

**SPED – Sistema Público de Escrituração Digital:
Percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED**

ANA CRISTINA DE FARIA

UNIVERSIDADE MUNICIPAL DE SÃO CAETANO DO SUL

JOÃO RICARDO FINATELLI

UNIVERSIDADE MUNICIPAL DE SÃO CAETANO DO SUL

CECÍLIA MORAES SANTOSTASO GERON

UNIVERSIDADE MUNICIPAL DE SÃO CAETANO DO SUL

MARIA DO CARMO ROMEIRO

UNIVERSIDADE MUNICIPAL DE SÃO CAETANO DO SUL

RESUMO

O Governo brasileiro utilizou como modelo os Governos Eletrônicos de países como Espanha, Chile e México, entre outros; entrando na era digital com o SPED - Sistema Público de Escrituração Digital. A pesquisa exploratória desenvolvida neste trabalho tem como objetivo verificar a percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED, nos processos operacionais e redução de custos das empresas que já estiveram envolvidas em, pelo menos, um dos grandes subprojetos do SPED no Estado de São Paulo e quais as expectativas e percepções desses contribuintes diante do novo sistema. No tratamento dos dados empregou-se a Estatística Bivariada – com medidas de associação entre duas variáveis nominais - Coeficiente Phi e V de Cramér. Os resultados obtidos foram comparados a estudo semelhante do Chile, e verificou-se que os contribuintes brasileiros têm perspectivas diversas dos chilenos. Verificou-se que os respondentes não obtiveram resultados satisfatórios em termos de redução no tempo de emissão de uma nota fiscal, maior agilidade e produtividade no recebimento de mercadorias e redução na aquisição de papel. Muitos têm a perspectivas de que terão benefícios no futuro, principalmente em relação à diminuição dos riscos de fraudes e a diminuição dos custos operacionais.

Palavras-chave: Governo Eletrônico; Sistema Público de Escrituração Digital - SPED.

1. INTRODUÇÃO

Hoje, no Brasil, a tributação representa um custo elevado de produção em relação ao Produto Interno Bruto (PIB). A variedade dos ramos de atividade das empresas existentes no País faz com que haja mais de 170 obrigações acessórias para serem cumpridas por meio da tributação (BRITTO, 2008, p. 1). Há uma deficiência específica de arrecadação, a qual se denomina sonegação (ou evasão fiscal). Em termos econômicos, o Governo não pode observar o valor real da base tributária do contribuinte, e com isso a sua verdadeira responsabilidade tributária (SIQUEIRA, 2005, p. 557). Diante deste cenário, o Governo reage

e busca combater essa sonegação fiscal, controlando cada vez mais seu sistema de administração tributária.

Os avanços apresentados nas áreas da tecnologia da informação e comunicação eletrônica, tendo a Internet como importante fator, interligam o mundo, garantindo a expansão da economia para mercados antigamente restritos. Essas novas tecnologias passaram a colaborar com os governos no exercício de suas funções. De acordo com Helbig, Gil-García e Ferro (2005), o Governo Eletrônico envolve, basicamente, três tipos de transações: G2G, quando se trata de uma relação intra ou intergovernos; G2B, caracterizado por transações entre Governos e fornecedores ou pessoas jurídicas; e G2C, envolvendo relações entre Governos e cidadãos. Não opinião de Schedler e Scharf (2001), seja qual for o tipo de transação realizada, o alvo principal do Governo Eletrônico é melhorar o desempenho interno e externo do setor público.

Chahin *et al* (2004, p. 3) comentam que o Brasil desponta como líder em Governo Eletrônico entre os países em desenvolvimento; entretanto, esse movimento desenvolve-se em nível mundial e há várias experiências comprovadamente exequíveis que, com adaptações poderiam ser utilizadas no Brasil com sucesso. Entre os países que dispõem de legislação sobre o assunto, estão a Argentina, Chile, México, Costa Rica, Colômbia e Austrália, além dos países da União Européia, em função da adoção da Diretiva 115/2001.

Aproveitando este momento de evolução em termos de gestão, o Governo brasileiro utilizou-se da experiência de Governos Eletrônicos de outros países como modelo, tais como Espanha, Chile e México; e também entrou na era digital com o SPED - Sistema Público de Escrituração Digital, com a finalidade de aproximar o fisco de seus contribuintes (BRASIL, 2009). Este sistema foi instituído pelo Governo brasileiro por meio do Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, e faz parte do PAC – Programa de Aceleração do Crescimento; tem como objetivo a melhoria do controle de processos e apoio ao fisco, ainda permite maior rapidez de acesso às informações dos contribuintes tendo uma fiscalização mais efetiva das operações, com o cruzamento de dados de auditoria eletrônica.

O SPED pode ser definido como um instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos integrantes da escrituração comercial e fiscal das empresas, mediante fluxo único e computadorizado de informações. Este sistema irá propiciar benefícios para os contribuintes, tais como: a simplificação das obrigações acessórias; eliminação de digitação de notas fiscais na recepção de mercadorias; redução de erros de escrituração que podem levar ao pagamento de multas; a redução de custos com impressão, aquisição de papel e formulários, e armazenamento de documentos, contribuindo para o impacto ambiental favorável (DINIS, 2009).

Com a implantação do SPED, os contribuintes não passarão mais as informações para cada um dos órgãos fiscalizadores em papel, e sim por meio de um sistema digital *online*. Os arquivos irão para uma base de dados única, e, serão compartilhados pelo fisco e demais órgãos autorizados. O Governo federal, os Estados e as instituições autorizadas poderão acessar diretamente o sistema, obtendo as informações desejadas (BRASIL, 2009b). Nessa linha de pesquisa, considerando o início de implantação do sistema, verifica-se que no mesmo período de implantação houve estudos semelhantes sobre o tema no Chile e México (SEPÚLVEDA; VÁSQUEZ; GUTIÉRRES, 2006).

Diante desse contexto, surge a questão que norteará esta pesquisa: *Qual percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED, nos processos operacionais e redução de custos das empresas que já estiveram envolvidas em, pelo menos, um dos grandes subprojetos do SPED no Estado de São Paulo, e quais as expectativas e percepções desses contribuintes diante do novo sistema?* Este trabalho tem como objetivo verificar qual a percepção dos referidos contribuintes no que tange aos impactos da adoção do SPED, em termos de processos operacionais e redução de custos em empresas envolvidas em, pelo

menos, um dos grandes subprojetos do SPED no Estado de São Paulo, e quais as expectativas e percepções desses contribuintes diante do novo sistema. Além disso, os resultados obtidos nesta pesquisa serão comparados a um estudo chileno semelhante.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O termo Governo Eletrônico foi usado pela primeira vez em 1999 nos Estados Unidos, pelo vice-presidente Al Gore, que na época, apontava a possibilidade de os órgãos governamentais se utilizarem tecnologia da informação e comunicação para apoiar e melhorar os serviços públicos à sociedade. De acordo com este fato, pode-se entender que o Governo Eletrônico foi criado para integrar Governo, empresas e cidadãos por meio da tecnologia da informação e comunicação (CHEN *et al.*, 2006).

Na visão de Haldenwang (2004), o Governo Eletrônico é instrumento para aumentar a eficiência da administração pública, melhorar o fornecimento de serviços públicos e reforçar a abertura e a transparência de processos políticos. Para Fugini, Maggiolini e Pagamici (2005, p. 306), um dos principais motores de um Governo Eletrônico é a grande expectativa de redução de custos na administração pública que na prática acaba se tornando uma expectativa ilusória, já que os serviços eletrônicos acabam sendo adicionados aos serviços existentes em vez de substituí-los.

Em 2001, o Chile lançou sua estratégia de Governo Eletrônico. Os esforços em torno da implantação deste novo sistema no País têm sido reconhecidos não só nacionalmente, mas também internacionalmente. Há uma série de estudos internacionais que colocam o Chile nos primeiros lugares em relação ao desenvolvimento do Governo Eletrônico em todo o mundo (SEPÚLVEDA; VÁSQUEZ; GUTIÉRRES, 2006, p. 17). O Chile foi um dos primeiros países na América Latina a implantar em seu Governo a validação dos documentos eletrônicos por meio de um certificado digital. Em março de 2002, promulgou a Lei 19.799 deste país que trata sobre Documentos Eletrônicos, Assinaturas Eletrônicas e Certificação de Serviços das empresas.

Em busca de aumentar a eficiência de sua prestação de serviços públicos, o México passou a investir na idéia de que a construção de um Governo Eletrônico traz consigo a promessa de contribuir decisivamente para a modernização do mesmo (URRUTIA, 2005, p. 1). Assim como o Chile, o México também foi um dos pioneiros a desenvolver a certificação digital para documentos eletrônicos, em janeiro de 2002 por meio de um decreto. O México teve como objetivo regulamentar a certificação por meio de identificação eletrônica, para ser utilizada em transações eletrônicas. Por meio deste Decreto, o Governo autoriza as empresas devidamente regulamentadas a emitir a certificação digital.

No Brasil, observa-se que o Governo está empenhado em melhorar seus serviços fornecendo por meio da tecnologia da informação e comunicação novos sistemas de relacionamento com o contribuinte (FERRER; SANTOS, 2004). Em todo o mundo, a ideia do Governo Eletrônico é semelhante. Na opinião de Britto (2008, p.1), está sendo iniciada uma nova era regida pela tecnologia da informação, que fará parte do cotidiano dos empresários, de advogados, contadores e demais profissionais: rotinas de transmissão de dados com assinatura digital, manipulação de arquivos eletrônicos etc. Diante disso, surgiu o SPED.

O SPED consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias por parte dos contribuintes, transmitidas às administrações públicas e aos órgãos fiscalizadores. Irá promover um impacto significativo nas empresas, as quais terão que atualizar seus sistemas existentes para atender os *layouts* definidos pelo SPED, fazer melhorias em infra-estrutura de comunicações para garantir uma ambiente adequado ao volume de informações que serão transitadas pela *web*, revisar sua infra-estrutura física para adequação ao novo cenário, como por exemplo: espaço físico para novos equipamentos de armazenamento de dados eletrônicos. (BRASIL, 2009b).

Segundo Castro (2010), além da redução de custos, os contribuintes não precisarão mais lançar todas as informações contidas nas notas fiscais emitidas e recebidas pela empresa manualmente; esses lançamentos serão feitos eletronicamente, por meio da obtenção dos dados contidos nos arquivos das Notas Fiscais Eletrônicas. Esta autora considera que, também haverá diminuição de obrigações acessórias dos contribuintes, a partir da simplificação da forma de lançamento e fornecimento das informações decorrentes destas obrigações aos fiscos; minimizando o tempo despendido para a realização das atividades, além de reduzir o número de erros humanos cometidos no desempenho de tarefas manuais e repetitivas.

Com a implantação do SPED, o cumprimento das obrigações acessórias junto às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores tende a ficar mais moderno; as empresas deixarão de enviar essas obrigações em papel, e passarão a enviar essas informações por meio digital *online*. As mesmas serão assinadas digitalmente utilizando-se de um certificado digital para sua validação. O certificado digital constitui-se em um arquivo eletrônico que serve para a identificação segura da pessoa física ou pessoa jurídica em transações efetuadas via *Internet*. Trata-se de um documento eletrônico de identidade e sua validade jurídica é garantida pela Medida Provisória 2.200-2 de 24 de agosto de 2001.

A ECD - Escrituração Contábil Digital, EFD - Escrituração Fiscal Digital e a NF-e - Nota Fiscal Eletrônica - Ambiente Nacional são os três principais subprojetos que fazem parte do SPED. Baseado na transparência mútua, em busca de reflexos positivos para toda a sociedade, o novo sistema estabelece um novo tipo de relacionamento entre fisco e contribuinte. Além desses três subprojetos, o SPED também é composto por: NFS-e - Nota Fiscal de Serviços Eletrônica; CT-e - Conhecimento de Transporte Eletrônico; FCONT - Controle Fiscal e Contábil de Transição; E-Lalur - Livro de Apuração do Lucro Real Eletrônico e Central de Balanços Brasileira (em fase inicial de desenvolvimento, que irá procurar reunir demonstrativos contábeis e, uma série de informações econômico-financeiras públicas das empresas envolvidas no projeto) (RFB, 2009). Segundo a Receita Federal do Brasil (RFB, 2009), o SPED tem como objetivos:

- Promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais; respeitadas as restrições legais;
- Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores, e
- Tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica

Dentre os objetivos citados pela Receita federal, chama atenção a preocupação do fisco sobre os ilícitos tributários. Com a implantação do novo sistema, o fisco terá um novo foco: em vez de auditar o passado de uma empresa, o fisco estará mais atento ao presente e poderá projetar o futuro. A NF-e foi o primeiro subprojeto do SPED colocado em prática. Criado em 2005 antes mesmo da criação do próprio sistema, é um documento eletrônico que substitui a nota fiscal em papel, contém dados do contribuinte remetente, do destinatário e da operação a ser realizada (BRANCO, 2009).

Este documento deve ser assinado com certificado digital e, enviado à Secretaria da Fazenda (SEFAZ) para a sua validação e autorização, ou seja, o contribuinte remetente gera um arquivo no formato padrão da NF-e, e por meio da *Internet* envia esse arquivo ao SEFAZ que por sua vez pode autorizar ou não sua emissão definitiva. Somente após autorização da mesma, a mercadoria pode circular. (DUARTE, 2008, p.70). Mesmo com os processos digitais, o contribuinte deve imprimir uma via do documento enviado ao SEFAZ para seguir com a mercadoria. O documento impresso é chamado de DANFE - Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica, e cabe ao destinatário verificar a autenticidade do documento fiscal

recebido junto à SEFAZ: a NF-e por meio da Internet ou do próprio DANFE, recebido juntamente com a mercadoria (WALTER; RIBEIRO, 2009).

O sistema da NF-e brasileiro é muito parecido com o sistema de *Factura Electrónica* criado no Chile em 2002. No Chile, os contribuintes devem solicitar uma autorização para operar com o sistema nomeado de *SII - Servicio de Impuestos Internos* (SEPÚLVEDA; VÁSQUEZ; GUTIÉRRES, 2006). Será necessário, também manter o cadastro atualizado das pessoas da empresa autorizadas a operar com o sistema. No Brasil, os contribuintes autorizados a emitir o documento devem adquirir o certificado digital.

Foi desenvolvido no Chile (CHILE, 2009), um dos países pioneiros na implantação de seu Governo Eletrônico em relação à validação digital de documentos um estudo desenvolvido em período de implantação semelhante ao que está o Brasil. Este estudo chileno foi utilizado como base do instrumento de pesquisa desenvolvido neste trabalho. Na pesquisa chilena participaram do estudo 500 empresas de diversos portes e segmentos nas regiões metropolitanas de duas regiões: Quinta e Octava, equivalentes a dois Estados Brasileiros. Foi perguntado aos contribuintes qual seria o principal benefício do novo sistema adotado no país *La Factura Electrónica*. Seguem no Gráfico 1, os resultados obtidos no Chile:

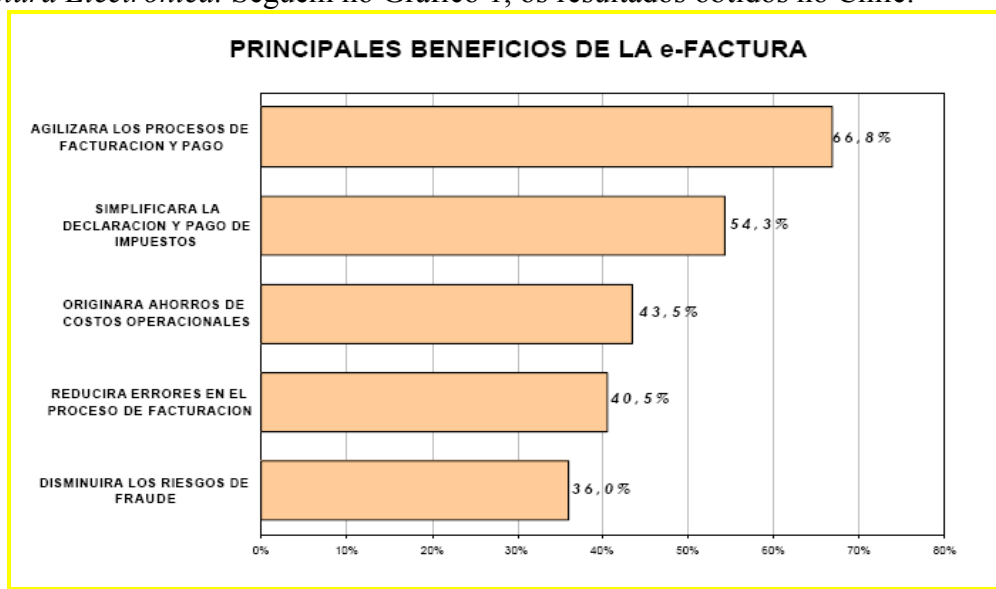


Gráfico 1 – Perspectivas em relação aos benefícios de *La Factura Electrónica* en Chile (CHILE, 2009, p. 27).

Observa-se que a maioria dos respondentes (66,8%) acredita que o sistema da e-fatura agilizará os processos de faturamento e pagamento, além de simplificar a declaração e pagamento de impostos (54,3%) e reduzir custos operacionais (43,5%). Foi destacado, também a questão da redução dos erros no processo de faturamento (40,5%), bem como a diminuição dos riscos de fraude (36,0%). Estes resultados serão, posteriormente comparados ao apurado nesta pesquisa brasileira.

Além da Nota Fiscal Eletrônica, foi criada em 19 de novembro de 2007 pela Instrução Normativa 787/2007, a Escrituração Contábil Digital trata basicamente da substituição, dos livros contábeis antes impressos em papel para a versão digital. Os *layouts* dos arquivos que deverão atender ao SPED são detalhados e definidos pela própria Instrução Normativa citada. De acordo com a Resolução 1.020 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), os arquivos apresentados à Receita Federal devem ser de responsabilidade do contabilista, legalmente habilitado com registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) e as validações dos mesmos devem conter as assinaturas digitais do representante legal pela empresa na Receita Federal e do contabilista. Os livros abrangidos são os seguintes: Diário Geral, Diário com

Escrituração Resumida (vinculado a livro auxiliar), Diário Auxiliar, Razão Auxiliar e Balancetes Diários e Balanços (CFC, 2009).

A partir do sistema de Contabilidade, a empresa gera um arquivo digital em um formato específico. Este arquivo é submetido ao programa fornecido pelo SPED para validação e assinatura digital e, após esses procedimentos, o arquivo é enviado ao órgão público. Os livros eletrônicos serão registrados na Junta Comercial. Dessa forma, não deverão co-existir livros eletrônicos e em papel de um mesmo período.

Instituída pelo convênio Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS n. 143/2006 em 20/12/2006, a Escrituração Fiscal Digital (EFD) tornou-se um grande subprojeto do SPED. Assegura o compartilhamento de informações relativas às escriturações fiscal e contábil digitais, em ambiente nacional, com as unidades federadas de localização dos estabelecimentos da empresa, mesmo que estas escriturações sejam centralizadas. Trata-se da substituição de diversas obrigações fiscais entregues ao fisco estadual, que são enviadas por meio eletrônico em diferentes *layouts* e o ambiente SPED trará uma padronização para as mesmas. Essa escrituração, também deve ser validada com a assinatura digital do representante legal da empresa e os seguintes livros são abrangidos: Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Inventário, Registro de Apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e Registro de Apuração do ICMS.

A NFS-e não é novidade, já que algumas prefeituras adotaram a mesma. Trata da substituição das Notas Fiscais de Serviços tradicionais por equivalentes na forma digital. A Receita tem como objetivo de incluí-la no cenário SPED, buscar a padronização das informações na tentativa de melhorar a qualidade das mesmas, prestadas aos diferentes órgãos fiscalizadores, e, aumentar a competitividade entre as empresas do mesmo ramo. A obrigatoriedade da NFS-e compete à legislação municipal. Apesar de cada Prefeitura Municipal adotar soluções tecnológicas ao seu município, existe um Protocolo de Cooperação nº 2/2007, a fim de padronizar a NFS-e em todo o Brasil.

O subprojeto E-Lalur, também em elaboração, trata da substituição de uma obrigação conhecida pelos contabilistas pela sua versão digital. O E-Lalur, também tem como objetivo eliminar a redundância das informações existentes na escrituração contábil, no Lalur – Livro de apuração do Lucro Real e na DIPJ – Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Para Duarte (2009), o grande desafio das autoridades fiscais é facilitar a vida de si mesmo e aumentar a “presença fiscal” em um país com mais de 15 milhões de empresas; sendo elas formais e informais. A solução para isso é utilizar-se de tecnologia da informação e conhecimento científico para criar a inteligência fiscal, capaz de realizar operações em larga escala.

Ao longo do tempo, considera-se que o Governo brasileiro pode conseguir ótimos resultados com SPED. Para isso, basta analisar projetos que tiveram sucesso, como o sistema eleitoral brasileiro e outros avanços tecnológicos, tais como, por exemplo, a entrega de obrigações acessórias via *internet*. Em busca de melhorar o cenário atual, a Receita Federal está desenvolvendo outros subprojetos que comporão o SPED. Na sequência, será descrita a metodologia empregada nesta pesquisa.

3. METODOLOGIA DE PESQUISA

Este trabalho consiste em um estudo exploratório. Conforme Cooper e Schindler (2003, p. 131), este tipo de estudo é utilizado quando “a área de investigação pode ser tão nova ou tão vaga que o pesquisador precisa fazer uma exploração a fim de saber algo sobre o problema [...]”. Para verificar a percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED, nos processos operacionais e redução de custos das empresas que já estiveram envolvidas em, pelo menos, um dos grandes subprojetos do SPED no Estado de São Paulo e quais as expectativas e percepções desses contribuintes diante do novo sistema, desenvolveu-

se esta pesquisa, semelhante à realizada no Chile, em que alguns resultados foram evidenciados no Gráfico 1.

Além da pesquisa bibliográfica, foi desenvolvida uma *Survey*. Malhotra (2001, p. 179) comenta que *survey* é um método de obtenção de informações sobre as percepções dos respondentes. Esta pesquisa tem sua delimitação definida: a) é um recorte no tempo e no espaço, refletindo opiniões de contribuintes no momento de implantação do SPED; b) é um recorte dos contribuintes, pois só reflete a percepção de alguns participantes que já implantaram alguns dos subprojetos; não representando, portanto, a opinião do conjunto de todos os contribuintes obrigados a utilizar os subprojetos do SPED, por força de legislação.

Para a realização da pesquisa foi utilizado um questionário com dezesseis (16) questões em forma de assertivas. Os respondentes foram questionados sobre: o porte das empresas dos respondentes; os Subprojetos do SPED que já foram implantados; as perspectivas de implantações dos Subprojetos do SPED; a digitação de dados para emissão da Nota Fiscal Eletrônica; Obrigações Acessórias; impactos causados com a implantação do SPED; redução no tempo de emissão de uma nota fiscal; diminuição de erros nas emissões de notas fiscais com a implantação da Nota Fiscal Eletrônica; agilidade e produtividade no recebimento de mercadorias; redução no tempo das paradas dos caminhões nos postos fiscais; redução na aquisição de papel; quantidades de livros impressos; redução do espaço utilizado para armazenamento de documentos; perspectivas dos contribuintes; diminuição das obrigações acessórias; erros operacionais e principais benefícios do SPED.

O método de amostragem utilizado para esta pesquisa foi o da amostragem intencional, a qual é definida por Cooper e Schindler (2003, p. 169) como “uma amostragem não-probabilística que atenda a certos critérios”. Os sujeitos foram contatados ao longo de 40 dias, entre final de setembro e início de novembro/2009 por e-mail; mesmo meio utilizado para devolução dos questionários aos pesquisadores. Foram enviados 200 questionários para empresas de diferentes portes e segmentos na região do ABC Paulista, conhecidas por profissionais da área contábil.

Foram devolvidos aos pesquisadores 46 questionários; dos quais não foram considerados 7, por se tratar de indivíduos que não tiveram qualquer contato com pelo menos 1 dos 3 grandes subprojetos do SPED: Nota Fiscal Eletrônica, Escrituração Fiscal Digital e Escrituração Contábil Digital. Os respondentes válidos desta pesquisa são 39 indivíduos, que atuam na área contábil e fiscal (23% Gerentes; 28% Supervisores e 49% Analistas), todos trabalhadores em empresas que já estiveram envolvidas com algum subprojeto do SPED na região do ABC Paulista.

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa demanda uma abordagem quantitativa, que pressupõe a utilização de instrumentos estatísticos para análise dos dados coletados. No tratamento dos dados empregou-se a Estatística Bivariada com o uso das medidas de associação entre duas variáveis nominais - Coeficiente Phi e V de Cramér. Estas medidas funcionam como uma espécie de correlação de variáveis nominais, informando o grau de associação entre as variáveis em uma tabela 2x2 (Phi) ou superior (V de Cramer) (LEVIN, 1987). A mesma tabulação cruzada entre duas variáveis nominais, utilizada, por exemplo, no programa SPSS/PC para determinar o valor de χ^2 , pode gerar a medida de associação denominada de coeficiente Phi (LAY; REIS, 2005). Neste estudo, como a intenção era apenas de explorar sobre a existência estatística da relação, foi utilizada apenas as significâncias dos testes Phi e V de Cramer, as quais têm como hipótese nula a inexistência de relação entre as variáveis cruzadas.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste tópico, serão descritos e analisados os resultados obtidos na pesquisa. Verificou-se a importância de comparar os resultados referentes às expectativas das empresas brasileiras

participantes da pesquisa com os resultados do Chile (Gráfico 1). Para analisar o porte das empresas cujos profissionais responderam à pesquisa, perguntou-se qual o faturamento da empresa, de acordo com a Lei 10.165 de 27/12/2000. 59% dos respondentes trabalham em empresas de grande porte; 36% em empresas de médio porte e 5% em empresas de pequeno porte.

Foram utilizados para tabulação dos dados, os questionários respondidos das empresas que tiveram pelo menos um dos subprojetos do SPED implantados. De um total de 39 empresas respondentes, 33 empresas (84,6%) implantaram a Nota Fiscal Eletrônica; 30 empresas (76,9%) implantaram o SPED Contábil e 22 empresas (56,4%) implantaram o SPED Fiscal. 17 empresas, ou seja, 43,6% das empresas já estão com todos os subprojetos implantados. Complementando a 2ª questão, foi constatado que, além dos que já implantaram; 30,8% pretendem implantar até 2010 e 25,6% não tem definição de quando serão implantados os referidos subprojetos do SPED. A expectativa é de que até o final de 2010, grande parte das empresas pesquisadas esteja no cenário SPED.

Constatou-se, também que 41,0% das empresas que implantaram a Nota Fiscal Eletrônica já tinham tecnologia para importar os dados na emissão de uma nota fiscal; 28,21% das empresas melhoram seus processos internos com a importação dos dados para a emissão da nota fiscal eletrônica; 25,64% apenas cumprem a obrigação fiscal, já que continuam digitando os dados para emissão da nota fiscal eletrônica e se utilizam do *software* gratuito da SEFAZ, e 5,13% não responderam à questão. Percebe-se que poucos contribuintes melhoraram sua operação com a implantação do SPED, sendo que a grande maioria apenas adapta o sistema já existente para comunicação com a SEFAZ.

Considera-se que um dos benefícios do SPED é a redução das obrigações acessórias; porém, não é o que se percebe nesse período inicial. Das 39 empresas que responderam o questionário, 82,05% não tiveram qualquer redução em suas obrigações acessórias e 17,95% deixaram de entregar apenas 1, sendo que a mais comum corresponde à não impressão dos livros contábeis. Dentre os Livros Contábeis obrigatórios, o Livro Diário tem que ser autenticado na Junta Comercial conforme Instrução Normativa 107, do DNRC - Departamento Nacional do Registro do Comércio. Os resultados obtidos neste item evidenciam a insatisfação dos contribuintes em relação às obrigações acessórias, e muitos deles entendem que o SPED soma as obrigações já existentes; ou seja, em vez de diminuir acabou aumentando o trabalho. Na Tabela 1, a seguir, a percepção dos pesquisados sobre os possíveis impactos operacionais causados pela implantação do SPED foi relacionada com o porte da empresa.

Tabela 1 – Percepção sobre os possíveis impactos operacionais causados pela implantação do SPED a partir do porte das empresas

Porte da empresa	Possíveis impactos operacionais	Opinião sobre o tamanho do impacto (% de casos)			
		0% (nenhum impacto)	> 0% até 40% (baixo impacto)	>40% a 70% (moderado impacto)	> 70% (alto impacto)
Pequena e média	Redução no tempo de emissão de uma nota fiscal	46,7%	40,0%	6,7%	6,7%
Grande		28,6%	42,9%	19,0%	9,5%
Total de casos		36,1%	41,6%	13,9%	8,3%
Pequena e média	Diminuição de erros nas emissões de notas fiscais com a implantação de Nota Fiscal Eletrônica	33,3%	40,0%	26,7%	-
Grande		15,0%	50,0%	25,0%	10,0%
Total de casos		22,9%	45,7%	25,7%	5,7%
Pequena e média	Mais agilidade e	46,7%	40,0%	13,3%	-

Grande	produtividade no recebimento de mercadorias	30,0%	45,0%	20,0%	5,0%
Total de casos		37,1%	42,9%	17,1%	2,9%
Pequena e média	Redução do tempo das paradas de caminhões nos postos fiscais	33,3%	46,7%	20,0%	-
Grande		28,6%	42,8%	23,8%	4,8%
Total de casos		30,6%	44,5%	22,2%	2,8%
Pequena e média	% de empresas com percepção de ALTO IMPACTO em todas as operações selecionadas	Nenhum caso			
Grande		Nenhum caso			
Total de casos		Nenhum caso*			
Pequena e média	% de empresas com percepção de NENHUM IMPACTO em todas as operações selecionadas	12,5%			
Grande		8,7%			
Total de casos		10,3%			

Fonte: Dados da Pesquisa (2009)

* Apenas 1 empresa declarou alto impacto em três das quatro operações investigadas.

A nota fiscal de saída, por exemplo, é obrigatória nas transações de vendas, transferências, remessas ou saídas a qualquer título do estabelecimento emissor. A maior agilidade na sua emissão é de extrema importância, a fim de evitar atrasos na saída dos produtos do estabelecimento. De acordo com os resultados apurados, dos 39 questionários respondidos verificou-se que a redução não foi significativa; sendo que 13 não sentiram nenhuma melhora nesse sentido; 3 sentiram apenas até 10% de melhora; 12 perceberam uma melhora relativa de 10 a 40%; apenas 5 sentiram uma melhora razoável de 40 a 70%; 3 empresas consideraram uma melhora significativa de mais de 70%, e os outros 3 que participaram da pesquisa não responderam a essa questão. A grande maioria dos participantes da pesquisa não sentiu redução significativa no tempo de emissão de uma nota fiscal, o que mostra que os contribuintes não tiveram grandes mudanças nesse sentido.

A redução de erros nas emissões de NF's é muito importante para evitar erros no recolhimento de impostos. Pode-se observar que não houve resultado significativo referente à diminuição na quantidade de erros nas emissões de notas fiscais: 68% das empresas perceberam impacto baixo ou nulo. Apesar de a NF-e ser validada pela SEFAZ, os contribuintes que participaram da pesquisa, ainda percebem erros na emissão das mesmas, que podem distorcer as apurações de impostos.

A nota fiscal de saída de um estabelecimento é, conseqüentemente, a nota fiscal de entrada de outro. Sendo assim, com implantação da NF-e é esperado que o receptor da mercadoria tenha mais agilidade no seu recebimento, uma vez que a nota enviada ao Governo seria ao mesmo tempo enviada ao receptor. Foi verificado que 13 respondentes não tiveram qualquer agilidade ou melhora de produtividade no recebimento de mercadorias; 8 sentiram apenas até 10 % de melhoras; 7 verificaram uma melhora de 10 a 40%, e no geral 71,79% dos participantes verificaram uma melhora menor que 40%; 6 observaram maior agilidade de 40 a 70% e apenas 1 teve resultado de mais de 70%. Verificou-se que 4 participantes não responderam à questão. A porcentagem de agilidade corresponde ao tempo gasto no processo.

Dos resultados apurados foi verificado que 11 contribuintes não perceberam qualquer tipo de melhoria nos processos, uma vez que os processos de fiscalização permanecem iguais. Se antes os fiscais exigiam a nota fiscal, hoje exigem o DANFE que acompanha a mercadoria. Outros 11 verificaram uma redução no tempo de até 10%; 5 participantes verificaram uma redução de 10 a 40%. Nesses valores, observa-se que 69,23% dos participantes da pesquisa sentiram uma redução menor que 10% no tempo das paradas dos caminhões em postos fiscais. Ainda, 8 participantes tiveram uma redução de 40 a 70%, e apenas 1 observou uma redução superior a 70 %. Constatou-se que 3 participantes não responderam esta questão. A Tabela 2,

por sua vez, evidencia a percepção dos pesquisados quanto a outros impactos causados pelo SPED: redução de recursos materiais e espaço de armazenagem utilizado.

Tabela 2 – Opinião sobre os outros impactos causados pela implantação do SPED a partir do porte das empresas

Porte da empresa	Outros impactos	Opinião sobre o tamanho do impacto (% de casos)			
		0% (nenhum impacto)	> 0% até 40% (baixo impacto)	>40% a 70% (moderado impacto)	> 70% (alto impacto)
Pequena e média	Redução na aquisição de papel (incluindo formulários)	20,0%	60,0%	13,3%	6,7%
Grande		14,3%	38,1%	14,3%	33,3%
Total de casos		16,7%	47,2%	13,9%	22,2%
Pequena e média	Diminuição da quantidade de livros impressos	33,3%	33,3%	26,7%	6,7%
Grande		14,3%	28,5%	19,0%	38,1%
Total de casos		22,2%	30,5%	22,2%	25,0%
Pequena e média	Redução do espaço utilizado para armazenamento de documentos	20,0%	40,0%	33,6%	6,7%
Grande		9,5%	9,5%	47,6%	33,3%
Total de casos		13,9%	22,2%	41,7%	22,2%
Pequena e média	% de empresas com percepção de ALTO IMPACTO em todas as operações selecionadas	-			
Grande		4,3%			
Total de casos		2,6%			
Pequena e média	% de empresas com percepção de NENHUM IMPACTO em todas as operações selecionadas	12,5%			
Grande		4,3%			
Total de casos		7,7%			

Fonte: Dados da Pesquisa (2009)

A redução na aquisição de papéis foi considerada como benefício do SPED. Verificou-se que, dos 39 participantes da pesquisa, 6 não tiveram qualquer redução de custos na aquisição de papéis; 8 verificaram uma redução de apenas até 10%; 9 sentiram uma redução de 10 a 40%, ou seja, 58,97% dos participantes perceberam uma redução de custos menor de 40%. Dos 16 restantes, 5 tiveram um impacto de 40 a 70%, 8 participantes obtiveram uma redução significativa superior a 70% e apenas 3 não responderam a questão. A redução de custo com aquisição de papel é um dos benefícios que faz mais sentido, já que o sistema trabalha com arquivos digitais; porém não se verificou uma redução de custo significativa nesse início de implantação, resultado que deve ser mudado no futuro.

Tratado como um dos benefícios do SPED, a empresa pode deixar de imprimir os livros contábeis e fiscais e guardá-los apenas de forma digital, já que os mesmos são enviados ao fisco em atendimento ao ECD – Escrituração Contábil Digital e EFD – Escrituração Fiscal Digital. Verificou-se que 8 participantes da pesquisa continuam imprimindo os livros em papel; apenas 3 tiveram uma redução de custos de até 10%; 8 sentiram uma redução de 10 a 40%, outros 8 verificaram uma redução de 40 a 70%; 9 tiveram uma redução significativa de mais de 70%, e 3 participantes não responderam a questão. Enfim, um benefício que vem se concretizando após a implantação do SPED: a substituição dos livros fiscais e contábeis em papel pelos seus equivalentes digitais está impactando na redução da quantidade de livros impressos dos contribuintes e beneficiando o meio-ambiente.

Diante do cenário SPED, que tem como objetivo trabalhar com os arquivos digitais, as empresas teriam que promover uma alteração em sua infraestrutura física, substituindo os arquivos físicos inativos por arquivos eletrônicos para armazenar seus documentos. 63,9% dos pesquisados perceberam impacto de moderado a alto na redução de espaço para

armazenamento, o que mostra um resultado satisfatório, já que arquivos digitais não necessitam de grande espaço físico para o seu armazenamento. A Tabela 3, a seguir, mostra a expectativa dos pesquisados quanto a outros benefícios do SPED: diminuição das obrigações acessórias e ausência de erros operacionais.

Tabela 3 – Percepção sobre benefícios gerados pela implantação do SPED a partir do porte das empresas

Porte da empresa	Percepção	Opinião sobre o tamanho do impacto (% de casos)			
		0% (nenhum impacto)	> 0% até 40% (baixo impacto)	>40% a 70% (moderado impacto)	> 70% (alto impacto)
Pequena e média	Diminuição das obrigações acessórias	31,3%	31,3%	12,5%	25,0%
Grande		4,3%	34,8%	39,1%	21,7%
Total de casos		15,4%	33,3%	28,2%	23,1%
Pequena e média	Ausência de erros operacionais	37,5%	43,8%	18,8%	-
Grande		17,4%	39,1%	30,4%	13,0%
Total de casos		25,6%	41,0%	25,6%	7,7%
Pequena e média	% de empresas com percepção de ALTA IMPACTO em todos os itens selecionados	-			
Grande		4,3%			
Total de casos		2,6%			
Pequena e média	% de empresas com percepção de NENHUM IMPACTO em todos os itens selecionados	31,3%			
Grande		4,3%			
Total de casos		15,4%			

Fonte: Dados da Pesquisa (2009)

A redução das obrigações acessórias é apontada pelo Governo como um dos benefícios do SPED. No entanto, nesse início de implantação não se verificou impacto relevante: somente 7,7% dos pesquisados tem percepção de ter obtido grande diminuição de erros operacionais e 23,1% grande diminuição das obrigações acessórias após a implantação do SPED. Alguns comentários foram feitos sobre aumento dessas obrigações nesse período de transição, já que a entrega do ECD e EFD somou-se às anteriores.

Com a implantação do SPED, a expectativa é que as empresas terão uma redução de erros operacionais, já que a Nota Fiscal Eletrônica só será emitida após uma validação do Sistema *online* do Governo; e o fato de que o fisco terá mais agilidade no acesso às informações dos contribuintes, contribuirá para que os mesmos não errem. Verificou-se que 10 dos participantes estão pessimistas, e não acreditam que a empresa terá alguma melhora nesse sentido; 8 não pensam que a empresa estará livre de erros, mas acham que haverá uma melhora de até 10%; outros 8 pensam que a empresa terá uma melhora de 10 a 40%. Diante destes números, verificou-se que 66,7% dos participantes da pesquisa acreditam que a empresa terá uma melhora em relação a erros operacionais de até 40%; 10 deles pensam que terão uma melhora interessante de 40 a 70% e apenas 3 acreditam numa melhora significativa acima de 70%. Os resultados mostraram que a maior parte ainda não acredita que suas

empresas estarão livres de erros operacionais, ou seja, que a implantação do novo sistema contribuirá ou não para que a empresa esteja livre de erros operacionais.

A seguir, foram associadas as variáveis referentes à percepção dos pesquisados em relação aos impactos operacionais, recursos utilizados, redução de obrigações acessórias e de erros operacionais ao número de projetos implantados por empresa.

Tabela 4 – Opinião sobre os possíveis impactos operacionais causados pela implantação do SPED a partir do número de subprojetos implantados

Número de subprojetos implantados	Possíveis impactos operacionais	Opinião sobre o tamanho do impacto (% de casos)			
		Nenhum ou baixo impacto (0% a 40%)	Moderado a alto impacto (> 40% a 100%)	Significância da estatística PHI	Decisão ¹
1	Redução no tempo de emissão de uma nota fiscal	100,0%	-	p<0,05	Rejeitar a hipótese nula
2		90,0%	10,0%		
3		58,8%	41,2%		
Total		77,8%	22,2%		
1	Diminuição de erros nas emissões de notas fiscais com a implantação de Nota Fiscal Eletrônica	88,9%	11,1%	p>0,05	Aceitar a hipótese nula
2		66,7%	33,3%		
3		58,8%	41,2%		
Total		68,6%	31,4%		
1	Mais agilidade e produtividade no recebimento de mercadorias	100,0%	0,0%	p<0,05	Rejeitar a hipótese nula
2		90,0%	10,0%		
3		62,5%	37,5%		
Total		80,0%	20,0%		
1	Redução do tempo das paradas de caminhões nos postos fiscais	77,8%	22,2%	p>0,05	Aceitar a hipótese nula
2		90,0%	10,0%		
3		67,7%	35,3%		
Total		75,0%	25,0%		
1	Redução na aquisição de papel (incluindo formulários)	55,6%	44,4%	p>0,05	Aceitar a hipótese nula
2		90,0%	10,0%		
3		52,9%	47,1%		
Total		63,9%	36,1%		
1	Diminuição da quantidade de livros impressos	66,7%	33,3%	p>0,05	Aceitar a hipótese nula
2		70,0%	30,0%		
3		35,3%	64,7%		
Total		52,8%	47,2%		
1	Redução do espaço utilizado para armazenamento de documentos	22,2%	77,8%	p<0,05	Rejeitar a hipótese nula
2		70,0%	30,0%		
3		23,5%	76,5%		
Total		36,1%	63,9%		
1	Diminuição das obrigações acessórias	81,8%	18,2%	p<0,05	Rejeitar a hipótese nula
2		80,0%	20,0%		
3		11,1%	88,9%		
Total		48,7%	51,3%		
1	Ausência de erros operacionais	81,8%	18,2%	p<0,05	Rejeitar a hipótese nula
2		100,0%	0,0%		
3		38,9%	61,1%		
Total		66,7%	33,3%		

Fonte: Dados da Pesquisa (2009)

1 Hipótese nula: O número de subprojetos implantados não interfere no impacto operacional “i”

Observa-se que há associação entre o maior o número de subprojetos implantados do SPED e a redução no tempo de emissão de NF, na percepção de maior agilidade e produtividade no recebimento de mercadorias, diminuição das obrigações acessórias e consequentemente, na diminuição de erros operacionais. Isso significa que o contribuinte que implantou os três subprojetos, tende a apresentar uma visão de ter conseguido maiores benefícios que os outros dois grupos. No caso da percepção de redução do espaço utilizado para armazenamento de documentos, também existe associação com o maior número de projetos implantados; mas aparentemente não é válida, já que existe quebra de tendência apresentada no grupo que implantou dois projetos, e não existe confirmação desse item para outros dois relacionados: redução na aquisição de papel e diminuição da quantidade de livros impressos.

Os itens referentes à diminuição de erros nas emissões das NF, redução do tempo das paradas de caminhões nos postos fiscais, além da redução de papel e de livros já comentadas, não parecem estar associados ao maior número de subprojetos implantados pela empresa. Na Tabela 5, relacionou-se o porte da empresa à percepção dos pesquisados em relação aos impactos operacionais, recursos utilizados, redução de obrigações acessórias e de erros operacionais.

Tabela 5 - Opinião sobre os possíveis impactos operacionais causados pela implantação do SPED a partir do porte das empresas

Porte da empresa	Possíveis impactos operacionais	Opinião sobre o tamanho do impacto (% de casos)			
		Nenhum ou baixo Impacto (0 a 40%)	Moderado a alto impacto (> 40%)	Significância da estatística PHI	Decisão ¹
Pequena e média	Redução no tempo de emissão de uma nota fiscal	86,7%	13,3%	p>0,05	Aceitar a hipótese nula
Grande		71,4%	28,6%		
Total de casos		77,8%	22,2%		
Pequena e média	Diminuição de erros nas emissões de notas fiscais com a implantação de Nota Fiscal Eletrônica	73,3%	26,7%	p>0,05	Aceitar a hipótese nula
Grande		65,0%	35,0%		
Total de casos		68,6%	31,4%		
Pequena e média	Mais agilidade e produtividade no recebimento de mercadorias	86,7%	13,3%	p>0,05	Aceitar a hipótese nula
Grande		75,0%	25,0%		
Total de casos		80,0%	20,0%		
Pequena e média	Redução do tempo das paradas de caminhões nos postos fiscais	80,0%	20,0%	p>0,05	Aceitar a hipótese nula
Grande		71,4%	28,6%		
Total de casos		75,0%	25,0%		
Pequena e média	Redução na aquisição de papel (incluindo formulários)	80,0%	20,0%	p>0,05	Aceitar a hipótese nula
Grande		52,4%	47,6%		
Total de casos		63,9%	36,1%		
Pequena e média	Diminuição da quantidade de livros impressos	66,7%	33,3%	p>0,05	Aceitar a hipótese nula
Grande		42,9%	57,1%		
Total de casos		52,8%	47,2%		
Pequena e média	Redução do espaço utilizado para armazenamento de documentos	60,0%	40,0%	p<0,05	Rejeitar a hipótese nula
Grande		19,0%	81,01%		
Total de casos		36,1%	63,9%		
Pequena e média	Diminuição das obrigações acessórias	62,5%	37,5%	p>0,05	Aceitar a hipótese nula
Grande		39,1%	60,09%		
Total de casos		48,7%	51,3%		
Pequena e média	Ausência de erros operacionais	81,3%	18,8%	p>0,05	Aceitar a hipótese nula
Grande		56,5%	43,5%		
Total de casos		66,7%	33,3%		

Fonte: Dados da Pesquisa (2009)

De forma geral, não existe relação entre o porte da empresa e a percepção dos pesquisados em relação aos possíveis impactos operacionais apresentados após a implantação de algum dos subprojetos do SPED. A exceção é a redução do espaço utilizado para armazenamento de documentos, ou seja, percebe-se esse impacto positivo principalmente nas grandes empresas.

Muitos dos participantes ficaram divididos e escolheram mais de uma opção na questão relacionada aos benefícios obtidos pelo SPED. Dos 39 respondentes, 56,4% perceberam que um dos principais benefícios do SPED será a diminuição no risco de fraudes; o segundo benefício mais apontado foi a redução e simplificação no cumprimento das obrigações acessórias com 41,0%, seguido da diminuição de custos operacionais (aquisição,

impressão e armazenamento de papéis) com 30,8% dos participantes; a agilidade nos processos de faturamento e pagamento teve 25,6% de escolha, e apenas 15,4% dos participantes acreditam que um dos principais benefícios do SPED será a redução de erros nas emissões de notas fiscais.

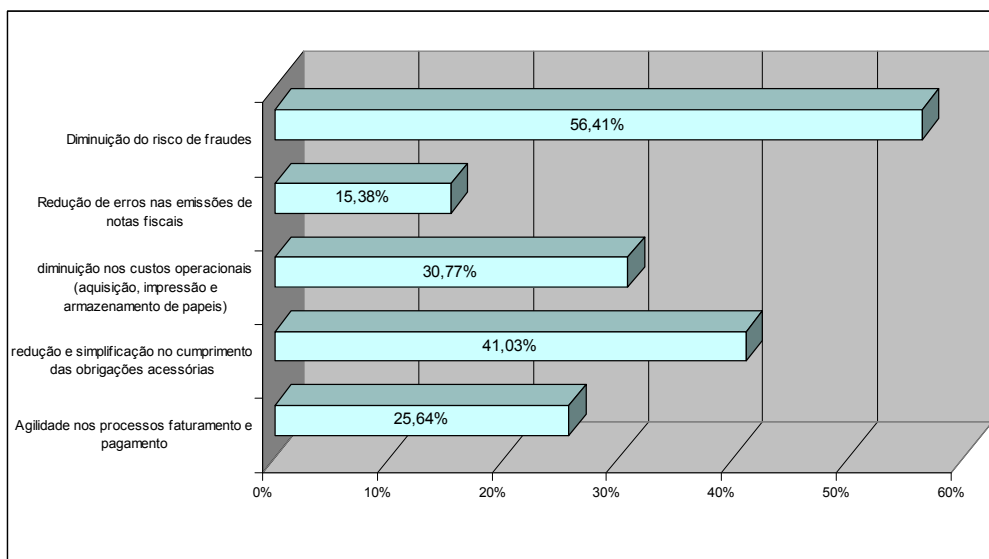


Gráfico 1 – Perspectivas em relação aos benefícios do SPED
 Fonte: Dados da Pesquisa (2009)

Curiosamente, ainda que em nível exploratório, observa-se que o resultado mais escolhido no Brasil: Diminuição de Riscos de Fraudes com 56,4%, foi o resultado menos escolhido no Chile com 36,0%. No Chile (Gráfico 1), o mais escolhido como um dos principais benefícios do sistema foi a agilidade nos processos de faturamento e pagamento; no Brasil o mesmo benefício ficou com 25,6% e foi a quarta opção mais escolhida. Outro fato interessante corresponde à redução e simplificação das obrigações acessórias. No Chile, o benefício correspondente a este no Brasil foi o segundo mais escolhido com 54,3%. No Brasil, verificou-se que este benefício também foi o segundo mais escolhido com 41,0%. Outro benefício que, coincidentemente, foi o terceiro benefício mais escolhido nos dois Países foi a redução de custos operacionais com 43,5% no Chile e 30,8% no Brasil. A redução de erros nas emissões de notas fiscais também pode ser comparada: no Chile este benefício foi o quarto mais escolhido com 40,5%, já no Brasil, foi o quinto e menos escolhido pelos participantes com apenas 15,4%.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na pesquisa bibliográfica constatou-se que, no Brasil, há poucas análises sobre o tema; sendo que a maioria dos estudos existentes visa a mensurar os impactos favoráveis ao Governo, como, por exemplo, o maior controle nas fiscalizações e combate à sonegação de impostos.

O Sistema Público de Escrituração Digital - SPED constitui-se em uma revolução, caracterizada pela transição da Contabilidade em papel para a Digital; gerando significativa redução nos custos; aumentando a celeridade do processo; auxiliando no combate à sonegação, além de possibilitar o cruzamento de informações entre contribuintes, dentre outras vantagens. A verificação de alguma ocorrência de sonegação fiscal e demais irregularidades quanto ao cumprimento das obrigações tributárias e fiscais, será facilitada às administrações fazendárias; de maneira que o cruzamento de informações ocorrerá por meio eletrônico e por um sistema criado para essa finalidade, e não mais de forma manual, como ainda acontece em grande parte dos casos nos dias atuais.

Os resultados obtidos na pesquisa apresentaram o fato de que o início de implantação do sistema ainda não proporcionou benefícios significativos aos participantes da pesquisa. Verificou-se que os contribuintes não obtiveram resultados satisfatórios em termos de redução no tempo de emissão de uma nota fiscal, maior agilidade e produtividade no recebimento de mercadorias e redução na aquisição de papel (incluindo formulários). Pode-se observar que os contribuintes que participaram da pesquisa obtiveram redução de custo razoável com a implantação do SPED; principalmente em relação ao espaço utilizado para armazenamento de documentos. Por outro lado, alguns profissionais alertaram sobre o investimento necessário da implantação do novo sistema, inclusive para substituir o armazenamento de documentos físicos pelo armazenamento de documentos digitais.

Embora os benefícios apontados pelo Governo não tenham sido percebidos como significativos no início de implantação, verificou-se que os contribuintes estão divididos em suas perspectivas quanto ao novo sistema. Em torno de 51,28 % dos contribuintes brasileiros pesquisados acreditam em uma melhora significativa na redução do número de obrigações acessórias e muitos têm a perspectivas de que terão benefícios no futuro, principalmente em relação à diminuição dos riscos de fraudes e a diminuição dos custos operacionais.

Para estudos futuros, sugere-se investigar a hipótese de que o contribuinte que implanta os três subprojetos SPED percebe um maior impacto positivo em relação aos aspectos operacionais (eficiência, produtividade, diminuição de erros) e materiais (gastos com papel e custo de arquivo).

REFERENCIAS

- BRANCO, L. O. de A. **Nota Fiscal Eletrônica e SPED: aspectos práticos e implicações tributárias**. 2008. Jus Navegandi. Disponível em: <<http://jus2uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10920>>. Acesso em: 20 ago. 2009.
- BRASIL. **O Gov.br** - Governo Eletrônico. Disponível em: <<http://www.governo.eletronico.gov.br/o-gov.br>>. Acesso em 26 nov. 2009a.
- BRASIL. **Nota fiscal eletrônica**. Disponível em <<http://www.nfedobrasil.com.br/pdf/CARTILHA%20SPED%20BRASIL.pdf>>. acesso em 10 set. 2009>. Acesso em 10 set. 2009b.
- BRITTO, D. **SPED – Sistema Público de Escrituração Digital**. 2008. Jus Vigilantibus. Disponível em <<http://jusvi.com/artigos/35924>>. Acesso em 21 set. 2009.
- CASTRO, M. G. **SPED - Sistema Público de Escrituração Digital. SPED – Digital Bookkeeping System**. Disponível em: <http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/anais/brasil/10_86.pdf> Acessado em: 22 Fev 2010.
- CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução 1.020**. Disponível em: <<http://cfc.org.br>> Acesso em: 19 Fev 2010.
- CHAHIN, A. *et al.* **E-gov.br: a próxima revolução brasileira**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- CHEN, Y. N.; CHEN, H. M.; HUANG, W.; CHING, R. K. H. E-Government Strategies in Developed and Developing Countries: An Implementation Framework and Case Study. **Journal of Global Information Management**. V. 14, No. 1, 23-46, January-March 2006.
- CHILE. *Perspectivas de La Factura Electrónica en Chile*. 2003. **Centro de Estudios de la Economía Digital**, Disponível em <<http://www.stanmetalcomputacion.cl/estudioFacturaElectronica.pdf>>. Acesso em 13 out. 2009.
- COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7a. Ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.
- DINIS, E. H. O governo eletrônico no Brasil: Perspectiva histórica a partir de um modelo estruturado de análise. **Revista de Administração Pública**. V.43, Fev. 2009.

- DUARTE, R. D. **Big Brother Fiscal na era do conhecimento**. 2a. Ed. Minas Gerais: Ideas@work, 2008.
- FERRER, F.; SANTOS, P. (org.). **E-government: O governo eletrônico no Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2004.
- FUGINI, M.G.; MAGGIOLINI, P.; PAGAMICI, B. Por que é difícil fazer o verdadeiro “Governo Eletrônico”? **Revista Produção**, v. 15, n. 03. 2005.
- HALDENWANG, C. Electronic Government (E-Government) and Development Does the Digital Divide Contribute to the Governance Divide? **Proceedings...** IN: EADI-conference in Ljubljana. 2004.
- HELBIG, N. C.; GIL-GARCÍA, J. R.; FERRO, E. Understanding the Complexity in Electronic Government: Implications from the Digital Divide literature. **Proceedings...** IN: Eleventh Americas Conference on Information Systems, Omaha, NE, USA August 11th-14th 2005.
- LEVIN, Jack. **Estatística aplicada a ciências humanas**. 2a. Ed. São Paulo, Harbra, 1987.
- RFB. Receita Federal do Brasil. **SPED**. Disponível em <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/apresentacao.htm>>. Acesso em 10 set. 2009.
- LAY, M.C.D.; REIS, A.T.L. Análise quantitativa na área de estudos ambiente-comportamento. **Ambiente Construído**. V. 5, No. 2, p. 21-36, abr./jun. 2005.
- MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 3a. Ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.
- SEPÚLVEDA, M.A.T.; VÁSQUEZ, A.V.; GUTIÉRRES, P.G. **Gobierno Electronico em Chile 2000-2005**. Chile: Maval. 2006.
- SCHEDLER, K.; SCHARF, M. C. Exploring The Interrelations Between Electronic Government And The New Public Management. A Managerial Framework For Electronic government. **Proceedings...** In: Conference Zurich, October 2001. Disponível em citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download;jsessionid
- SIQUEIRA, M.L. A Economia da Sonegação - Teorias e Evidências Empíricas. **Revista Economia Contemporânea**. 2005.
- URRUTIA, E.R. La Expectativa Mexicana en la construcción de la estrategia gobierno electrónico. **Programa de investigación em Telecomunicaciones Del CIDE**, 2005.
- WALTER, J.P.; RIBEIRO, O.D.J. Sistema Público de Escrituração Digital e Nota Fiscal Eletrônica: O Brasil evoluindo com o contribuinte. **Revista Eletrônica de Contabilidade da Universidade Federal de Santa Maria**, n. 02. Disponível em <<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIVn02/t008.pdf>>. Acesso em 21 set. 2009.