

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DOUGLAS ANDRADE DOS SANTOS

**SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL: A PERCEPÇÃO DOS
USUÁRIOS CONTRIBUINTES EM RELAÇÃO AOS BENEFÍCIOS DO SPED
PREVISTOS POR SEUS IDEALIZADORES ANTES DE SUA IMPLEMENTAÇÃO**

RIO DE JANEIRO – RJ

2018 / 2º SEMESTRE

DOUGLAS ANDRADE DOS SANTOS

**SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL: A PERCEPÇÃO DOS
USUÁRIOS CONTRIBUINTES EM RELAÇÃO AOS BENEFÍCIOS DO SPED
PREVISTOS POR SEUS IDEALIZADORES ANTES DE SUA IMPLEMENTAÇÃO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito de graduação em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração e Ciências Contábeis do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Marcus Vinicius Melo Moraes

Avaliador: Prof. Luiz dos Santos Lins

Avaliador: Prof. Luiz Antônio Ochsendorf Leal

Avaliador: Prof. Washington Juarez de Brito Filho

RIO DE JANEIRO – RJ

2018 / 2° SEMESTRE

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus pela imensa bondade concedida todos os dias de minha vida e suas doces e eternas consolações, ainda que eu não seja merecedor de tanto cuidado.

Agradeço do fundo do coração aos meus pais Miguel e Margarete, que desde pequeno me ensinaram o caminho correto que devia trilhar, me afastando de tudo aquilo que me pudesse ser atraente aos olhos, mas que me levariam apenas a abismos. Sou extremamente grato pela educação que me foi dada desde minha infância e a presença que ambos têm hoje em minha vida.

Agradeço ao meu irmão e melhor amigo, Matheus, que sempre partilhou momentos ao meu lado, fossem eles bons ou ruins. Prova viva de que a melhor amizade que se pode ter é aquela que nasce do mesmo ventre que o seu, dedico esse pequeno parágrafo a meu amado irmão.

Agradeço a minha chefe Teresinha, que desde o dia em que me conheceu, sempre se mostrou disposta a me ensinar e me preparar um bom profissional na área. Agradeço pelo cuidado que não se restringiu apenas ao ambiente de trabalho, mas pela amizade que foi construída durante as horas diárias compartilhadas e levada pra fora dos limites profissionais.

Agradeço aos amigos de escola, universidade, igreja e demais círculos de amizade que contribuíram grandiosamente no que diz respeito ao ânimo e forças para que hoje eu chegasse à tão desejada conclusão do curso.

Por fim, e não menos importante, meus mais sinceros agradecimentos aqueles que me prepararam para o mercado de trabalho, os professores da Universidade Federal do Rio de Janeiro. Um agradecimento em especial ao professor Marcus Vinícius Melo Moraes que com toda a atenção se mostrou disposto à orientação deste trabalho.

EPÍGRAFE

“Louvemos ao Deus e Pai do nosso Senhor Jesus Cristo! Por causa da sua grande misericórdia, ele nos deu uma nova vida pela ressurreição de Jesus Cristo. Por isso o nosso coração está cheio de uma esperança viva.”

RESUMO

A implementação do SPED marcou o início de uma nova fase na forma de apresentação de dados contábeis e fiscais pelas empresas no Brasil, representando uma nova relação entre empresas e Estado, baseada em transparência e confiabilidade, atribuindo formato digital às obrigações acessórias. A RFB, idealizadora do SPED, apresenta em seu portal benefícios esperados com sua implementação. O objetivo dessa pesquisa é apresentar a percepção do SPED, por parte dos usuários contribuintes, em relação aos benefícios previstos pela RFB antes de sua implementação, notadamente, no que diz respeito à redução de custos de conformidade e administrativos. Esta pesquisa caracteriza-se como bibliográfica e descritiva, quanto aos seus objetivos, e *survey*, em relação aos procedimentos. Foi utilizado questionário estruturado de forma a levar os participantes a responderem questões sobre a percepção dos benefícios previstos pela RFB. Para a coleta de dados foi utilizada uma amostra de 71 profissionais da contabilidade em atividade no ano de 2018 e os dados foram agrupados utilizando-se abordagem qualitativa. Os achados revelam que os contribuintes concordaram de forma expressiva que a implementação do SPED ocasionou melhorias quanto à qualidade da informação contábil-fiscal, bem como à rapidez no seu acesso, à redução de custos com impressão e armazenamento de papéis e à uniformização das informações prestadas às unidades da federação. Por outro lado, eles discordaram em relação à redução da quantidade de obrigações acessórias e do tempo para o seu cumprimento. Por fim, no que tange à redução dos custos de conformidade, os contribuintes dividiram suas opiniões, inviabilizando uma conclusão precisa sobre o referido benefício.

Palavras-chave: SPED, Custos de conformidade. Percepção dos benefícios.

ABSTRACT

The implementation of SPED marked the beginning of a new phase in the presentation of accounting and tax data by companies in Brazil, representing a new relationship between companies and the State, based on transparency and reliability, assigning a digital format to accessory obligations. RFB, the creator of SPED, presents in its portal benefits expected with its implementation. The objective of this research is to present the perception of SPED by the taxpayer users in relation to the benefits anticipated by the RFB before its implementation, especially with regard to the reduction of compliance and administrative costs. This research is characterized as bibliographic and descriptive, regarding its objectives, and survey, relation to procedures. A structured questionnaire was used in order to get the participants to answer questions about the perceived benefits foreseen by RFB. For data collection, a sample of 71 accounting professionals was used in the year 2018 and the data were grouped using a qualitative approach. The findings reveal that taxpayers expressively agreed that the implementation of SPED has led to improvements in the quality of accounting and tax information, as well as the speed of access to it, the reduction of costs with printing and storage of papers and the standardization of information provided to the federation units. On the other hand, they disagreed about the reduction in the number of ancillary obligations and the time to comply. Finally, regarding the reduction of compliance costs, the taxpayers divided their opinions, making impossible a precise conclusion about the said benefit.

Key words: SPED. Compliance costs. Perception to the benefits.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Perfil dos Entrevistados – Parte I.....	32
Tabela 2 – Tempo de Experiência na área contábil-fiscal.....	32
Tabela 3 – Frequência de uso do SPED.....	33
Tabela 4 – Percepção dos Benefícios – B1.....	36
Tabela 5 – Percepção dos Benefícios – B2.....	37
Tabela 6 – Percepção dos Benefícios – B3.....	38
Tabela 7 – Percepção dos Benefícios – B4.....	40
Tabela 8 – Percepção dos Benefícios – B5.....	41
Tabela 9 – Percepção dos Benefícios – B6.....	42
Tabela 10 – Percepção dos Benefícios – B7.....	42
Tabela 11 – Percepção dos Benefícios – B8.....	43
Tabela 12 – Percepção dos Benefícios – B9.....	44

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – Módulos utilizados pelos profissionais	34
GRÁFICO 2 – Forma de Tributação com as quais os profissionais trabalham.....	35
GRÁFICO 3 - Perspectivas em relação aos benefícios do SPED	45

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AIDF – Autorização de Impressão de Documento Fiscais

CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas

COTEPE – Comissão Técnica Permanente

CT – Constituição Federal

CT-e – Conhecimento de Transporte Eletrônico

CTN – Código Tributário Nacional

CPF – Cadastro de Pessoas Físicas

DANFE – Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica

DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais

DECLAN-IPM – Declaração Anual para o IPM

DIRF – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte

EC – Emenda Constitucional

ECD – Escrituração Contábil Digital

ECF – Escrituração Contábil Fiscal

EFD – Escrituração Fiscal Digital

ENAT – Encontro Nacional de Administradores Tributários

GIA – Guia de Informação e Apuração do ICMS/IPI

GIA ST – Guia de Informação e Apuração do ICMS ST

GNRE – Guia Nacional de Recolhimentos Estaduais

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação

ICP – Infraestrutura de Chaves Públicas

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços

IN – Instrução Normativa

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

MDF-e – Manifesto de Documento Fiscal Eletrônico

NF-e – Nota Fiscal Eletrônica

NFC-e – Nota Fiscal do Consumidor Eletrônica

NFS-e – Nota Fiscal de Serviço Eletrônica

PAC – Programa de Aceleração do Crescimento

PIB – Produto Interno Bruto

PVA – Programa Validador e Assinador

RFB – Receita Federal do Brasil

SPED – Sistema Público de Escrituração Digital

SUMÁRIO

1 – INTRODUÇÃO.....	10
2 – REFERENCIAL TEÓRICO.....	14
2.1 – Obrigações Acessórias.....	14
2.2 – Custos de Conformidade	15
2.3 – O SPED	17
2.3.1 – A Escrituração Contábil Digital (ECD).....	20
2.3.2 – Escrituração Fiscal Digital – ICMS/IPI (EFD-ICMS/IPI).....	21
2.3.3 – Nota Fiscal Eletrônica (NF-e).....	22
2.4 – Pesquisas anteriores.....	25
3 – METODOLOGIA	27
4 – ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	33
4.1 – Perfil do Entrevistado	33
4.2 – Perfil dos contribuintes	35
4.3 – Percepção dos usuários do SPED quanto a seus benefícios	37
4.3.1 – Redução de Custo com a dispensa na impressão e armazenamento de documentos em papel.....	37
4.3.2 – Eliminação do papel	38
4.3.3 – Redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias	38
4.3.4 – Uniformização das informações que o contribuinte presta às diversas unidades federadas.....	41
4.3.5 – Possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes através de um leiaute padrão	42
4.3.6 – Redução de custos administrativos	43
4.3.7 – Melhoria na qualidade da informação contábil-fiscal.....	43
4.3.8 – Simplificação e agilização de procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária	44
4.3.9 – Rapidez no acesso às informações.....	45
4.4 – Respostas livres sobre questões relacionadas a benefícios e dificuldades com a implementação do SPED.....	48
5 – CONCLUSÃO	50
REFERÊNCIAS	54
APÊNDICE.....	57
Apêndice A: Questionário utilizado para obtenção dos dados dos profissionais da Contabilidade.	57

1 – INTRODUÇÃO

A globalização trouxe consigo diversas melhorias no contexto corporativo, principalmente no que diz respeito à praticidade e automatização de atividades devido ao avanço da informática, que surgia em um cenário até então mecanizado e manual em todas as áreas presentes. As informações tornavam-se mais confiáveis, rápidas, sólidas e automatizadas com a utilização dos *hardwares* e *softwares*. Junto com a informática surgia no fim dos anos 80 a *internet*, que permitiu a troca de informações digitalmente em escala nacional e internacional.

As grandes empresas, até então atuantes apenas em território nacional, começaram a se utilizar da *internet* para expandir seus negócios para outros territórios rompendo suas próprias fronteiras territoriais, começando a atuar em terras estrangeiras.

O fluxo de informações se tornava cada vez mais intenso nas relações empresa – investidor e contribuinte – fisco, tornando impraticável o registro realizado de forma manual ou mecânica. Surgia então a necessidade de informatização nos registros, armazenamento e fornecimento de informações.

Em contrapartida, as empresas deveriam estar dispostas a desembolsar valores que seriam aplicados em investimentos em informática e qualificação de seu pessoal para utilização das novas tecnologias. Essa era uma necessidade que se tornava cada vez mais presente nas empresas, visto que os mercados ficavam cada vez mais competitivos com a entrada de concorrentes estrangeiros e novos concorrentes nacionais.

No cenário montado, levava vantagem aquele que utilizasse a melhor estratégia, sendo necessário para isso a utilização de tecnologia de ponta e mão de obra qualificada.

A contabilidade por sua vez teve com o advento da tecnologia um grande avanço que facilitou bastante o desempenho da profissão, que começou de forma bem manual através da escrituração de livros a mão, o que era extremamente trabalhoso e exigia um minucioso grau de controle das operações das companhias, além de uma grande possibilidade de erros. Com o surgimento de máquinas utilizadas para outras finalidades, a contabilidade se aproveitou do avanço para adaptá-las à execução de suas atividades, como as máquinas de datilografia

simples e o papel carbono. Essa evolução se consolidou com o surgimento dos computadores e *softwares* que facilitaram consideravelmente desde a escrituração em livros diários até o encerramento de balanços.

As empresas buscavam também o atendimento das informações demandadas pelo Estado. Este por sua vez tinha como um dos objetivos principais o combate a ilícitos fiscais, devido a um controle fiscal muitas das vezes ineficaz, tornando mais confiável e limpa a relação entre fisco – empresas.

Para que isso fosse alcançado, o Estado devia se valer também da utilização da informática para tornar mais fácil o recebimento das informações e auditoria das mesmas. Diante de todo esse avanço na tecnologia e o aumento das operações das grandes empresas, havia necessidade também por parte do Estado de se modernizar, porém essa modernização era impedida pela falta de padronização das informações apresentadas, havendo um padrão diferente exigido pelas diferentes esferas de governo.

O número de informações a serem prestadas ao fisco aumentava cada dia à medida que as obrigações acessórias iam surgindo, o que aumentava o número de horas trabalhadas em favor do atendimento dessas exigências impostas pelas autoridades tributárias e, conseqüentemente, o custo de conformidade das empresas.

O cumprimento de obrigações tributárias no Brasil ainda é algo com alto custo para os contribuintes devido à alta carga tributária no país. Segundo o Tesouro Nacional (2018), a carga tributária foi de 32,36% em relação ao PIB em 2017. De acordo com levantamento publicado no site Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT (2017) o brasileiro trabalhou 153 dias em 2017 apenas para o pagamento de tributos, o que fez com que a arrecadação de impostos, taxas e contribuições atingisse o montante de 2,17 trilhões de reais durante o referido ano, segundo site da Associação Comercial de São Paulo (2018) que é responsável pelo portal Impostômetro.

Com o aumento das informações exigidas por parte do Estado, houve impacto direto nos custos administrativos, operacionais e de conformidade para os contribuintes. Bertolucci e Nascimento (2002) definem custos de conformidade como aqueles que abrangem pessoas físicas e jurídicas que têm de cumprir as obrigações

principais e acessórias definidas pelo poder público e representam sacrifícios de recursos monetários para atendimento das disposições legais.

Devido à alta complexidade na legislação brasileira, muito se exige quanto às obrigações acessórias que, segundo o artigo 113 do CTN, surgem mediante legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, previstas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos. Como solução integrada para esse problema foi desenvolvido o Sistema Público de Escrituração Digital, popularmente chamado de SPED.

Nesse contexto, o objetivo geral do presente trabalho é apresentar a percepção do SPED, por parte dos usuários contribuintes, em relação aos benefícios previstos antes de sua implementação pela Receita Federal do Brasil, órgão idealizador do projeto, notadamente, no que diz respeito à redução de custos de conformidade e custos administrativos.

Além do objetivo geral, foram definidos os seguintes objetivos específicos: (i) identificar os benefícios e as dificuldades mais evidentes que surgiram com a implementação do SPED e (ii) apurar as ações propostas pelos entrevistados para a melhoria do SPED.

O que impulsionou a realização deste trabalho e a escolha do tema foi a necessidade de estudos que apresentem de forma mais sucinta os impactos gerados pelo SPED para os profissionais da Contabilidade no desempenho de suas atividades e a percepção desses profissionais em relação ao atual sistema de escrituração contábil-fiscal, visto que mesmo após 12 anos desde sua implementação, o sistema de escrituração eletrônico vigente ainda se encontra em fase de aprimoramento, sendo implantados novos módulos até os dias de hoje.

Espera-se que este trabalho contribua para a identificação de eventuais ações de melhoria a serem tomadas em relação ao SPED a médio e longo prazo, a fim de tornar mais eficiente não só o controle fiscal por parte do Estado, como também os processos executados pelos profissionais da contabilidade devido à simplificação no cumprimento de obrigações acessórias e redução com custos para seu atendimento – custos de conformidade tributária – pelo lado do contribuinte. Além disso, o estudo é de extrema importância devido à observação dos benefícios previstos pelos

idealizadores do projeto do SPED, antes de sua implementação, e outros trazidos pelo novo sistema de escrituração digital.

Este estudo delimita-se na avaliação dos benefícios do SPED com relação apenas aos usuários contribuintes, não se aplicando às mudanças que beneficiariam o lado do fisco. Acrescenta-se também que o trabalho se restringe a apresentar possíveis benefícios, principalmente no que tange à redução de custos para o contribuinte que utiliza o Sistema Público de Escrituração Digital, não sendo enfocados eventuais benefícios sociais ou fiscais.

O trabalho está estruturado em cinco capítulos. Após esta introdução, é desenvolvido o referencial teórico no capítulo 2, no qual se expõe toda a literatura utilizada para apresentação dos temas relevantes para se conhecer o tema central do trabalho e alcançar o seu objetivo geral. São abordados nesta seção temas como as obrigações acessórias os custos de conformidade tributária e o SPED em si. O capítulo 3 cuida da metodologia do trabalho, classificando o tipo de estudo quanto seus objetivos, explicitando-se os procedimentos para a coleta de dados e definindo que tipo de abordagem será utilizada. Nesse capítulo, também, são definidas as variáveis estudadas e as ferramentas utilizadas na análise dos dados. No capítulo 4, são apresentados os resultados encontrados na pesquisa. As conclusões do trabalho compõem o capítulo 5, expondo os principais achados, as contribuições deste trabalho e as sugestões para pesquisas futuras.

2 – REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 – Obrigações Acessórias

O Código Tributário Nacional estabelece as situações em que o tributo é devido, a chamada hipótese de incidência que, uma vez que se concretize, caracteriza um fato gerador. Segundo artigo 114 do CTN, fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente para a ocorrência da obrigação tributária. Com a ocorrência do fato gerador de um tributo é gerada uma obrigação tributária principal por parte do contribuinte que dá origem ao crédito tributário. O lançamento é um ato jurídico administrativo de competência privada da administração tributária necessário para que um tributo possa ser cobrado, e pode ser feito através de três modalidades: Lançamento por declaração, de ofício e por homologação. (BRASIL, 1966)

O referido código divide ainda, no seu art. 113, a obrigação tributária em duas classes: a obrigação tributária principal que é o tributo em si, e a obrigação tributária acessória. Com a ocorrência do chamado fato gerador, surge a obrigação tributária, que tem por objeto o pagamento do tributo ou a penalidade nascida da omissão ou não pagamento dessa obrigação, e deixa de existir quando o pagamento desta ocorre. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações a respeito da arrecadação e fiscalização dos tributos. É de extrema importância o cumprimento das obrigações acessórias, pois o seu descumprimento resulta em obrigação principal através da penalidade pecuniária.

Segundo Plutarco, Gico e Valadão (2012) toda e qualquer obrigação positiva (fazer algo) ou negativa (de deixar de fazer algo), imposta ao contribuinte pela legislação tributária, que não seja o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária é considerada uma obrigação tributária acessória.

As primeiras obrigações acessórias eletrônicas surgidas no Brasil ocorreram no início dos anos 90. Com microcomputadores e a internet já presentes no dia a dia das empresas operantes no país, em 1991 a Receita Federal do Brasil deu início ao 1º Programa para preenchimento da declaração de Imposto de Renda para pessoas físicas e jurídicas com o ano base 1990, transmitindo aos contribuintes a obrigação de prestar informações às administrações tributárias e aperfeiçoando os sistemas de arrecadação. (FEDERAL, 2015)

De acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, vigoram no Brasil 63 tributos, acompanhados de 97 obrigações acessórias com competência federal, estadual ou municipal. Além disso, estima-se que cada empresa atualmente segue em média 3790 normas que regulam a apuração e pagamento de seus tributos. (IBPT, 2017)

A seguir seguem alguns exemplos dessas obrigações exigidas atualmente.

Federais.

- Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF)
- Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF)

Estaduais

- Declaração Anual para o IPM (DECLAN - IPM)
- Guia de Informação e Apuração do ICMS/IPI (GIA)
- Guia de Informação e Apuração do ICMS ST (GIA ST)
- Escrituração de Livros Fiscais (registros de entradas e saídas)
- Emissão de Notas Fiscais (NF-e, NFC-e, NFS-e e CT-e)

Municipais

- Declaração Eletrônica de Serviços (DES) - Belo Horizonte
- Declaração Mensal de Serviço (DMF) – Manaus
- Declaração Eletrônica do ISSQN (DECWEB) – Porto Alegre
- Declaração Eletrônica ISS Curitiba (ISS) - Curitiba

O IBPT (2017) destaca ainda o fato de que já foram editadas 5,4 milhões de normas legislativas desde a Constituição federal de 1988, sendo 363.779 representando matéria tributária, o que totaliza uma média de 1,88 normas alteradas por hora em um dia útil. Além do tempo consumido para o atendimento dessas obrigações, a legislação exige dos profissionais da área contábil-fiscal uma constante atualização, visto que há a necessidade de conhecimento da lei para a execução de tarefas ligadas aos tributos cobrados.

2.2 – Custos de Conformidade

A carga tributária no Brasil é medida através da relação entre o valor total de tributos arrecadados e o valor total do PIB nacional, levando-se em conta todas as

esferas de tributos. Em 2017 a carga tributária representou 32,36% do PIB anual. Este valor, porém, considera apenas o valor total da obrigação principal, ou seja, apenas o tributo, não considerando eventuais custos para que essa obrigação principal seja estabelecida e os custos com as obrigações acessórias. O custo efetivo de um tributo é mensurado pelo valor da obrigação principal somado aos custos com as obrigações acessórias, ou custos de conformidade (PLUTARCO, GICO, VALADÃO, 2012).

Para o cumprimento dessas obrigações, se incorrem os chamados custos de conformidade tributária, um dos pontos principais desse estudo. Os custos de conformidade são os custos incorridos pelo contribuinte ou terceiros para atender as exigências impostas por um sistema tributário. Da Rosa et al. (2015) declaram que incluem-se nesta definição o custo de aquisição de conhecimento da legislação para satisfazer as determinações tributárias; apurar, calcular e emitir as guias dos tributos; escrituração e conservação de livros e documentos; atendimento a fiscalização; pagamento de profissionais especializados em tributação e a remuneração de empregados que tratam de questões tributárias; bem como outros gastos com pesquisas, treinamentos, entre outros.

Segundo Bertolucci e Nascimento (2002) os custos tributários são classificados em duas categorias. Além dos custos administrativos, que são os recursos destinados ao poder público e também o valor despendido para o pagamento do próprio tributo, existem ainda os custos de conformidade que segundo os autores:

“b) Os custos de conformidade, que abrangem as pessoas físicas e jurídicas que tem de cumprir as obrigações principais e acessórias pelo Poder Público e que representam o sacrifício de recursos para atender às disposições legais.”

Conforme exposto pelo IBPT, com base em dados apresentados no relatório “*Doing Business*” divulgado pelo Banco Mundial em 31 de outubro de 2017, o Brasil é o país onde mais se consome tempo com o cumprimento das obrigações fiscais (principais e acessórias) no mundo. Segundo os dados apresentados, em 2016 as empresas brasileiras gastaram em média 1.958 horas por ano somente para atender e cumprir todas as regras impostas pelo fisco, o correspondente a aproximadamente 82 dias. Todo esse tempo despendido deve ser considerado para a mensuração do custo dos tributos pagos (BUSINESS, 2017).

Uma pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação constatou que a estrutura tecnológica e os recursos humanos necessários para as empresas lidarem com a burocracia consomem cerca de 1,5% de seu faturamento anual, o que representou cerca de R\$ 60 bilhões desembolsados para apurar e pagar impostos em 2016 (IBPT, 2017).

2.3 – O SPED

Instituído em dezembro de 2007, através do Decreto 6.022, o Sistema Público de Escrituração Pública Digital representou um avanço na informatização da relação entre o fisco e os contribuintes e tinha como objetivos principais promover a integração entre fiscos, racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para as contribuintes e tornar mais rápida e prática a identificação de ilícitos fiscais (BRASIL, 2007).

Segundo a Receita Federal do Brasil (2018), principal órgão idealizador e administrador, o SPED faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento (programa de estímulo ao crescimento econômico do país através da geração de empregos e melhoria nas condições de vida) e resume-se na modernização do cumprimento das obrigações acessórias apenas em sua forma digital, como expõe o art. 2º do Decreto, que teve sua redação alterada pelo Decreto 7.979/2013 que assim dispõe:

“Art. 2º O Sped é 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.”

Para Cavalcante e Schneiders (2008) o SPED é uma revolução no que diz respeito à escrituração contábil e fiscal, logo exige dos profissionais contábeis constante atualização das normas e aperfeiçoamento dos procedimentos a fim de auxiliar os gestores nas tomadas de decisões.

Nessa linha, Vilargada (2009) afirma que a revolução digital vivenciada no Brasil, pela qual passam a contabilidade e o controle fiscal, envolve o aumento da transparência sistêmica, bem como o monitoramento fino e remoto da Receita Federal do Brasil sobre as operações contábeis e os processos internos das empresas.

O novo sistema de escrituração contábil e fiscal é uma resposta à necessidade de integração na atuação dos governos federais, estaduais e municipais, prevista pela EC n° 42 de 2003 que incluiu o inciso XXII ao art. 37° da CF/88, que determina o compartilhamento de informações entre as administrações tributárias das três esferas de governo.

“XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuação de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.”

A iniciativa se deu através de decisão tomada em um encontro nacional das autoridades e administrações tributárias, o ENAT, onde se buscou encontrar soluções comuns às três esferas de governo. Dessa forma seria promovida a desejada integração administrativa, além de padronização e melhorias na qualidade de informações, a redução dos gastos e carga de trabalho a fim de promover maior eficiência e eficácia na fiscalização, além da possibilidade de troca de informações entre as esferas de governo em maior escala, visto que com o avanço tecnológico e aumento da competitividade nos mercados criava-se a necessidade de expansão das empresas e conseqüentemente o número de informações a serem prestadas às fiscalizações. Foram aprovados nesse encontro dois protocolos de cooperação técnica no que tange ao cadastramento, o Protocolo de Cadastro Sincronizado e a Nota Fiscal Eletrônica, sendo esses dois tópicos os principais pontos de discussão do II ENAT. (FEDERAL, 2018)

Ainda na visão da Receita Federal (2018), o SPED tem como objetivo o estabelecimento de um novo relacionamento fisco-contribuinte com maior transparência com benefícios para toda a sociedade. Dentro das linhas gerais do PAC, pretende-se com o SPED uma melhoria nos ambientes dos negócios e redução do Custo Brasil, desenvolvendo a interação entre administração pública e empresas. Para Geron et al. (2009, p.47) o SPED representa a adoção de um modelo de gestão tributária utilizado em outros países como Espanha, Chile e México, com a finalidade de aproximação do fisco a seus contribuintes, conforme esclarece o Decreto 6.022 de 2007. Em relação aos contribuintes, o SPED constitui-se em uma revolução, caracterizada pela transição da Contabilidade em papel para

a digital; gerando redução de custos, aumentando a agilidade dos processos fiscais e contábeis.

Estão disponíveis no portal da Receita Federal do Brasil doze módulos em operação do SPED, porém foi se expandindo a partir de apenas três desses doze, a Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital – ICMS/IPI e a Nota Fiscal Eletrônica, todos utilizando uma base única de dados utilizada pelos governos Federal, Estadual e Municipal, sendo os dados, cadastros e informações compartilhados entre as três esferas de governo, tornando as obrigações padronizadas e diminuindo a quantidade das mesmas. (FEDERAL, 2018)

Os doze módulos listados pela Receita Federal do Brasil através do portal do SPED são:

1. Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e)
2. Escrituração Contábil Digital (ECD)
3. Escrituração Contábil Fiscal (ECF)
4. Escrituração Fiscal Digital – Contribuições (EFD-Contribuições)
5. Escrituração Fiscal Digital – ICMS/IPI (EFD-ICMS/IPI)
6. e-Financeira
7. Manifesto de Documento Fiscal Eletrônico (MDF-e)
8. Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e)
9. Nota Fiscal Eletrônica (NF-e)
10. Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e)
11. Escrituração Fiscal Digital – Reinf (EFD-Reinf)
12. eSocial

Os dois últimos módulos começaram a operar em 2018, sendo o eSocial implantado em fases desde janeiro e a EFD-Reinf, desde julho nas grandes empresas, tornando-se obrigatório para as demais a partir de novembro do mesmo ano.

A seguir, serão comentados os três módulos por meio dos quais o SPED se expandiu.

2.3.1 – A Escrituração Contábil Digital (ECD)

Instituída e regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 787 de 19 de Novembro de 2007, a Escrituração Contábil Digital substitui os Livros Diários e Razão e Balancetes que eram impressos e autenticados na Junta Comercial de cada estado e, a partir de então, passaram a ser assinados digitalmente através de certificação digital emitido por entidade credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP – Brasil). Os usuários dessa informação que antes recebiam os livros físicos impressos, agora podem acessá-los diretamente na plataforma que suporta o SPED através de um número de protocolo gerado na validação das Escriturações. (BRASIL, 2007)

De acordo com a IN RFB 1.774, de 2017, a escrituração é criada, editada e importada para um Programa Validador e Assinador da Escrituração Contábil Digital (PVA – ECD) que é disponibilizado pela própria Receita Federal do Brasil de forma gratuita. Em seguida, o programa realiza a validação do arquivo importado onde é verificado se há alguma inconsistência no mesmo. Validado o arquivo deve ser realizada assinatura digital do contador e do representante legal da entidade através de certificação digital, e depois de assinado o arquivo encontra-se pronto para transmissão ao SPED em ambiente nacional até o último dia útil do mês de Maio do ano subsequente ao ano-calendário da escrituração de acordo com o art. 5º da IN RFB nº 1.774/2017. Transmitida a escrituração é gerado um recibo de transmissão à entidade, com número de protocolo para recuperação do arquivo transmitido. (BRASIL, 2017)

De acordo com Cleto (2008), as Juntas Comerciais que antes emitiam uma intimação para apresentação dos livros fiscais, agora acessam eletronicamente as ECD para averiguar se as formalidades foram atendidas, como termo de abertura e encerramento do exercício e assinaturas do representante legal e contador. Diferente dos livros diários antigos que precisavam ser levados até a Junta Comercial para carimbo de autenticação, a ECD é autenticada no momento do recebimento do arquivo pelo SPED e a intimação é o próprio recebimento da obrigação no ambiente virtual.

Esta nova forma de validação tende a tornar o processo de autenticação mais ágil e fácil, visto que os profissionais não precisarão se deslocar do local de trabalho até as Juntas Comerciais com livros fiscais pesados para autenticação das

escriturações, além de acarretar a redução de impressões com a digitalização dos livros e termos.

2.3.2 – Escrituração Fiscal Digital – ICMS/IPI (EFD-ICMS/IPI)

Instituída e Regulamentada pelo Convênio ICMS 143, a Escrituração Fiscal Digital, também chamada de SPED Fiscal, destinou-se às entidades contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), tornando-se obrigatória, desde 1º de janeiro de 2009, a todas as empresas contribuintes desses impostos – salvo dispensa por previsão legal da respectiva unidade federada. Os contribuintes que mesmo dispensados da entrega da EFD, se assim desejarem, podem fazê-la através de requerimento nas administrações tributárias de forma irretratável, ou seja, através do requerimento cria-se a obrigatoriedade de transmissão da Escrituração Fiscal Digital (BRASIL, 2006).

A cláusula sétima do mencionado convênio dispõe que a EFD substitui a Impressão dos livros fiscais de saída e entrada de mercadorias, registros de inventário e apuração de ICMS ou IPI, como também substitui o Sintegra, uma das obrigações acessórias vigentes na época de sua instituição. Segundo Cleto (2008), assim como a ECD, a EFD também é validada através de um PVA (Programa Validador e Assinador) de Escrituração através de certificação digital na qual consta o CPF ou CNPJ do contribuinte ou representante legal da PJ. A implantação do sistema marcou o fim da impressão dos Livros Fiscais para autenticação, servindo esses, caso o contribuinte assim deseje, apenas para armazenamento físico, por sua própria responsabilidade. Fica sob responsabilidade das Secretarias Estaduais de Fazenda, Finanças, Receitas e Tributação o recebimento dos arquivos e imediata retransmissão ao ambiente nacional do SPED.

Os leiautes dos arquivos foram estabelecidos através do Ato nº 9, de 2008, da COTEPE (Comissão Técnica Permanente) que dispõe sobre especificações técnicas para a geração dos arquivos da EFD. Neste ato, são apresentados o Manual de Orientação do Leiaute da EFD, a estrutura do arquivo gerado, os registros e preenchimentos dos campos e a informação de cada bloco apresentado (BRASIL, 2008).

O SPED Fiscal é estruturado em blocos nomeados por letras ou números, que são organizados por ordem alfabética e numérica dentro do PVA, e ordenados de forma hierárquica do geral para o específico, os chamados registros filhos. Cada um desses blocos representa uma das informações que antes eram impressas e compunham os livros fiscais, como os registros de saídas e entradas, registro de inventário, apuração de ICMS e IPI, como disposto no texto de apresentação do Ato COTEPE/ICMS nº 9 de 2008 a seguir:

“O leiaute EFD está organizado e blocos de informações dispostos por tipo de documento, que por sua vez, estão organizados em registros que contém dados.”

Semelhante à ECD, a EFD também tem um processo de autenticação eletrônica, que ocorre no momento da transmissão da escrituração ao ambiente do SPED (CLETO, 2008).

2.3.3 – Nota Fiscal Eletrônica (NF-e)

De acordo com SILVA, COSTA e SILVA (2017), dos projetos implantados pelo SPED, a NF-e foi o primeiro a ser desenvolvido sendo um dos pontos mais discutidos tanto no Encontro Nacional de Administradores Tributários (ENAT) realizado na Bahia em 2004 quanto o realizado em São Paulo em 2005. O projeto foi inicialmente visto pelos contribuintes como uma forma de redução de custos incorridos na impressão de documentos fiscais, e gastos com armazenamento de documentos impressos em papel, agora emitidos de forma eletrônica. Já do lado do Fisco, o benefício maior com a implantação do novo documento fiscal era a possibilidade de compartilhamento de informações entre os fiscos, a auditoria eletrônica e o cruzamento de informações.

Segundo FIC (2010) a escrituração de documentos fiscais para acobertar a circulação da mercadoria – a Nota Fiscal – existe no Brasil desde os anos 70 sofrendo diversas alterações na sua forma de confecção. Hoje, acompanhando o desenvolvimento dos meios tecnológicos a Nota Fiscal é emitida digitalmente através de certificação e assinatura digitais, porém a emissão desses documentos nem sempre se deu de forma tão simples assim.

FIC (2010) esclarece que, no início, os documentos eram impressos em papel por gráficas autorizadas pelo fisco a realizarem a impressão de talões de notas

fiscais autorizadas previamente para uso, a Autorização de Impressão de Documentos Fiscais (AIDF). Esses talões possuíam uma faixa de numeração em ordem crescente ininterrupta e uma vez autorizados para uso eram preenchidos à caneta. Esse processo evoluiu com o surgimento das máquinas de datilografia adaptadas e utilizadas para o preenchimento desses documentos fiscais. Ainda no exposto por FIC (2010), no fim dos anos 80 e início dos anos 90, mediante o surgimento da informática, as máquinas de datilografia foram substituídas por computadores robustos, sistemas de emissão de documentos fiscais e impressoras matriciais. Só após essas formas de emissão obteve-se acesso então a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e). Essa nova forma de emissão extingue a utilização das AIDF, visto que desde a sua confecção até sua autorização para uso o processo é integralmente realizado de forma eletrônica.

Criada em 2005 e instituída pelo Ajuste SINIEF 07 do mesmo ano, destinada aos contribuintes de ICMS e IPI, a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) foi o primeiro passo para a implantação do projeto SPED, sendo iniciado em prática no ano de 2006 (BRANCO, 2008). Além de padronização e maior integração entre o fisco e o contribuinte, a proposta objetivava a maior agilidade nos processos de entrega de mercadorias, visto que a redução do tempo na emissão dos documentos fiscais resultaria aceleração dos processos de expedição de pedidos e envio de mercadorias, além de aperfeiçoamento dos controles fiscais e aumento da produtividade da auditoria que passa a ser integralmente eletrônica, tornando o processo menos burocrático (GERON et al., 2009).

A implantação do projeto se deu em duas etapas, sendo a primeira realizada de abril a julho de 2006 em parceria com 19 empresas piloto que emitiam NF-e de forma simultânea com suas notas fiscais manuais junto às Secretarias de Fazenda de Bahia, São Paulo, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Goiás e Maranhão. A segunda fase foi iniciada em agosto do mesmo ano ampliando o número de empresas emittentes e estados emissores. (FEDERAL, 2018)

Segundo estatísticas levantadas pela própria Receita Federal do Brasil existem cerca de 1,508 milhões de emissores de Notas Fiscais Eletrônicas ativos em todo o

país, totalizando aproximadamente 19,232 bilhões de documentos fiscais do mesmo tipo não sendo consideradas as notas canceladas ou denegadas¹. (FEDERAL, 2018)

Na visão de Azevedo e Mariano (2015), as NF-e são documentos totalmente eletrônicos que possuem um documento auxiliar para acompanhamento da mercadoria durante o transporte de sua origem até seu destino. O Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica ou DANFE é um documento impresso em papel contendo a chave de acesso à nota eletrônica para consulta instantânea de validade do documento fiscal junto à SEFAZ ou ao Ambiente Nacional do SPED.

O projeto da Nota Fiscal Eletrônica implantado no Brasil teve como base o modelo de documentos fiscais adotados anteriormente no Chile e México, e adaptado à realidade vivida no país, segundo Azevedo e Mariano (2015). De acordo com os autores, no Chile foi desenvolvida a chamada *Factura Electronica* (fatura eletrônica) pelo *Servicio de Impuestos Internos* (SII) tendo iniciado sua fase de testes no ano de 2002 com a emissão das faturas por oito empresas piloto de diversos setores. A princípio, o objetivo era testar o novo modelo, a fim de realizar os ajustes necessários à medida que eram encontradas falhas na emissão de documentos fiscais. Em 2003 foi concluído o projeto piloto, possibilitando as empresas a emitirem os documentos eletrônicos com validade jurídica. Os principais benefícios com a introdução do modelo chileno eram a redução de custos de emissão de nota fiscal e ganhos de produtividade na administração dos negócios.

Conforme apresentado por Azevedo e Mariano (2015) com relação ao sistema mexicano, a emissão de documentos fiscais eletrônicos é autorizada pelo *Servicio de Administración Tributaria*, o SAT, onde a empresa pode emitir o CFD (*Comprobante fiscal digital – fatura eletrônica*) que é um mecanismo alternativo de comprovação fiscal. O CFD traria consigo benefícios relacionados à agilidade na utilização das informações pela contabilidade, simplificação do processo de emissão do documento fiscal, facilidade para consulta de documentos via internet e facilidade quanto ao armazenamento digital.

Em breve comparação realizada por Azevedo e Mariano (2015) entre o projeto brasileiro e os projetos implementados no Chile e no México, pode-se notar

¹ Valores consultados no Portal da NF-e, em 02/06/2018 para o número de emissores de NF-e e 06/06/2018 para o número de NF-e emitidas em todo o país.

semelhanças como a necessidade de certificação e assinatura digitais para a emissão dos documentos fiscais eletrônicos, ponto que também é destacado por Geron et al. (2009). A linguagem do esquema utilizada para a emissão desses documentos era a mesma nos três modelos, o XML, devido sua flexibilidade como solução.

Embora semelhantes nesses pontos, cada um dos projetos tinha suas particularidades como, por exemplo, a autorização das NF-e no Brasil. Diferentemente de Chile e México a autorização no Brasil é feita nota a nota, enquanto nos outros dois países, a NF-e é autorizada numa faixa de numeração de documentos fiscais, o que se assemelha muito com as AIDF.

2.4 – Pesquisas anteriores

Levando em consideração a inspiração do Brasil em modelos de Governo Eletrônico implantados em outros países, como Espanha, Chile e México, Geron et. al. (2009) realizaram pesquisa exploratória com o objetivo de verificar se houve melhorias operacionais nas empresas com a adoção do SPED.

Os autores buscaram opiniões dos usuários do SPED a fim de verificar a percepção dos benefícios apontados pelas autoridades governamentais com a utilização desse sistema de escrituração como redução no tempo de emissão de documentos fiscais, redução de erros, agilização dos processos de recebimento de transporte de mercadorias, redução de gastos com papel e diminuição do número de obrigações acessórias.

Segundo os resultados obtidos na pesquisa, os profissionais de contabilidade respondentes dos questionários não tiveram uma percepção satisfatória sobre os benefícios esperados com a implantação do SPED nas empresas. A análise dos dados mostra que não houve concretização dos benefícios previstos pela Receita Federal do Brasil antes da implantação do novo sistema no que diz respeito à redução de tempo na emissão da nota fiscal, agilidade e produtividade no recebimento de mercadorias, e redução na aquisição de papel. Há, porém, uma expectativa de benefícios futuros.

Para Cleto (2008), o projeto do SPED é mais bem visto pelas grandes empresas, visto que desfrutam de tecnologias de informática de ponta e mão de obra mais qualificada, além de possuírem uma maior folga com relação a custos de

implantação do SPED. Já nas Pequenas e Microempresas, o processo de implantação ocorrerá de forma mais desacelerada, devido ao fato de essas empresas não possuírem tanta disponibilidade financeira para arcar com os custos de implantação além de treinamentos para qualificação dos profissionais com o novo sistema.

Com a conclusão do projeto, as autoridades tributárias terão maior controle na arrecadação, combate à sonegação e crescimento no volume de tributos arrecadados. Cleto (2008) afirma ainda que com um maior número de empresas emitindo notas fiscais eletrônicas e transmitindo as escriturações digitais, mais empresas deixarão de sonegar impostos comuns às empresas.

Por fim, Cleto (2008) assevera que os benefícios do novo modelo de escrituração serão a imediata adaptação ao processo de desmaterialização dos livros contábeis e fiscais, que serão armazenados em servidores internos ou externos, reduzindo gastos com impressões e armazenamento físico. E não menos importante, os processos operacionais ganharão mais rapidez devido à agilização na emissão dos documentos fiscais.

Da Rosa et. al. (2011) apresentam um estudo a respeito dos custos de conformidade gerados pelas obrigações acessórias nas empresas de prestação de serviços contábeis, que são valores desembolsados para seu cumprimento, além do valor desembolsado para pagamento das obrigações principais que é o próprio valor do tributo.

O objetivo do estudo foi realizar uma análise do tempo e custo necessários para o cumprimento das obrigações acessórias de uma empresa de serviços contábeis na região de Florianópolis, SC. Quanto à metodologia, a pesquisa se classificou como descritiva do tipo estudo de caso utilizando como procedimento para a coleta de dados a entrevista estruturada em uma empresa de serviços contábeis.

Após a coleta de dados, levando em consideração a média do custo da hora trabalhada pelos profissionais contábeis, a média de tempo levado para o cumprimento das obrigações acessórias e sua quantidade, os autores chegaram à conclusão de que os custos de conformidade tributária totalizaram 3,27% do custo total da empresa de serviços estudada.

3 – METODOLOGIA

Beuren (2008) afirma que na lista dos procedimentos metodológicos está o delineamento da pesquisa, no sentido de articular planos e estruturas a fim de obter respostas para o problema de estudo.

Delineamento da pesquisa, portanto, é o meio utilizado para encontrar as respostas para o problema concebido no estudo, ou seja, é o traçado do caminho a ser percorrido do problema apresentado até as respostas para o mesmo. Segundo Beuren (2008), a tipologia da pesquisa pode ser determinada quanto aos objetivos, procedimento e abordagem.

Este estudo se classifica, quanto a seus objetivos, como uma pesquisa descritiva. Segundo Gil (1999), a pesquisa descritiva tem como objetivo principal descrever características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis, tendo como característica também a padronização na coleta de dados. Para Beuren (2008) os resultados podem contribuir no sentido de identificar relações existentes entre as variáveis estudadas de determinada população.

Já Andrade (2002) declara que a pesquisa descritiva se preocupa em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los de forma que não há interferência do pesquisador sobre os mesmos. Dessa forma os fenômenos são estudados sem que haja manipulação dos dados. Com o intuito de fornecer maiores informações acerca da percepção dos benefícios do SPED, foram coletados dados dos profissionais da contabilidade, comparando o resultado obtido com os resultados esperados pela Receita Federal do Brasil antes da implantação do sistema.

Quanto aos procedimentos utilizados a pesquisa se classifica como de levantamento ou *survey*, que segundo Figueiredo (2004) refere-se à obtenção de informações no que diz respeito à predominância, distribuição e relação de variáveis de uma população frente a alguma situação. Para Babbie (1999) esse tipo de procedimento busca descrever, explicar ou explorar uma situação através de dados obtidos. O *survey* é um método de obtenção de informações sobre as percepções dos respondentes (MALHOTRA, 2001), o que se aplica no caso desse estudo.

O método utilizado para coleta de dados desta pesquisa foi o questionário, inicialmente realizado de forma prévia com a finalidade de avaliação da estrutura e

objetividade das questões. Estes questionários foram distribuídos para cinco profissionais de contabilidade atuantes em uma empresa varejista do Rio de Janeiro. que tinham como objetivo, não responder as perguntas, mas avaliar se o questionário em si atendia as necessidades da pesquisa. Após retorno desses questionários, as pessoas puderam opinar sobre questões que pudessem ser incluídas ou excluídas do grupo de perguntas a fim de que o questionário se tornasse o mais objetivo e direto possível.

O questionário final ficou composto por quatro blocos, somando 24 questões, conforme se observa no Apêndice A deste trabalho. O primeiro bloco foi elaborado para apresentação do perfil dos respondentes, enquanto o segundo leva em consideração os perfis das empresas com as quais os profissionais trabalham, como forma de tributação e frequência de utilização dos módulos do SPED. Em seguida, o terceiro bloco, que contém questões diretas com o uso da escala de Likert, pretendeu medir o grau de concordância dos respondentes em relação aos benefícios listados pelos idealizadores do SPED. Por fim, no quarto e último bloco foram propostas perguntas abertas com o intuito de conhecer as principais dificuldades, sugestões e os benefícios presentes e futuros esperados do SPED.

As questões, distribuídas entre múltipla escolha e abertas, foram organizadas de modo a direcionar o respondente a apresentar sua percepção ao Sistema Público de Escrituração Digital e realizar um comparativo com as formas de escrituração contábil-fiscal anteriores ao SPED.

A Receita Federal do Brasil lista em seu portal os principais benefícios previstos com a implementação do SPED, tanto para o fisco quanto para o contribuinte e a sociedade. De acordo com sua página na internet, os benefícios esperados com o SPED são:

- Redução de custos com a dispensa de emissão e armazenamento de documentos em papel;
- Eliminação do papel;
- Redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias;

- Uniformização das informações que o contribuinte presta às diversas unidades federadas;
- Redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas;
- Redução do tempo despendido com a presença de auditores fiscais nas instalações do contribuinte;
- Simplificação e agilização dos procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária (comércio exterior, regimes especiais e trânsito entre unidades da federação);
- Fortalecimento do controle e da fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias;
- Rapidez no acesso às informações;
- Aumento da produtividade do auditor através da eliminação dos passos para coleta dos arquivos;
- Possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes a partir de um leiaute padrão;
- Redução de custos administrativos;
- Melhoria da qualidade da informação;
- Possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais;
- Disponibilidade de cópias autênticas e válidas da escrituração para usos distintos e concomitantes;
- Redução do "Custo Brasil";
- Aperfeiçoamento do combate à sonegação;
- Preservação do meio ambiente pela redução do consumo de papel.

Desses benefícios foram aproveitados apenas aqueles que se direcionam aos contribuintes, sendo excluídos os benefícios destinados ao fisco, ao cidadão e ao meio ambiente. Depois de excluídos esses benefícios, foi atribuída a cada benefício uma nomenclatura para facilitar a identificação e apresentação dos resultados em tabelas. A lista de benefícios ficou estruturada da seguinte forma:

B1 – Redução de custos com a dispensa de emissão e armazenamento de documentos em papel;

B2 – Eliminação do papel;

B3 – Redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias;

B4 – Uniformização das informações que o contribuinte presta às diversas unidades federadas;

B5 – Possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes a partir de um leiaute padrão;

B6 – Redução de custos administrativos;

B7 – Melhoria da qualidade da informação;

B8 – Simplificação e agilização dos procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária (comércio exterior, regimes especiais e trânsito entre unidades da federação);

B9 – Rapidez no acesso às informações;

Por fim permitiu-se ao contribuinte a apresentação de possíveis benefícios não apontados pela RFB em relação às melhorias trazidas pelo novo sistema de escrituração eletrônica e, caso existam, os benefícios não observados até o presente momento, mas que poderiam ser uma realidade no futuro.

Está pesquisa tratará os dados coletados utilizando abordagem qualitativa, com a finalidade de apresentar de forma agrupada as respostas dos participantes com o intuito de alcançar as conclusões para atingir os objetivos geral e específicos deste trabalho. Para Richardson (1999) os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por certos grupos sociais. Este trabalho busca apresentar, com base na resposta dos usuários do SPED, a percepção que os mesmos têm sobre os benefícios apontados antes do início da utilização do novo sistema de escrituração eletrônico, sem a utilização de métodos estatísticos mais aprofundados, característicos da pesquisa quantitativa.

Além do questionário foi também realizada pesquisa bibliográfica a fim de apresentação do tema a ser tratado nesse estudo. Este tipo de procedimento consiste na consulta a todo material já publicado em relação a determinado tema, que para Beuren (2008) abrange todo o referencial já tornado público em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas livros, pesquisas monográficas, dissertações, teses, entre outros. É através da pesquisa que se reúnem informações a respeito de determinado assunto, a fim de elaborar um trabalho monográfico, seja de uma perspectiva histórica ou com intuito de reunir publicações isoladas e atribuir-lhes uma nova leitura.

No caso deste trabalho, as pesquisas bibliográficas contribuíram para que se obtivesse um conhecimento mais aprofundado do assunto a ser tratado além de estudos semelhantes já aplicados em outros países servindo de base para comparação com a presente pesquisa, tanto na sua estrutura quanto nos resultados.

Trazendo a definição do autor supracitado pra dentro do contexto do presente trabalho, busca-se com esta pesquisa apresentar a percepção de uma população em relação a um determinado fenômeno, neste caso os benefícios previstos com o SPED e, portanto, não foram empregados instrumentos estatísticos para análise de dados coletados e conclusão.

Os questionários foram distribuídos por e-mail e Whatsapp, bem como disponibilizados no Facebook a grupos de profissionais de Contabilidade e a participantes por todo o país que responderam às perguntas com a finalidade de apresentar suas percepções com relação à implementação do SPED. Dos questionários enviados obteve-se um retorno de 73 questionários respondidos, sendo 2 deles descartados por estarem incompletos, restando assim 71 questionários completos.

Os dados coletados foram analisados com enfoque qualitativo, utilizando planilhas eletrônicas criadas no *software* Microsoft Office Excel para a montagem de tabelas com a finalidade de expor a frequência das respostas dos participantes da pesquisa para futura análise.

Inicialmente fez-se a análise dos dados por gráficos criados automaticamente pelo próprio *Google* Formulários que agrupou as repostas dos participantes em forma de gráfico pizza. Após essa análise, os dados foram tabulados em Excel para

a confecção de tabelas e gráficos a fim de facilitar a exposição e explicação dos resultados.

4 – ANÁLISE DOS RESULTADOS

O objetivo deste tópico é apresentar os dados coletados na pesquisa que foram organizados para que se pudesse atingir os objetivos geral e específicos e chegar às suas considerações finais.

4.1 – Perfil do Entrevistado

O primeiro grupo do questionário foi composto de questões a respeito do perfil dos profissionais, com relação à idade, formação e tempo de atuação na área contábil, além da frequência de utilização do SPED em seu trabalho.

Tabela 1 - Perfil dos Entrevistados - Parte I

Dado	Resposta	Frequência	Percentual
FAIXA DE IDADE	Até 25 anos	25	35,2%
	26 a 30 anos	23	32,4%
	31 a 40 anos	18	25,4%
	41 a 50 anos	4	5,6%
	Mais de 50 anos	1	1,4%
TOTAL		71	100%
MAIOR FORMAÇÃO EM CONTABILIDADE	Não tem formação na área	3	4,2%
	Técnico	1	1,4%
	Ensino Superior Incompleto	19	26,8%
	Ensino Superior Completo	46	64,8%
	Mestrado	2	2,8%
	Doutorado	0	0,0%
TOTAL		71	100%

Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

A Tabela 1 trata das informações a respeito da idade e formação acadêmica dos profissionais contábeis. Verificou-se que 35,2% dos respondentes têm até 25 anos e 32,4% com idade entre 26 e 30 anos. Os respondentes com idade entre 31 e 40 anos totalizaram 25,4%, seguidos de 5,6% de profissionais entre 41 e 50 anos de idade e 1,4% dos participantes afirmaram ter mais de 50 anos.

A Tabela 1 apresenta ainda dados com relação à formação na área contábil dos profissionais que responderam ao questionário. A grande maioria dos participantes, num total de 64,8%, possui formação superior em Contabilidade. Profissionais que ainda estão cursando o ensino superior ou cursaram e não se formaram na área somaram 26,8% das respostas, 4,2% dos respondentes, embora trabalhassem com o SPED, não possuem formação na área, dois dos participantes

respondentes são mestres na área, representando 2,8% do total de profissionais participantes e apenas um dos contabilistas possui ensino técnico na área.

Tabela 2 - Tempo de experiência na área contábil-fiscal

Dado	Resposta	Frequência	Percentual
TEMPO DE ATUAÇÃO NA ÁREA CONTÁBIL- FISCAL	Menos de 1 ano	2	2,8%
	Mais de 1 e menos de 5 anos	29	40,8%
	Mais de 5 e menos de 10 anos	28	39,4%
	Mais de 10 e menos de 20 anos	9	12,7%
	Mais de 20 anos	3	4,2%
TOTAL		71	100%

Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

A Tabela 2 continua a apresentar o perfil dos participantes da pesquisa, agora tratando da experiência. Em relação ao tempo de atuação na área contábil, a grande concentração dos usuários do SPED desta pesquisa possuía mais de 1 e menos de 10 anos neste campo. 40,8% atuavam como profissionais de contabilidade entre 1 e 5 anos, enquanto 39,4% já desenvolviam rotinas contábeis e fiscais há mais de 5 e menos de 10 anos. 12,7% dos respondentes trabalhavam na área entre 10 e 20 anos, 4,2% dos respondentes eram profissionais há mais de 20 anos, e apenas 2,8%, representado por apenas dois participantes, acabaram de ingressar no mercado, possuindo menos de 1 ano de experiência.

Os dados obtidos relacionados ao tempo de atuação são bem consideráveis, pois a segunda maior concentração dos profissionais encontra-se no mercado entre 5 e 10 anos, ou seja, estavam em atuação na área durante o período de implantação, amadurecimento e adaptação ao SPED.

Tabela 3 - Frequência de uso do SPED

Dado	Resposta	Frequência	Percentual
FREQUÊNCIA DE USO DO SPED	Diariamente	11	15,5%
	Semanalmente	8	11,3%
	Mensalmente	41	57,7%
	Trimestralmente	2	2,8%
	Anualmente	9	12,7%
TOTAL		71	100%

Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

Conforme a Tabela 3 os dados apresentados expõem a frequência de utilização dos módulos do SPED pelos respondentes no desenvolvimento de suas rotinas. Verificou-se que 57,7% dos entrevistados utilizavam um ou mais módulos

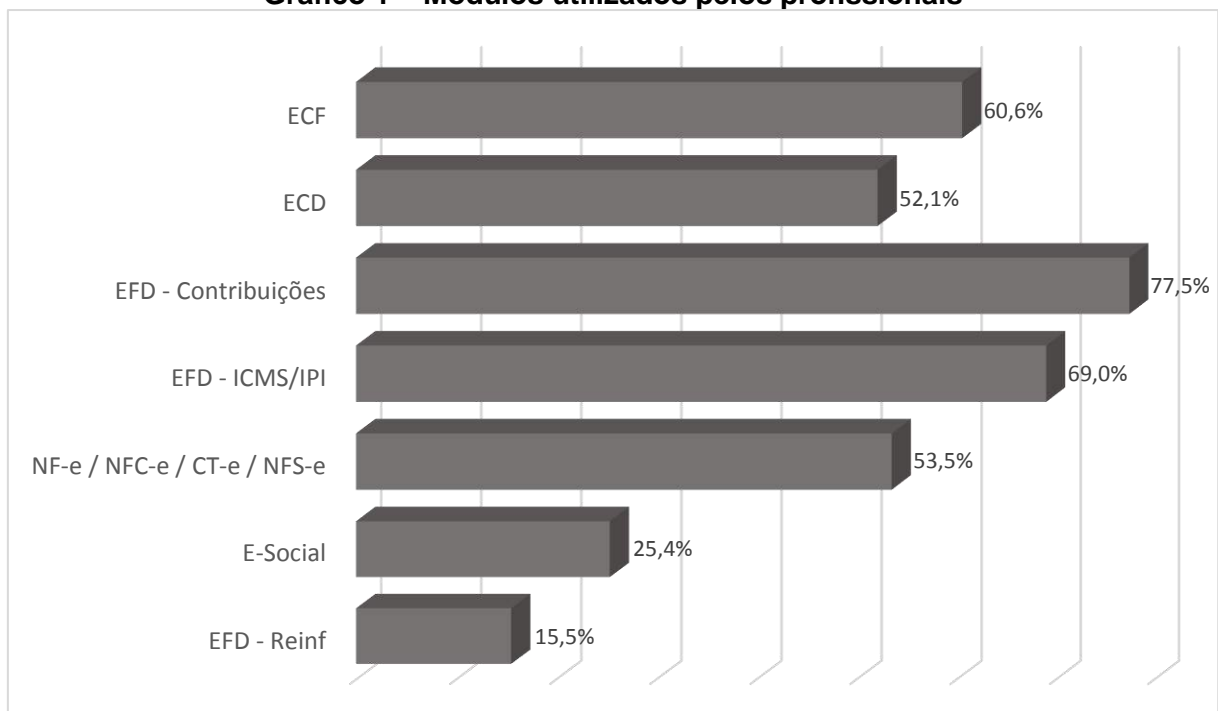
disponíveis pelo SPED mensalmente, enquanto 15,5% utilizavam diariamente, seguidos de 12,7% que usavam anualmente, outros 11,3% semanalmente e 2,8% que trabalhavam com pelo menos um módulo do SPED trimestralmente.

4.2 – Perfil dos contribuintes

Este segundo bloco trata de questões como quais módulos foram mais utilizados pelos contribuintes e as formas de tributação das empresas com as quais os entrevistados trabalharam. Foram elaboradas duas questões nas quais o participante poderia marcar mais de uma alternativa, caso se aplicasse.

Os percentuais apresentados representam a relação entre a quantidade de respostas marcadas e o total de questionários respondidos, tanto para os módulos utilizados quanto para a forma de tributação com as quais se trabalhou.

Gráfico 1 – Módulos utilizados pelos profissionais



Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

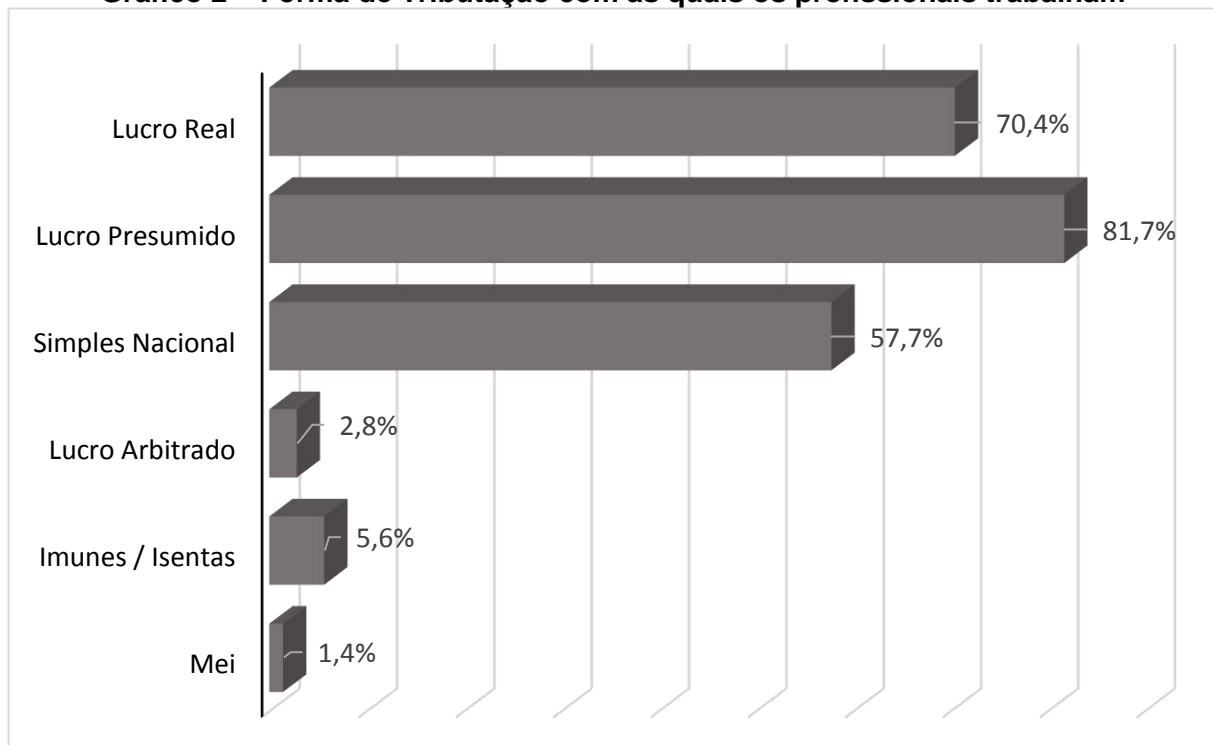
O Gráfico 1 traz uma relação dos módulos utilizados pelos profissionais. Trata-se de uma questão na qual o entrevistado poderia escolher mais de uma alternativa, caso se aplicasse. Dentre os módulos mais utilizados destacaram-se a EFD Contribuições e a EFD ICMS/IPI. 77,5% dos entrevistados utilizaram a EFD Contribuições e 69% a EFD ICMS/IPI. Embora tenham apresentado um percentual semelhante nas respostas, um dos fatores que podem justificar a diferença

percentual entre a EFD – Contribuições e a EFD ICMS/IPI é a dispensa da segunda para empresas não contribuintes do ICMS e do IPI.

A ECF com 60,6% e os documentos fiscais eletrônicos com 53,5% apareceram logo em seguida. A ECD que, assim como a ECF, tem sua periodicidade anual, foi utilizada por 52,1% dos respondentes. Por fim, os dois projetos mais recentes do SPED, o E-Social e a EFD-Reinf figuraram com 25,4% e 15,5%, respectivamente. O baixo percentual pode ser associado ao pouco tempo de uso dessas duas obrigações acessórias.

Associando rapidamente o gráfico 1 com a tabela 3, que apresentou a periodicidade de utilização dos módulos, encontraram-se respostas condizentes entre as duas questões. Os módulos mais utilizados pelos profissionais foram a EFD Contribuições e a EFD ICMS/IPI, que são apurados mensalmente. Essa periodicidade representa 57,7% das respostas na Tabela 3.

Gráfico 2 – Forma de Tributação com as quais os profissionais trabalham



Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

A sexta questão do questionário, apresentada pelo gráfico 2, abordou a forma de tributação que os profissionais pesquisados utilizam nas empresas com as quais trabalham. A forma de tributação que mais figurou entre as respostas obtidas foi o

Lucro Presumido, presente em 81,7% dos questionários respondidos. Profissionais que trabalham com empresas tributadas pelo Lucro Real somaram 70,4% dos questionários. 57,7% dos questionários obtiveram resposta positiva para Simples Nacional, o que implica na dispensa de algumas obrigações acessórias. Outras formas de tributação como lucro arbitrado, entidades do terceiro setor imunes ou isentas além do MEI figuraram de forma bem discreta entre as respostas.

4.3 – Percepção dos usuários do SPED quanto a seus benefícios

Neste terceiro bloco do questionário, os usuários tiveram de selecionar uma alternativa de acordo com seu grau de concordância com as afirmativas propostas elaboradas com base nos benefícios previstos com a implementação do SPED. Para realizar o questionário de maneira mais ordenada, os benefícios foram listados e as perguntas foram organizadas de forma que questões referentes ao mesmo benefício se encontrassem juntas.

4.3.1 – Redução de Custo com a dispensa na impressão e armazenamento de documentos em papel.

Tabela 4 - Percepção dos Benefícios - B1

Dado	Resposta	Frequência	Percentual
Redução de custos com dispensa de impressões	Concordo Totalmente	22	31,0%
	Concordo	32	45,1%
	Indiferente	5	7,0%
	Discordo	11	15,5%
	Discordo Totalmente	1	1,4%
	TOTAL	71	100%
Redução de custos com dispensa de armazenamento	Concordo Totalmente	23	32,4%
	Concordo	27	38,0%
	Indiferente	10	14,1%
	Discordo	11	15,5%
	Discordo Totalmente	0	0,0%
	TOTAL	71	100%

Fonte: Elaborado pelo autor (2018)

As duas primeiras perguntas desse grupo trataram de benefícios previstos com relação à redução de impressões devido à nova forma digital das declarações e documentos fiscais. Os dados foram tabulados de acordo com a Tabela 4.

Em relação à redução da quantidade de impressões, os contribuintes em sua grande maioria observaram um retorno bem positivo com relação à implementação

do SPED. 31% dos entrevistados concordaram totalmente e 45,1% concordaram com essa redução, somando um total de 76,1% de respostas favoráveis ao benefício trazido com o SPED. Para 7% dos respondentes essa afirmativa foi indiferente e 15,5% discordaram dessa redução de custos trazida pela redução de impressões de documentos fiscais em papel. Apenas um participante discordou totalmente desta afirmativa.

No que tange ao armazenamento dos documentos fiscais e declarações, pode-se observar que esta questão se relaciona diretamente com a questão anterior, que tratou das impressões em papel, e com isso a proporção das respostas se manteve bem semelhante. Obteve-se 32,4% de respostas totalmente positivas, e 38% concordaram com o benefício, seguidos de 15,5% que discordaram dessa redução de custos para os contribuintes, e 14,1% acham indiferente a redução de custos pelo armazenamento de documentos.

4.3.2 – Eliminação do papel

Tabela 5 - Percepção dos Benefícios - B2

Dado	Resposta	Frequência	Percentual
Eliminação do Papel	Concordo Totalmente	15	21,1%
	Concordo	33	46,5%
	Indiferente	7	9,9%
	Discordo	13	18,3%
	Discordo Totalmente	3	4,2%
TOTAL		71	100%

Fonte: Elaborado pelo autor (2018)

A Tabela 5 apresenta a percepção dos usuários relacionada à eliminação do papel em relação às obrigações acessórias. Ficou constatado que 67,6% dos entrevistados estão eliminando o papel de suas rotinas contábeis e fiscais. 9,9% trataram essa questão como algo indiferente, porém 18,3% discordaram e 4,2% discordaram totalmente dessa afirmativa, evidenciando que ainda utilizam as impressões para o atendimento das obrigações.

4.3.3 – Redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias

Foram elaboradas cinco questões com relação à racionalização e simplificação das obrigações acessórias.

A Tabela 6 apresenta a relação de respostas ligadas aos benefícios trazidos, no que tange ao cumprimento de obrigações acessórias, talvez um dos principais objetivos da implementação do SPED e que traria um maior controle e eficiência por parte das administrações tributárias.

Tabela 6 - Percepção dos Benefícios - B3

Dado	Resposta	Frequência	Percentual
Racionalização e simplificação das obrigações acessórias	Concordo Totalmente	9	12,7%
	Concordo	28	39,4%
	Indiferente	10	14,1%
	Discordo	17	23,9%
	Discordo Totalmente	7	9,9%
	TOTAL	71	100%
Redução na quantidade de obrigações acessórias	Concordo Totalmente	5	7,0%
	Concordo	14	19,7%
	Indiferente	9	12,7%
	Discordo	32	45,1%
	Discordo Totalmente	11	15,5%
	TOTAL	71	100%
Redução no tempo de cumprimento das obrigações acessórias	Concordo Totalmente	9	12,7%
	Concordo	18	25,4%
	Indiferente	10	14,1%
	Discordo	24	33,8%
	Discordo Totalmente	10	14,1%
	TOTAL	71	100%
Redução de erros nas obrigações acessórias	Concordo Totalmente	13	18,3%
	Concordo	33	46,5%
	Indiferente	11	15,5%
	Discordo	9	12,7%
	Discordo Totalmente	5	7,0%
	TOTAL	71	100%
Redução de custos com relação à racionalização e simplificação das obrigações acessórias	Concordo Totalmente	10	14,1%
	Concordo	25	35,2%
	Indiferente	21	29,6%
	Discordo	11	15,5%
	Discordo Totalmente	4	5,6%
	TOTAL	71	100%

Fonte: Elaborado pelo autor (2018)

Com relação à racionalização e simplificação das obrigações acessórias, 12,7% dos respondentes concordaram totalmente, enquanto 39,4% concordaram com a afirmativa da questão, evidenciando que eles acreditam que o SPED trouxe redução dos esforços na entrega e simplificação na confecção das obrigações

acessórias. 14,1% dos participantes não concordaram nem discordaram da afirmativa. 33,8% dos participantes discordaram em partes ou totalmente dessa afirmativa e acreditam que as obrigações acessórias ainda empregam muita mão de obra e tem suas estruturas complexas.

Quanto à redução na quantidade de obrigações acessórias, o SPED apresentou um resultado desfavorável, pois mais da metade dos usuários ainda não verificou essa diminuição no número de obrigações acessórias transmitidas. 45,1% discordaram da redução da quantidade de obrigações acessórias e 15,5% discordaram totalmente. Apenas 26,7% concordaram em partes ou totalmente com a redução de livros, documentos e declarações após a implementação do SPED.

A percepção do tempo empregado no cumprimento das obrigações acessórias pode ser entendida como uma relação das respostas dos participantes no que diz respeito à racionalização e simplificação das obrigações e à percepção quanto à redução de sua quantidade. 12,7% dos respondentes concordaram totalmente com a redução no tempo gasto para atender às obrigações acessórias e 25,4% concordaram com essa assertiva. 33,8% discordaram dessa redução no tempo empregado e 14,1% dos participantes discordaram totalmente. Por fim 14,1% dos respondentes não concordaram nem discordaram.

Os respondentes em sua maioria concordaram com a racionalização e simplificação das obrigações, mas discordaram da redução da quantidade das mesmas, o que deixou as respostas ligadas ao tempo consumido com obrigações acessórias bem divididas.

Uma das grandes preocupações das obrigações acessórias era a ocorrência de possíveis erros que podiam se transformar em obrigações principais, ou seja, os erros no preenchimento de obrigações acessórias (que não necessitavam de desembolso de valores monetários) ou até mesmo sua omissão poderia se converter em uma obrigação principal, como uma multa por uma retificação fora do prazo permitido ou a não entrega. Com isso, um sistema de escrituração que favorecesse o preenchimento de declarações e emissão de documentos de forma mais simples era uma das soluções para evitar a ocorrência de erros em relação às obrigações principais e acessórias também.

Com relação a esse benefício, 18,3% dos participantes concordaram totalmente com a redução de erros após a implementação do SPED, e 46,5% apenas concordaram. 12,7% dos usuários discordaram dessa suposta redução de erros na confecção de obrigações acessórias e apenas 7% discordaram totalmente, sendo 15,5% das repostas assinaladas como indiferente.

Pode-se verificar um retorno positivo quanto à ocorrência de erros após a utilização do SPED. 64,8% dos entrevistados observaram a melhoria no preenchimento e entrega das declarações, documentos e livros contábil-fiscais.

Por fim, pode-se verificar a boa percepção dos respondentes em relação à redução de custos no cumprimento de obrigações acessórias, assim como foi verificado com relação à redução de erros e simplificação das mesmas. O alto número de obrigações acessórias é principal fator para as respostas relacionadas à redução de custos. Embora mais simplificadas, o alto número de obrigações acessórias a serem entregues fez com que os contribuintes não observassem redução no tempo de entrega das obrigações acessórias.

Do total de respostas, 14,1% foram de total concordância com relação à redução de custos implicada pela racionalização e simplificação das obrigações acessórias. 35,2% dos profissionais concordaram com essa redução de custos, que somado com as demais respostas positivas totalizam 49,3%. 29,6% dos usuários se mantiveram indiferentes em relação a esta afirmativa, 15,2% discordaram e apenas 4,5% discordaram totalmente da redução de custos por causa da simplificação das obrigações acessórias.

4.3.4 – Uniformização das informações que o contribuinte presta às diversas unidades federadas

Tabela 7 - Percepção dos Benefícios - B4

Dado	Resposta	Frequência	Percentual
Uniformização das informações prestadas às UF	Concordo Totalmente	18	25,4%
	Concordo	37	52,1%
	Indiferente	6	8,5%
	Discordo	6	8,5%
	Discordo Totalmente	4	5,6%
TOTAL		71	100%

Fonte: Elaborado pelo autor (2018)

A Tabela 7 apresenta a opinião dos participantes com relação à uniformidade das informações prestadas às diversas esferas de governo através das obrigações acessórias. O benefício foi percebido pela grande parte dos respondentes que em sua maioria totalizou 77,5% de respostas favoráveis à uniformidade das informações prestadas, o que se relacionou diretamente à racionalização e simplificação das obrigações acessórias. Com informações mais simples e uniformes, atender as obrigações acessórias passou a empregar menos esforços. Dos respondentes totais, 14,1% não perceberam essa uniformização de informações e para 8,5% essa afirmação foi indiferente.

4.3.5 – Possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes através de um leiaute padrão

Uma das premissas do SPED foi a utilização de um leiaute padrão em seus módulos, o que facilitaria a troca de informação entre os próprios contribuintes. Essa troca de informações, porém, não foi tão perceptível pelos usuários quanto à uniformização das informações prestadas às Unidades da Federação vista no item anterior, conforme se observa nos dados apresentados pela Tabela 8 a seguir.

Tabela 8 - Percepção dos Benefícios - B5

Dado	Resposta	Frequência	Percentual
Facilidade na troca de informações entre contribuintes através de leiaute padrão	Concordo Totalmente	10	14,1%
	Concordo	27	38,0%
	Indiferente	17	23,9%
	Discordo	11	15,5%
	Discordo Totalmente	6	8,5%
TOTAL		71	100%

Fonte: Elaborado pelo autor (2018)

Foi constatado que um pouco mais da metade dos profissionais verificaram essa possível troca de informações entre agentes passivos, sendo que 14,1% concordaram totalmente e 38% concordaram com essa prerrogativa. Por outro lado, 24% não concordaram com a facilidade de troca de informações entre os contribuintes e um considerável percentual de profissionais, da ordem de 23,9%, não concordou nem discordou dessa afirmativa.

4.3.6 – Redução de custos administrativos

Talvez um dos mais esperados benefícios esperados do SPED pelos contribuintes seja a redução de custos administrativos relacionados ao cumprimento das obrigações acessórias, também chamados de custo de conformidade.

No Brasil o tempo demandado para o cumprimento de obrigações acessórias é considerável, e não é levado em consideração no cálculo da alta carga tributária do país. Os contribuintes, no entanto, além de terem de desembolsar altas quantias para o pagamento de tributos, ainda incorrem em custos administrativos para atendimento de obrigações acessórias.

Tabela 9 - Percepção dos Benefícios - B6

Dado	Resposta	Frequência	Percentual
Redução dos custos de conformidade	Concordo Totalmente	8	11,3%
	Concordo	19	26,8%
	Indiferente	19	26,8%
	Discordo	22	31,0%
	Discordo Totalmente	3	4,2%
	TOTAL	71	100%

Fonte: Elaborado pelo autor (2018)

A Tabela 9 mostra que a opinião dos usuários ainda é bem dividida no que tange a percepção da redução de custos com o atendimento de obrigações acessórias.

Para 38,1% dos participantes, o SPED viabilizou a redução dos custos para atendimento das obrigações acessórias. Outros 35,2%, no entanto não verificaram essa redução nos custos para atender de forma correta as obrigações tributárias acessórias. 26,8% não concordaram nem discordaram da redução de custos por parte do SPED.

Constatou-se então que este benefício ainda não foi muito verificado pelos usuários do novo sistema de escrituração, visto que as opiniões ainda são bem divididas entre os participantes.

4.3.7 – Melhoria na qualidade da informação contábil-fiscal

Com relação à qualidade da informação contábil-fiscal prestada ao fisco, a grande maioria percebeu melhoria nos dados apresentados nas obrigações acessórias, conforme exposto na tabela 10. 23,9% concordaram totalmente com

essa melhoria que, junto com outros 64,8% que concordaram, somaram 88,7% de percepção positiva desse benefício. Para 7% essa afirmação foi indiferente e apenas 4,2% dos respondentes não verificaram melhoria na qualidade de informações prestadas.

Tabela 10 - Percepção dos Benefícios - B7

Dado	Resposta	Frequência	Percentual
Melhoria da qualidade da informação contábil-fiscal	Concordo Totalmente	17	23,9%
	Concordo	46	64,8%
	Indiferente	5	7,0%
	Discordo	1	1,4%
	Discordo Totalmente	2	2,8%
TOTAL		71	100%

Fonte: Elaborado pelo autor (2018)

A melhoria na qualidade das informações pode ser associada à padronização e uniformidade das informações através de um leiaute que favoreceu essa prestação de informações pertinentes aos contribuintes.

4.3.8 – Simplificação e agilização de procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária

Na Tabela 11 são tratados os benefícios em relação aos processos sujeitos à fiscalização da administração tributária e processos operacionais que poderiam ser agilizados com a implementação do SPED.

Tabela 11 - Percepção dos Benefícios - B8

Dado	Resposta	Frequência	Percentual
Simplificação de procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária	Concordo Totalmente	12	16,9%
	Concordo	26	36,6%
	Indiferente	23	32,4%
	Discordo	8	11,3%
	Discordo Totalmente	2	2,8%
TOTAL		71	100%
Simplificação de processos operacionais	Concordo Totalmente	8	11,3%
	Concordo	27	38,0%
	Indiferente	24	33,8%
	Discordo	8	11,3%
	Discordo Totalmente	4	5,6%
TOTAL		71	100%

Fonte: Elaborado pelo autor (2018)

Metade dos participantes já puderam verificar essa agilização nos processos sujeito à fiscalização, como pôde ser observado na organização das respostas. 16,9% concordaram totalmente e 36,6% concordaram com essa afirmativa. Uma grande parte, porém, não concordou nem discordou desse benefício (32,4%). 14,1% dos participantes ainda tratam os procedimentos sujeitos à fiscalização como algo complexo e lento.

Quando se fala em agilização de processos operacionais, os contribuintes buscam sempre eficiência para execução de tais processos. Quanto menos recursos, como tempo, e esforços forem empregados sem que se perca a qualidade no bem vendido ou serviço prestado, mais eficiente é o processo.

O SPED, por sua vez, se relaciona de maneira muito importante com os contribuintes nesse quesito, pois um de seus primeiros projetos foi a NF-e que revolucionou a forma de emissão de documentos fiscais. Segundo seus idealizadores, a informação se tornaria mais confiável e a emissão desses documentos seria mais rápida, facilitando e, conseqüentemente, agilizando processos de expedição de pedidos, transporte e entrega de mercadorias, assim como a prestação dos serviços.

Quase metade das repostas dos entrevistados foi positiva para esse benefício (49,3%). Para 33,8% dos participantes essa afirmativa foi indiferente. 11,3% dos entrevistados discordaram dessa agilidade que os processos operacionais teriam ganhado, e 5,6% dos participantes discordaram totalmente dessa melhoria.

4.3.9 – Rapidez no acesso às informações

Tabela 12 - Percepção dos Benefícios - B9

Dado	Resposta	Frequência	Percentual
Rapidez no acesso à informação	Concordo Totalmente	19	26,8%
	Concordo	42	59,2%
	Indiferente	4	5,6%
	Discordo	4	5,6%
	Discordo Totalmente	2	2,8%
TOTAL		71	100%

Fonte: Elaborado pelo autor (2018)

Depois da melhoria na qualidade da informação, o benefício mais claro do SPED nos dias de hoje é a rapidez no acesso às informações já prestadas ao

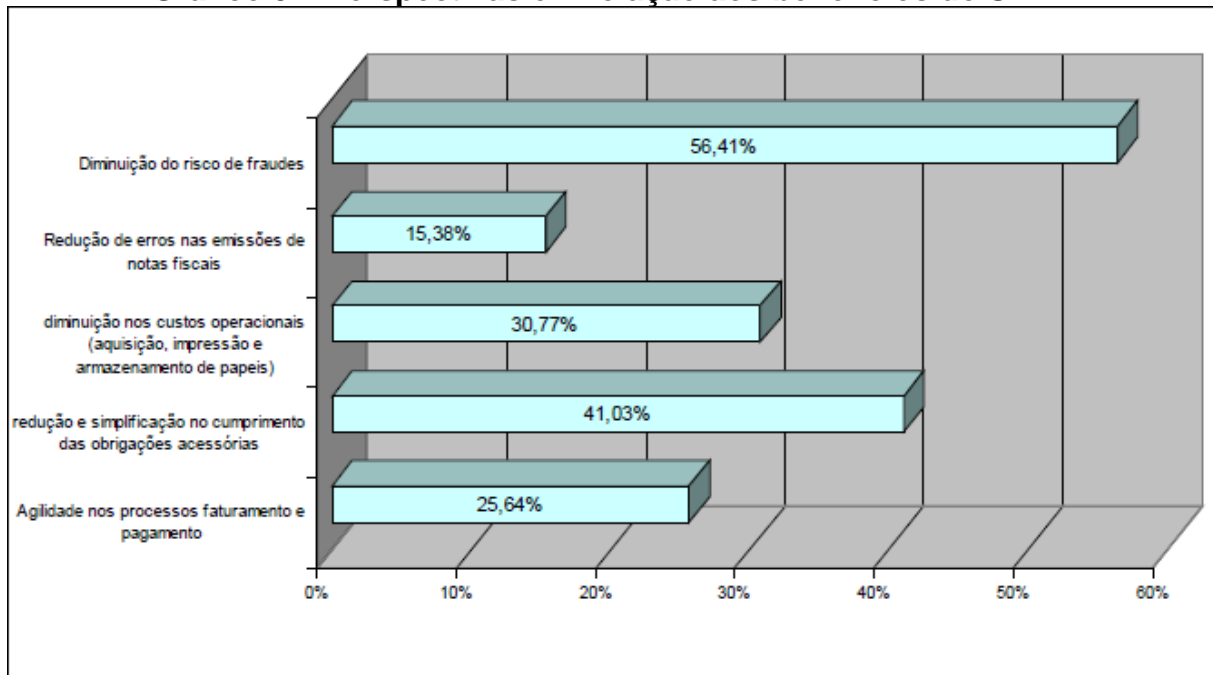
ambiente das unidades federadas. Segundo a Receita Federal do Brasil, as informações seriam transmitidas a um ambiente único, o que facilitaria o acesso a essas informações. Os contribuintes teriam acesso a esse ambiente do SPED, assim como as administrações tributárias, sejam municipais, estaduais ou federais.

A grande maioria dos entrevistados concordou que a rapidez e praticidade no acesso às informações foi de fato permitido através da implementação do SPED. Das respostas recebidas, 86% perceberam o benefício, sendo que 26,8% concordaram totalmente e 59,2% concordaram com a rapidez no acesso à informação. Somente 8,4% discordaram em parte ou totalmente dessa facilidade e rapidez no acesso às informações transmitidas. Outros 5,6% não concordaram, mas também não discordaram.

O SPED permite acesso a informações em tempo real através de seu ambiente, o que por sua vez traz mais segurança à informação e facilita a fiscalização. Pode-se citar a consulta à validade de um documento fiscal em tempo real através da chave de acesso de uma NF-e, por exemplo. Tal procedimento beneficia tanto o contribuinte, que pode atestar a validade do documento fiscal com que pode ser utilizado para fins comprobatórios, quanto à fiscalização, com a possibilidade de uma consulta direta à validade de um documento fiscal para o trânsito de mercadorias.

O gráfico 3, extraído da pesquisa de Geron et al. (2011), apresenta a uma perspectiva dos usuários em relação ao SPED em 2009.

Confrontando os achados desta pesquisa com aqueles obtidos pela pesquisa de Geron (2009), podem ser verificadas mudanças nas percepções dos usuários com relação à diminuição de erros nas obrigações acessórias, à simplificação e agilização dos processos operacionais, à redução de custos com impressão e armazenamento e à simplificação das obrigações acessórias. O impacto é bem perceptível no que diz respeito à redução de erros no preenchimento das obrigações acessórias.

Gráfico 3 – Perspectivas em relação aos benefícios do SPED

Fonte: (Geron et al 2011, p. 63)

Na pesquisa realizada em 2009, pouco se verificou em relação à redução dos erros nas obrigações acessórias. Dos participantes daquela pesquisa, apenas 15,4% aproximadamente, afirmaram que o SPED trouxe redução de erros no atendimento das mesmas. Conforme pôde ser verificado nos dados apresentados quase 10 anos depois, esse benefício é representado por 64,8% dos profissionais da contabilidade participantes deste trabalho (Tabela 6).

Além do aumento na percepção da redução de erros na emissão de documentos fiscais e conseqüentemente nas obrigações acessórias, a simplificação e agilização de processos operacionais, apresentado no gráfico como processos de faturamento e pagamento, apresentou leve aumento na percepção dos participantes, indo de 25,6% para 49,3% (Tabela 11).

Os custos com impressão e armazenamento de documentos também tiveram uma boa percepção de redução, saltando de 30,7% em 2009 para 76,1% com as impressões e 70,4% com armazenamento em 2018 (Tabela 4).

Por fim, em relação ao quantitativo de obrigações acessórias, na pesquisa realizada em 2009, os dados levantados apontaram 41,03% de percepção do benefício da simplificação e redução das obrigações acessórias, enquanto em 2018 apenas a percepção de simplificação apresentou um bom retorno, com 52,1% de

respostas positivas. A redução do número de declarações e outras obrigações ainda não parece ter sido percebida por 60,6% dos profissionais pesquisados (Tabela 6).

4.4 – Respostas livres sobre questões relacionadas a benefícios e dificuldades com a implementação do SPED

Por fim foram feitas perguntas abertas aos participantes a respeito dos principais benefícios e dificuldades encontrados com a implementação do SPED na ótica do contribuinte. Além disso, foram expostas possíveis ações a serem implementadas no ambiente do SPED para que se possam ter benefícios futuros a médio e longo prazo.

Os profissionais puderam apresentar na pergunta que abre este bloco os benefícios mais notáveis com a implementação do SPED. Dentre as respostas, muitas são exatamente o proposto e esperado pela RFB inicialmente, como a simplificação e agilização dos processos de entrega das obrigações acessórias, a qualidade das informações e, notadamente, a redução de custos com a diminuição de impressões e com a digitalização dos processos, o que facilita a revisão do conteúdo das declarações e diminui a ocorrência de erros. Outros benefícios não previstos pelos idealizadores do projeto foram percebidos, como a facilidade da utilização do PVA e o surgimento de novas oportunidades no mercado de trabalho, tornando o SPED um novo parâmetro de qualificação diferencial dos profissionais da área.

A segunda pergunta do bloco tratou das possíveis dificuldades encontradas pelos profissionais com a implementação do SPED. Segundo as respostas obtidas, a parametrização dos sistemas operacionais das empresas (*softwares*) e o plano de contas para a criação do arquivo a ser validado pelo PVA do SPED foram um dos pontos mais difíceis no processo de implementação e adaptação ao novo sistema de escrituração digital e que, na opinião dos profissionais, levou o arquivo a diversos erros de validação pelo programa disponibilizado pela Receita Federal. Tais erros também são bem recorrentes devido ao alto nível de detalhamento das informações a serem prestadas, o que exige um cuidado maior quando se trata da utilização de dois *softwares* diferentes, o adquirido pela empresa para escrituração contábil e fiscal e o disponibilizado gratuitamente pela Receita Federal para o cumprimento das obrigações acessórias. Além disso, segundo os contabilistas participantes, outra dificuldade relacionada ao SPED foi a necessidade de atualização, qualificação e

preparo para uso dos módulos e entendimento do que é o SPED, pois não receberam nenhum tipo de treinamento ou material para conhecimento e aprofundamento do tema quando implementado.

Ao fim do bloco de perguntas, os profissionais puderam expor suas opiniões com relação aos benefícios futuros a médio e longo prazo esperados com a utilização do SPED. As respostas que mais figuraram foram a unificação de informações em uma única obrigação acessória, o que diminuiria ainda mais o tempo despendido para o preenchimento e entrega de declarações e outras obrigações. Pode-se citar novamente o caso da GIA ICMS/IPI e a EFD ICMS/IPI que tratam das mesmas informações e tem sua estrutura bem parecida, sendo apenas o SPED tratado de forma mais detalhada através de seus blocos de informações.

Outro benefício esperado trata da diminuição dos erros, não do preenchimento das declarações, mas os erros de validação do arquivo por motivo de alguma inconsistência ou parametrização.

A instrução dos profissionais e os treinamentos também foram apontados como benefícios do sistema, o que diminuiria o número de multas por atraso ou omissão de entrega e informações mais confiáveis. O resultado pode ser entendido como reflexo das principais dificuldades encontradas.

5 – CONCLUSÃO

A evolução dos meios de comunicação, iniciada no fim do século XX, marcou uma revolução tecnológica característica da globalização, o que conseqüentemente atingiu a sociedade em diversas esferas. Tal mudança pôde ser presenciada também no mundo dos negócios, quando empresas que até então eram limitadas por fronteiras territoriais puderam expandir suas áreas de atuação a países vizinhos e até mesmo outros continentes.

Com o aumento do fluxo de informações, o volume de operações das empresas em expansão conseqüentemente cresceu sendo favorecido pelo avanço tecnológico da época, o que demandava um controle maior não só gerencial, mas fiscal também. Por todo mundo, investimento em tecnologia e mão de obra qualificada passou a ser um diferencial para se obter vantagem competitiva. O Estado, por sua vez também teve de se atualizar para acompanhar esse desenvolvimento tornando o controle fiscal e o combate à sonegação mais eficientes.

No Brasil, país com alta carga tributária e um dos países onde mais se paga impostos no mundo, esse controle é feito não só com investimento em tecnologias de ponta, como também um alto número de obrigações acessórias impostas aos contribuintes. Com base nos modelos de governo eletrônico bem sucedidos implantados no Chile, México e Espanha, surgiu, como solução para o combate à sonegação fiscal o Sistema Público de Escrituração Digital, o SPED, que consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e órgãos fiscalizadores.

Neste contexto, a presente pesquisa teve por objetivo geral apresentar a percepção do SPED, por parte dos usuários contribuintes, em relação aos benefícios previstos pela Receita Federal do Brasil, órgão idealizador do novo sistema de escrituração, antes de sua implementação, notadamente, no que diz respeito à redução de custos de conformidade e custos administrativos.

Para atingir este objetivo, foram avaliadas respostas de 71 questionários respondidos por profissionais que em sua grande maioria atua na área contábil-fiscal entre 1 e 10 anos, o que abrange o período de implantação, adaptação e amadurecimento do SPED.

Os achados da pesquisa mostraram que, em relação aos benefícios trazidos pelo SPED, o número de impressões de declarações e outros documentos fiscais foram reduzidos, acarretando redução de custos administrativos com impressões e armazenamento com a utilização do SPED para transmissão de declarações em formato digital (TABELAS 4 e 5).

Outro benefício bem perceptível pelos profissionais foi a uniformização das informações, que tornou mais simples não só o processo de preenchimento e atendimento às obrigações acessórias, como também facilitou a troca de informações entre contribuintes e fisco (TABELAS 7 e 8). Além disso, quanto mais simplificada a informação prestada, menor tende a ser o índice de erros que podem acarretar multas pecuniárias.

Com base nos dados apresentados, pode-se concluir também que melhorou a qualidade das informações contábil-fiscais, um dos benefícios mais evidentes na pesquisa, assim como se tornou mais fácil e rápido o seu acesso (TABELAS 10 e 12). Nessa linha, os processos operacionais e outros, sujeitos ao controle da administração tributária, como, por exemplo, comércio exterior também foram simplificados e tornaram-se mais ágeis (TABELA 11).

O resultado, porém, foi desfavorável em relação à redução do número de obrigações acessórias entregues hoje no país, onde mais de 60% dos participantes discordaram da afirmação de que o SPED trouxe consigo uma redução da quantidade de declarações e outras obrigações a serem cumpridas no Brasil. As respostas obtidas em relação ao tempo despendido para o cumprimento de obrigações acessórias também mostraram que o SPED ainda não se evidenciou como uma solução para esse problema. (TABELA 6).

Quanto aos custos de conformidade, um dos pontos principais deste estudo, observou-se que os participantes ainda dividem opiniões. Não é possível afirmar com clareza se houve ou não uma redução de custos para que as obrigações acessórias sejam preenchidas e entregues de forma completa e sem erros. Além da divisão entre os que perceberam e os que não verificaram essa redução de custos, existe um alto percentual que se mostrou indiferente em relação ao benefício previsto (TABELA 9). Isso pode ser justificado pelo elevado número de obrigações acessórias entregues, que por mais simples que sejam, tomam tempo do

profissional para confecção e entrega das mesmas, impactando os custos. Embora as informações sejam mais simples e unificadas, ainda é necessário se dispor de tempo para o cumprimento dessas obrigações.

Os resultados apurados pela percepção dos contribuintes, em relação aos benefícios trazidos pela substituição de documentos e declarações em papel por seus formatos digitais, estão em sintonia com Cavalcante e Schneiders (2008) ao mencionar que “o SPED significa de fato uma revolução no que diz respeito à escrituração contábil e fiscal”.

Em relação aos objetivos específicos definidos nesta pesquisa, constatou-se que os benefícios mais evidentes para os profissionais usuários do SPED foram a melhoria da qualidade das informações transmitidas ao fisco, além do fato de que as obrigações em formato digital permitiram não só uma contribuição para o meio ambiente com a redução de impressões, mas também ao próprio contribuinte, pois a informação além de se tornar mais clara e livre de erros trazendo mais confiabilidade, ainda acarreta consigo uma redução de custos relacionados com o armazenamento.

Adicionalmente, nas questões abertas, os contribuintes destacaram como benefícios a simplificação e agilização dos processos de entrega das obrigações acessórias, a qualidade das informações e, notadamente, a redução de custos com a diminuição de impressões e com a digitalização dos processos. Em relação aos benefícios não previstos inicialmente no projeto, foram ressaltados a facilidade da utilização do PVA e o surgimento de novas oportunidades no mercado de trabalho, tornando o SPED um novo parâmetro de qualificação diferencial dos profissionais da área.

Por outro lado, entre as dificuldades relatadas nas questões abertas, os contribuintes destacaram a parametrização dos sistemas operacionais das empresas (*softwares*) e o plano de contas para a criação do arquivo a ser validado pelo PVA do SPED. Além disso, também foi ressaltada a necessidade de atualização, qualificação e preparo para uso dos módulos e entendimento do SPED, em razão da falta de treinamento ou material para conhecimento e aprofundamento do tema quando implementado.

Por fim, os profissionais que participaram da pesquisa apontaram ainda, nas questões abertas, que, entre as ações que deveriam ser implementadas para trazer benefícios no médio e longo prazo, estão a unificação de obrigações acessórias, a eliminação de obrigações redundantes como, por exemplo, a EFD ICMS/IPI e a GIA ICMS, e a criação de mecanismo para facilitar a validação de arquivos pelo próprio PVA, que muitas das vezes é gerado por *softwares* adquiridos pelos contribuintes.

Para trabalhos futuros, sugerem-se pesquisas sobre a percepção dos profissionais com relação aos benefícios previstos com a implementação do SPED e ainda não verificados como, por exemplo, a redução no tempo e na quantidade de obrigações acessórias, para checar se houve mudança em relação aos resultados da presente pesquisa. Pode-se ainda realizar futuro estudo a fim de verificar se as administrações almejam unificar as obrigações e informações visto que já se pode observar nos dias de hoje a unificação dos cadastros de contribuintes. Este trabalho, por sua vez poderá servir como base para futuras pesquisas a respeito do SPED, aplicando-se a mesma metodologia para o e-Social e EFD-Reinf, módulos implementados mais recentemente, além de possíveis módulos implantados futuramente.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DE SÃO PAULO. **Impostômetro**. [S. l.], 2018. Disponível em: <https://impostometro.com.br/>. Acesso em: 16 fev. 2019.

AZEVEDO, Osmar Reis; MARIANO, Paulo Antônio. **SPED: Sistema Público de Escrituração Digital**. 7ª Edição. Editora IOB, 2015. 528 p.

BABBIE, Earl. **Métodos de Pesquisas de Survey**. Tradução Guilherme Cezarino. Belo Horizonte. Ed. UFMG, 1999, 519 p.

BRANCO, Leonardo O. de Araújo. Nota Fiscal Eletrônica e SPED: **Aspectos Práticos e Implicações Tributárias**. 2008. Disponível em: < <https://referenciabibliografica.net/index.php> >. Acesso em 20 de janeiro de 2019.

BRASIL, Ajuste SINIEF 07, de 30 de setembro de 2005, **Institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica**. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2005/AJ_011_05_007_05 . Acesso em 06 de junho de 2018.

_____. CONFAZ. Convênio ICMS 143, de 15 de dezembro de 2006. **Institui a Escrituração Fiscal Digital – EFD**, Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2006/CV143_06>. Acesso em 14 de abril de 2018.

_____. CONFAZ Ato COTEPE nº 9. **Dispõe sobre as especificações técnicas para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD**. 2008. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/atos/2008/AC009_08. Acesso em 19 de janeiro de 2019.

_____. **Constituição Federal**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm >. Acesso em 03 de fevereiro de 2019.

_____. Decreto – Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. **Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda – livros, e dá outras providências**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Decreto-Lei/Del9295.htm>. Acesso em 23 de abril de 2018.

_____. Decreto 6.022, de 22 de janeiro de 2007. **Institui o Sistema Público de Escrituração Digital**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm>. Acesso em 14 de abril de 2018.

_____. Decreto 7.979, de 08 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.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2011-2014/2013/Decreto/D7979.htm >. Acesso em 03 de fevereiro de 2019.

_____. Instrução Normativa RFB Nº 787, de 19 de novembro de 2007. **Institui a Escrituração Contábil Digital**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15739&visao=anotado>>. Acesso em 31 de outubro de 2018.

_____. Instrução Normativa RFB N° 1774, de 22 de dezembro de 2017. **Dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=88912#1839513>>. Acesso em 31 de outubro de 2018.

_____. Lei 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/L5172.htm>. Acesso em 20 de janeiro de 2019.

BUSINESS, Doing. Pagamento de impostos. 2017. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploretopics/paying-taxes>>. Acesso em 20 de janeiro de 2019.

CAVALCANTE, Carmem Haab Lutte; SCHNEIDERS, Paula Mercedes Marx. **A contabilidade como geradora de informações na gestão de micro e pequenas empresas de Iporã do Oeste/SC.** Revista Brasileira de Contabilidade, Florianópolis: Revista editada pelo CFC, ano XXXVII, v.37, n° 172, p.63-75, jul/ago.2008.

CLETO, Nivaldo. Nota Fiscal Eletrônica: **Revolução Digital no Meio Empresarial e Contábil.** Informativo Sescap, Ceará, out. 2006. Disponível em: <http://www.nivaldocleto.cnt.br/sitefiles/entrev/Revista_Sescap_CE_out.pdf>. Acesso em 06 de junho de 2018.

_____. **O Que é o SPED?** 2008. Disponível em <http://www.nivaldocleto.cnt.br/sitefiles/artigo08/2008_01.html>. Acesso em 14 de abril de 2018.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de Pesquisa em Administração. 7ª Ed.** Porto Alegre: Bookman, 2003

DA ROSA, Priscila Alano; PETRI, Sérgio Murilo; PHILIPPI, Gustavo Trilha; Magalhães, Rubia Albers. 2015. **Custo de Conformidade Tributária em uma Empresa de Serviços Contábeis.** 6º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade. Disponível em <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/92_15.pdf>. Acesso em 24 de junho de 2018.

FEDERAL, Receita. **Sistema Público de Escrituração Digital**, 2018. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/>>. Acesso em 14 de abril de 2018.

_____. **1991 a 1996 – Começa a Informatização no Preenchimento da Declaração**, 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/1991-a-1996-comeca-a-informatizacao-no-preenchimento-da-declaracao>>. Acesso em 19 de janeiro de 2019.

FIC, Fernanda Severo. **A Evolução da Escrituração Contábil no Brasil.** Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2010. Disponível em <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/25721/000751316.pdf?sequence=1>>. Acesso em 15 de abril de 2018.

FIGUEIREDO, Nélia Maria Almeida de. **Método e Metodologia na Pesquisa Científica.** 3ª Ed. S.I., Editora Yendis, 2008, 256 p.

GERON, Cecília Moraes Santostaso; FINATELLI, João Ricardo; FARIA, Ana Cristina de. **SPED – sistema público de escrituração digital: percepção dos contribuintes em relação aos impactos de sua adoção.** 2009. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, Brasília, v. 5, n. 2, p. 44-67, 2011.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Como elaborar projeto de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação - IBPT. **Brasil edita cerca de 800 normas por dia, somando 5,4 milhões desde a Constituição de 1988.** 2017. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2603/Brasil-edita-cerca-de-800-normas-por-dia-somando-5-4-milhoes-desde-a-Constituicao-de-1988>>. Acesso em: 24 jul. 2018.

_____. **Empresas gastam 1.958 horas e R\$60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas.** 2017. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2627/Empresas-gastam-1-958-horas-e-R-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas>>. Acesso em 19 de janeiro de 2019.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada.** 3a. Ed. Porto Alegre; Bookman, 2001.

PLUTARCO, Hugo Mendes; GICO JR, Ivo Teixeira Jr; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **O Custo Social das Obrigações Tributárias Acessórias.** Economic Analysis of Law Review - EALR, v. 3, nº 2, p. 338-353, Jul-Dez, 2012.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas.** 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, Sabrina Eterna de Sousa Prudente; COSTA, Suelem Thainara Ferreira; SILVA, Clesiomar Rezende. **A evolução da escrituração contábil à era digital, com foco na escrituração contábil digital e escrituração contábil fiscal: desafio dos contadores no cenário atual.** Revista Saber Eletrônico On-line, Jussara, ano 8, n. 03, v. 01, out/dez, 2017. Disponível em: <<https://sabereletronico.emnuvens.com.br/saber/article/view/4>>. Acesso em 19 de janeiro de 2019.

TESOURO NACIONAL. **Carga tributária bruta do Governo Geral foi de 32,36% do PIB em 2017.** [S. /], 2018. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-foi-de-32-36-do-pib-em-2017>. Acesso em: 15 fev. 2019.

APÊNDICE

Apêndice A: Questionário utilizado para obtenção dos dados dos profissionais da Contabilidade.

Percepção dos profissionais da contabilidade quanto aos benefícios oriundos da implementação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) previstos por seus idealizadores.

Este questionário tem por objetivo coletar dados para dar subsídios à pesquisa sobre a percepção dos profissionais da contabilidade quanto aos benefícios oriundos da implementação do SPED previsto por seus idealizadores.

Nesse contexto, o questionário deverá ser respondido por aqueles que utilizam esse sistema de escrituração no desempenho de suas atividades profissionais.

Estima-se que o tempo para responder as 24 questões propostas, divididas em 4 blocos, seja de 10 a 15 minutos.

Os participantes da pesquisa não serão identificados. Desde já agradecemos sua contribuição.

BLOCO 1: Marque Apenas uma Alternativa

1 - Qual é a sua idade?

- Até 25 anos
- 26 a 30 anos
- 31 a 40 anos
- 41 a 50 anos
- Mais de 50 anos

2 - Qual a sua maior formação em Contabilidade?

- Não tenho formação na área contábil
- Técnico
- Ensino Superior Incompleto
- Ensino Superior Completo
- Mestrado
- Doutorado

3 - Há quanto tempo atua na área de Contabilidade?

- Menos de 1 ano
- Mais de 1 ano e menos de 5 anos
- Mais de 5 anos e menos de 10 anos
- Mais de 10 anos e menos de 20 anos
- Mais de 20 anos

4 - Com que frequência você utiliza o SPED em seu trabalho?

- Diariamente
- Semanalmente
- Mensalmente
- Trimestralmente
- Anualmente

BLOCO 2: Marque todas as alternativas que se aplicam

5 - Qual(is) módulo(s) do SPED você utiliza no seu trabalho?

- ECF
- ECD
- EFD – Contribuições
- EFD – ICMS/IPI
- NF-e / NFC-e / CT-e / NFS-e
- E-Social
- EFD – Reinf

6 - Qual é a forma de tributação da(s) empresa(s) com a(s) qual(is) você trabalha?

- Lucro Real
- Lucro Presumido
- Simples Nacional
- Outras

BLOCO 3: Em relação às sentenças seguintes, marque apenas uma opção com relação ao seu grau de concordância.

Marque apenas uma alternativa com relação aos benefícios do SPED

7 - A dispensa de emissão de documentos em papel (notas fiscais, livros, declarações, etc.) com a implementação do SPED acarretou redução de custos.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Indiferente

- Discordo
- Discordo totalmente

8 - A dispensa de armazenamento de documentos em papel (notas fiscais, livros, declarações, etc) com a implementação do SPED acarretou redução de custos.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Indiferente
- Discordo
- Discordo totalmente

9 - O SPED eliminou a utilização de papel com relação às obrigações acessórias.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Indiferente
- Discordo
- Discordo totalmente

10 - O SPED trouxe racionalização das obrigações acessórias (menos trabalho, esforços e desperdício)

- Concordo totalmente
- Concordo
- Indiferente
- Discordo
- Discordo totalmente

11 - Houve redução na quantidade de obrigações acessórias transmitidas no SPED.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Indiferente
- Discordo
- Discordo totalmente

12 - O tempo gasto no cumprimento das obrigações acessórias diminuiu com o SPED.

- Concordo totalmente
- Concordo

- Indiferente
- Discordo
- Discordo totalmente

13 - O SPED contribuiu para a redução de erros no cumprimento das obrigações acessórias.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Indiferente
- Discordo
- Discordo totalmente

14 - A racionalização e a simplificação das obrigações acessórias acarretaram redução de custos.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Indiferente
- Discordo
- Discordo totalmente

15 - O SPED uniformizou as informações que o contribuinte presta às diversas unidades federadas (União, Estados e Municípios).

- Concordo totalmente
- Concordo
- Indiferente
- Discordo
- Discordo totalmente

16 - O leiaute padrão do SPED possibilitou a troca de informações entre os próprios contribuintes.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Indiferente
- Discordo
- Discordo totalmente

17 - A implementação do SPED viabilizou a redução de custos administrativos relacionados ao cumprimento das obrigações acessórias (custos de conformidade).

- Concordo totalmente
- Concordo
- Indiferente
- Discordo
- Discordo totalmente

18 – Houve melhoria da qualidade da informação contábil-fiscal disponível ao ambiente do SPED.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Indiferente
- Discordo
- Discordo totalmente

19 - Os procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária (comércio exterior, regimes especiais, trânsito entre unidades da federação) foram simplificados e se tornaram mais ágeis.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Indiferente
- Discordo
- Discordo totalmente

20 - Os processos operacionais (expedição de pedidos, transporte e entrega de mercadorias) foram simplificados e se tornaram mais ágeis.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Indiferente
- Discordo
- Discordo totalmente

21 – O SPED tornou mais rápido o acesso à informação contábil-fiscal.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Indiferente
- Discordo
- Discordo totalmente

BLOCO 4: Marque toas as afirmativas que se aplicam

22 - Qual(is) o(s) benefício(s) mais evidente(s) que surgiu(ram) com a implementação do SPED?

23 - Qual(is) a(s) dificuldade(s) mais evidente(s) que surgiu(ram) com a implementação do SPED?

24 - Qual(is) a(s) ação(ões) deveria(am) ser implementada(s) no ambiente SPED para trazer benefícios para o contribuinte no médio e longo prazo?
