ônus tributário e obter lucro sem sonegarem, ou seja, através do planejamento tributário, ressaltando a importância dos contadores nesse processo. Foi reafirmada a necessidade de um trabalho educativo ao invés de punitivo por parte dos OF e a necessidade de consultorias e adequação dos processos gerenciais por parte das empresas, em linha com o pensamento dos auditores-fiscais.

Haverá maior transparência das operações e maior comprometimento dos empresários, que passam a ser solidários com as informações elaboradas pelos contadores (Resp2).

A organização e estruturação deverão ocorrer em cadeia. Os meus fornecedores e clientes deverão estar enquadrados num mesmo padrão para atender as demandas dos órgãos competentes. Isso, além de facilitar o trabalho da fiscalização, tornará os negócios entre as empresas mais rápidos, já que os dados que transitaram entre elas terão melhor qualidade (Resp5).

Quando questionados sobre quais as principais repercussões que o SPED trará para empresas, dirigentes de empresas e OF, as questões que emergiram foram o aumento de competitividade das empresas, a redução da sonegação e uma maior demanda de tecnologia e expertise para processamento, análise e gestão de informações, decorrente da nova sistemática introduzida por esse sistema, de forma análoga ao observado entre os auditores-fiscais. Os respondentes indicaram igualmente que o SPED proporciona economia de tempo e permite maior controle tributário sobre a empresa, reafirmando a necessidade de aceitação da nova cultura digital que se estabelece num ambiente em que o conhecimento é cada vez mais usado como o recurso estratégico responsável pelo sucesso e pelas vantagens competitivas de uma organização, corroborando com os achados de Khalique e Isa (2014) e Durst e Ferenhof (2014). Dentre os comentários feitos pelos dirigentes de empresas, destaca-se a ideia de que o SPED “abriu o caminho” para se promover uma reforma tributária no Brasil, valorizando os bons profissionais que estejam dispostos a investir e, ao mesmo tempo, consigam manter-se técnica e academicamente atualizados para acompanhar os desafios propostos pela nova sistemática já instalada.

Em conjunto, os resultados mostraram que os dirigentes de empresas e órgãos fiscalizadores precisam se preparar melhor para o uso do SPED e suas inovações. Um resultado surpreendente do estudo, pois não foi uma questão investigada diretamente, se relaciona à relevância dada pelos dois grupos de respondentes para a gestão tributária e seus instrumentos de planejamento e governança em tributos. Ambos sinalizaram uma tendência de maior valorização da mesma, uma vez que o Estado quer reduzir ao máximo a sonegação e as empresas precisam pagar menos impostos (legalmente) para não serem consumidas pelo peso e complexidade do sistema tributário brasileiro, especialmente os empresários que acentuaram a crescente preocupação deles com uma boa gestão tributária visando à redução lícita do ônus tributário (elisão fiscal).

O novo modelo de fiscalização tornará mais transparente a relação entre empresa e órgãos fiscalizadores. O contador ganhará mais importância na estrutura empresarial, passando a ser parte fundamental na gestão das organizações, nas tomadas de decisão, na revisão de estruturas tributárias e no planejamento estratégico (Resp22).

## **6. Considerações Finais**

Com o advento da globalização e a evolução das TIC, os governos de alguns países têm buscado criar formas de GE como forma de controle estratégico dos tributos. No Brasil, isso se deu com a instituição do SPED em 2007, que, desde então, vem impactando organizações e sociedade. Nesse sentido, a pesquisa descrita neste artigo teve como objetivo analisar a percepção de dirigentes de empresas e órgãos fiscalizadores federais e estaduais da região metropolitana de Belo Horizonte, Minas Gerais, sobre as implicações estratégicas provocadas pela adoção do GE através do SPED.

Os resultados, embora não possam ser indiscriminadamente generalizáveis, indicam que os dirigentes percebem que as empresas não se encontram preparadas para o SPED e nem houve redução de custos em função da adoção do mesmo. Já os OF são indiferentes sobre tais quesitos. Os resultados indicam que os auditores-fiscais também tiveram entendimentos divergentes dos empresários, pois não concordam que houve valorização dos profissionais de contabilidade depois da implantação do GE, ou que esse sistema tenha contribuído para redução da sonegação, para o aumento da fiscalização, para ampliar a arrecadação de tributos ou, ainda, para a redução de custos operacionais para o governo. Todavia, esses respondentes acreditam que isso será observado no futuro. Os dirigentes de empresas, em sua maioria, porém, entenderam que esses fatos já foram percebidos. Os resultados demonstram que os OF e dirigentes de empresas tiveram percepções semelhantes em relação a outras questões, com

predominância do segundo grupo sobre o primeiro. Nesse sentido, constatou-se que o SPED provocou mudanças culturais, principalmente pela substituição do papel por arquivos digitais; que o SPED é um meio mais seguro de transmissão de informações; e que houve melhorias no cumprimento das obrigações acessórias. De forma mais expressiva e uniforme, mas também com maior concordância entre os dirigentes de empresas que os auditores-fiscais, constatou-se que os órgãos fiscalizadores ficaram mais eficientes para identificarem e combaterem fraudes tributárias com a utilização do SPED; que houve elevação do grau de compartilhamento de informações das empresas com os órgãos fiscalizadores; e verificou-se uma necessidade de investimentos adicionais em função da adoção da sistemática de GE trazida pelo novo modelo de escrituração contábil e fiscal.

Embora os OF acreditem que haja resistências a mudanças e aumento de custos, eles entendem que parte das mudanças já se iniciou e tendem a aumentar com o tempo como aumento na produtividade; melhorias nos recursos tecnológicos, econômicos e sociais; e demandas por serviços especializados, especialmente os baseados em TIC e serviços contábeis e/ou tributários, ressaltando o papel do governo em realizar ações educativas nas empresas.

Os pontos negativos ressaltados pelos dirigentes de empresas se referem à escassez de mão de obra, dificuldades de adequação ao SPED por parte das empresas, insegurança sobre quebra do sigilo comercial das empresas, exigências tecnológicas, assim como maior necessidade de investimentos em equipamentos e treinamento, além de aspectos relativos ao aumento nos riscos de transmissão de informações inadequadas, ao baixo tempo de adaptação e as altas multas em casos de não entrega. Em geral, os resultados sinalizaram que as empresas ainda não estão preparadas para utilizarem o SPED e não desejam arcar com os custos relacionados a aumento de honorários ou salários de profissionais contábeis especializados, mas reconhecem que terão de fazê-lo.

Na visão das empresas, a utilização do SPED acarretará diversos reflexos positivos, tais como melhorias em qualificação profissional, tecnologia, desburocratização, qualidade da informação, gestão, controle e uso de recursos financeiros.

Ambos os respondentes acreditam que a utilização do SPED trará um aumento de competitividade das empresas pela redução da sonegação e informalidade, devido a maior possibilidade de detecção de erros e fraudes. Além disso, o SPED colaborará para redução de tempo, custos, fraudes, sonegação, erros e burocracia; uniformização e maior conscientização das obrigações fiscais, com diminuição das obrigações acessórias; inovação nas práticas contábeis; além de maior eficiência e eficácia na fiscalização, impactando na agilidade e confiabilidade das informações, com modernização e otimização dos processos e em maior arrecadação de tributos. Eles percebem que esse sistema poderá estreitar as relações entre empresas, contadores e OF deixando-as mais claras e estimulando uma maior organização, responsabilidade, transparência e comunicação, padronização de atividades, agilidade e controle; além de promover uma minimização de erros, redução de prazos e simplificação de processos. Finalmente, foi percebido que os contadores começarão a serem mais valorizados com o advento do SPED, especialmente os profissionais capacitados e atualizados – cuja importância estratégica foi acentuada pelos dirigentes de empresas.

A despeito da relevância do tema e tendo em vista a limitação provocada pelo escopo regional da coleta de dados, fica a recomendação de que futuras pesquisas comparem diferenças de percepção entre outros interessados de outros estados, regiões ou realizem um estudo nacional ou supranacional.

Tomados em conjunto, os resultados da pesquisa ora descrita ampliam o conhecimento do tema e ajudam a preencher uma lacuna de investigação, evidenciando que o SPED, mesmo

com suas limitações, pode ser considerado um marco no GE brasileiro, pois, de fato, modificou e aperfeiçoou a sistemática de controle tributário e transmissão de informações contábeis e fiscais das empresas para os OF. Em síntese, os respondentes indicam que o GE aumentou a eficiência e eficácia tributária do governo e promoveu significativas mudanças organizacionais nas empresas, exigindo que elas investissem em tecnologia, treinamento e consultorias. As conclusões da pesquisa evidenciam também que o SPED: (i) aperfeiçoou o cumprimento das obrigações tributárias acessórias; (ii) representa um avanço informacional e tecnológico que modernizou o sistema de arrecadação e fiscalização tributária; (iii) provocou inovação nos processos corporativos e de negócios das empresas; (iv) aumentou o acesso do Estado às informações empresariais, proporcionando maior transparência e reduzindo a sonegação e evasão fiscal; (v) provocou mudanças culturais nas empresas e no fisco; e (vi) exigiu o aprendizado de novas metodologias, processos e tecnologias. Em conjunto, os resultados mostraram que os dirigentes de empresas e órgãos fiscalizadores precisam se preparar melhor para o uso do SPED e suas inovações. Um resultado surpreendente do estudo e com significativas implicações práticas foi a relevância dada pelos dois grupos de respondentes para a gestão tributária e seus instrumentos de planejamento e governança em tributos. Ambos sinalizaram uma tendência de maior valorização da mesma, uma vez que o Estado quer reduzir ao máximo a sonegação e as empresas precisam pagar menos impostos (legalmente) para não serem consumidas pelo peso e complexidade do sistema tributário brasileiro.

## 7. Referências

- Ahmed, R. A.; Rider, M. (2008). *Pakistan's tax gap: estimates by tax calculation and methodology*. Georgia State University. Andrew Young School of Policy Studies. International Studies Program Working Paper 08-11.
- Allingham, M. G.; Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, v. 1, n. 1, p. 323-338.
- Amaral, G. L.; Olenike, J. E.; Amaral, L. M. F.; Steinbruch, F. (2009). *Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras*. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Disponível em: <[http://www.ibpt.com.br/img/\\_publicacao/13649/175.pdf](http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13649/175.pdf)>. Acesso em: 30 Mar. 2015.
- Azevedo, O. R.; Mariano, P. A. (2009). *SPED: sistema público de escrituração digital*. São Paulo: IOB.
- Bardin, L. (2004). *Análise de conteúdo*. 3. ed. Lisboa: Edições 70.
- 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. (2008). 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.; Chen, H. M.; Huang, H.; Ching, R. K. H. (2006). E-government strategies in developed and developing countries: an implementation framework and case study. *Journal of Global Information Management*, v. 14, n. 1, p. 23-46.
- Cleto, N. *O que é SPED?* Disponível em: <<http://www.ibef.com.br/ibefnews/pdfs/121/artigo.pdf>>. Acesso em: 13 ago. 2012.

- Cooper, D. R.; Schindler, P. S.. (2003). *Métodos de pesquisa em administração*. 7. ed. Porto Alegre: Bookman.
- Dinis, E. H. (2009). O governo eletrônico no Brasil: Perspectiva histórica a partir de um modelo estruturado de análise. *Revista de Administração Pública*. v. 43, n. 1, p 23-48.
- Duarte, R. D.. (2009). Big brother fiscal III, 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.
- Eckert, A., Santos, E. C., Mecca, M. S, Biasio, R.. (2011). Vantagens e desvantagens da implantação do sistema público de escrituração digital em uma grande empresa Industrial. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, v. 3, n.3, p 82-93.
- Eisenhardt, K. (1989). Building theories from case study research. *Academy of Management Review*, v. 14, n. 14, p. 532-500.
- Engel, E. M. R .A; Hines Jr; J. R. (1999). *Understanding tax evasion dynamics*. NBER Working Paper Series. working paper N. 6903.
- Futema, M. S.; Basso, L. F. C.; Kayo, E. K. (2009). Estrutura de capital, dividendos e juros sobre o capital próprio. *Revista Contabilidade & Finanças*. São Paulo, v. 20, n. 49, p.44-62.
- Gegers, S. (2012). *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. 2014.
- George, A.; Bennett, G. (2005). *Case studies and theory development in the social sciences*. Cambridge: MIT Press.
- Geron, C. M. S.; Finatelli, J. R.; Faria, A. C.; Romeiro, M. C. (2011). SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos de sua adoção. *REPeC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 5, n. 2, p. 44-67.
- Guimarães, T. A.; Medeiros, P. H. R. (2005). A relação entre governo eletrônico e governança eletrônica no governo federal brasileiro. *Cadernos EBAPE.BR*. Vol.3, n.4, p. 01-18.
- Oliveira, J. B. F. (2009). Governo eletrônico: uma visão sobre a importância do tema. *Informática Pública*. Vol. 11, n. 1, p. 07- 13.
- Ilarino, S. (2010). 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.
- Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. (2014). *Brasileiro trabalhará até 31 de maio de 2014 para pagar tributos, aponta IBPT*. 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. (1979). Mixing qualitative and quantitative methods: triangulation in action. *Administrative Science Quarterly*, v. 24, p. 602- 610.
- Jordão, R. V. D.; Silva, M. S.; Vasconcelos, M. C. R. L.; Brasil, H. G. (2014). *Um estudo empírico sobre as inovações organizacionais e de negócios trazidas pelo SPED na perspectiva de contadores e órgãos fiscalizadores*. In: Anais do II Simpósio Internacional de Inovação e Sustentabilidade (II S2IS), 2014, São Paulo. 1 CD-Rom.
- Lizote, S. A.; Mariot, D. M. (2012). 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.

- Maia, R. (2012). *Empresas precisam se adaptar à tributação digital*. 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.
- Medeiros, P. H. R.; Guimarães, T. A. (2006). A institucionalização do governo eletrônico no Brasil. *Revista de Administração e Empresas*, São Paulo, v. 46, n. 4, p. 66-78.
- Muraro, M.; Rigoni, E.; Santos, S. R. T. (2014). *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*. In: Anais do VIII Congresso Anpcont, Rio de Janeiro, 17 a 20 de agosto de 2014. 1 CD-Rom.
- Okot-Uma, R. (2001). *Electronic governance: re-inventing good governance*. London: Commonwealth Secretariat London.
- Ribeiro, M. M. (2012). Leviatã fiscal: uma análise crítica do panóptico tributário. *Revista SJRJ*, Rio de Janeiro, v. 19, n. 33, p. 97-112.
- Richardson, G. (2006). Determinants of tax evasion: A cross-country investigation. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, v. 15, n. 1, p. 150-169.
- Sabaini, J. C. G.; Jiménez, J. P. (2012). *Tax structure and tax evasion in Latin America*. CEPAL, *Economic Development Division*. Santiago.
- Salvino, F. S.; Santos, J.; Arruda, J. R.; Rocha, M.; Cristiano, R. (2011). *Os impactos que o SPED trouxe para a contabilidade*. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Centro Universitário Ítalo Brasileiro, São Paulo, 2011.
- Silva, P. C.; Krüger, C. (2013). O papel do contador frente às novas tecnologias da escrituração contábil com as empresas. *Observatorio de la Economía Latinoamericana*, v. 1, n. 187, p. 1-8.
- Siqueira, M. L. (2005). A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. *Revista de Economia Contemporânea*. Rio de Janeiro, v. 9, n. 3, p. 555-581.
- Tanzi, V; Shome, P. (1993). A Primer on Tax Evasion. *Staff Papers – International Monetary Fund*. v. 40, n. 4, p. 807-828. Publicado por Palgrave Macmillan Journals.
- Tax Justice Network. (2011). *The Cost of Tax Abuse, 2011*. Disponível em: <http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2014/04/Cost-of-Tax-Abuse-TJN-2011.pdf>. Acesso em 03/01/2015.
- Tax Justice Network. (2014). *New report: developing countries want automatic information exchange*. Disponível em: <http://www.taxjustice.net/2014/06/24/new-report-developing-countries-want-automatic-information-exchange>. Acesso em 03/01/2015.
- Torgler, B. (2006). The importance of faith: Tax morale and religiosity. *Journal of Economic Behavior & Organization*. v. 61, n.1, p. 81-109.