

CONTRIBUTION TO THE ANALYSIS OF THE REDUCING COSTS OF TAX COMPLIANCE AND INVESTMENTS IN PUBLIC SYSTEM OF BOOKKEEPING DIGITAL – SPED IN BRAZIL

CONTRIBUIÇÃO À ANÁLISE DA REDUÇÃO NOS CUSTOS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA E OS INVESTIMENTOS NO SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL – SPED NO BRASIL

Edson Sampaio de Lima

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Estado de São Paulo, Brasil

Napoleão Verardi Galegale

Centro Paula Souza e Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Estado de São Paulo, Brasil

Carlos Hideo Arima

Centro Paula Souza e Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Estado de São Paulo, Brasil

Pedro Luiz Côrtes

Universidade de São Paulo - ECA/USP, Estado de São Paulo, Brasil

ABSTRACT

The Public System of Digital Bookkeeping – SPED was developed with the intention of further integration between the tax administrations themselves, then between them and the taxpayers, through the use of technology and, consequently, socioeconomic data standard, in a single environment, raising the tax collection efficiency and reducing the costs of administration and compliance. This article intends to contribute to the analysis of public investments directed to the establishment and maintenance of the project, effectively resulted in a reduction in the costs of tax compliance, temporary and permanent. Survey method was used as a non-random mechanism for data collection, with a developed questionnaire containing 22 questions based on the prediction model regulatory impact developed and applied by the Australian Taxation Office – ATO in your country, adapted to identify cost reduction compliance related to three specific organizational aspects: People, Technology and Procurement of Consulting Services. The questionnaire was emailed to 20 people with executive position or managers directly involved in the project in SPED size businesses and distinct segment. Responded to the survey 20 of the 20

Manuscript first received/*Recebido em*: 21/04/2014 Manuscript accepted/*Aprovado em*: 28/03/2016

Address for correspondence / *Endereço para correspondência*

Edson Sampaio de Lima, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Estado de São Paulo, Brasil, – E-mail: edson.lima@spedson.com.br

Napoleão Verardi Galegale, Centro Paula Souza e Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Estado de São Paulo, Brasil - E-mail: nvg@galegale.com.br

Carlos Hideo Arima, Centro Paula Souza e Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Estado de São Paulo, Brasil) - E-mail: charima@uol.com.br

Pedro Luiz Côrtes, Universidade de São Paulo - ECA/USP, Estado de São Paulo, Brasil – E-mail: plcortes@usp.br

companies. The data collected were analyzed through descriptive and exploratory, in the latter case using the cluster analysis. The survey approach has met both the qualitative and the quantitative research. The results indicate that the SPED caused an increase in compliance costs temporary and permanent, mainly due to the implementation strategy defined and applied solely by the public administration. The analysis also allowed evidence that even if public investments directed to the implementation and maintenance of SPED are not comparatively similar to private investments directed to the same end, it shows a tendency to shift costs of administration for compliance costs for taxpayers.

Keywords: Public Digital Bookkeeping System; Cost of Compliance; Australian Taxation; Office. Federal Revenue of Brasil. e-Gov.

RESUMO

O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) foi desenvolvido com a intenção de prover maior integração entre as próprias administrações tributárias, depois entre elas e os contribuintes, através do uso de tecnologia e, conseqüentemente, de dados socioeconômicos padronizados num único ambiente, elevando a eficiência arrecadatória e reduzindo os custos de administração e de conformidade. Este artigo intenciona contribuir para a análise dos gastos públicos direcionados ao estabelecimento e manutenção do SPED quanto à efetividade da redução dos custos de conformidade tributária, temporários e permanentes. O método Survey não aleatório foi utilizado como mecanismo de levantamento de dados, com um questionário desenvolvido contendo 22 questões com base no modelo de previsão de impacto regulatório desenvolvido e aplicado pela *Australian Taxation Office* (ATO) em seu país, adaptado para identificar a redução nos custos de conformidade relacionados às três vertentes organizacionais específicas: Pessoas, Tecnologia e Contratação de Serviços de Consultoria. O questionário foi enviado por email a 20 pessoas com cargo de direção ou gerência envolvidos diretamente no projeto SPED em empresas de tamanho e segmento distintos. Responderam à pesquisa 20 das 20 empresas. As informações coletadas foram analisadas estatisticamente sob a ótica descritiva e exploratória, neste último caso utilizando-se da análise de *cluster*. A abordagem de pesquisa realizada atendeu tanto à pesquisa qualitativa como a pesquisa quantitativa. Os resultados obtidos indicam que o SPED provocou aumento dos custos de conformidade temporários e permanentes, sobretudo, devido à estratégia de implementação definida e aplicada unicamente pela administração pública. O estudo também evidenciou que, mesmo que os gastos públicos direcionados à implantação e manutenção do SPED não sejam comparativamente semelhantes aos gastos privados direcionados para o mesmo fim, demonstrou-se tendência de transferência dos custos de administração para os custos de conformidade dos contribuintes.

Palavras-chave: Sistema Público de Escrituração Digital; Custo de Conformidade; *Australian Taxation Office*; Receita Federal do Brasil. e-Gov.

1. INTRODUÇÃO

Há algum tempo, temas relacionados à alta carga tributária, que corresponde basicamente ao percentual de arrecadação sobre o Produto Interno Bruto (PIB), associados ao baixo índice de retorno em investimentos públicos beneficiando os contribuintes, têm predominado na pauta das discussões nas cadeiras tributárias. No Brasil, fatores como

federalismo, complexidade da legislação tributária e diversidade de normas federais, estaduais e municipais, contribuem para o elevado índice de infrações que aumentam, significativamente, o custo dos contribuintes.

Diante da complexidade tributária vivenciada pelas empresas, nacionais ou estrangeiras, estabelecidas em território brasileiro surgiu a necessidade de se realizar uma pesquisa para bem compreender como os investimentos públicos direcionados para este projeto reduziram os custos de conformidade dos contribuintes.

Essa pesquisa decorre do advento do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que se insere em um processo de evolução da administração tributária pública, amparada por pesados investimentos e constantes alterações na forma como os contribuintes se relacionam com ela.

Para direcionar melhor o estudo, o problema de pesquisa está representado por meio da seguinte questão principal: “Os investimentos públicos direcionados para o estabelecimento e manutenção do SPED foram (e estão sendo) convertidos em redução de custos de conformidade?”.

Para tanto, foram formuladas as seguintes proposições: a) O excesso de normas tributárias aumenta os custos de conformidade dos contribuintes e b) É comum a transferência dos custos de administração pública aos contribuintes.

Tais proposições formam o objetivo geral que consiste em: identificar a relação entre o grau de investimento público em SPED e a redução nos custos de conformidade dos contribuintes.

Quanto aos objetivos específicos, estes estão assim delineados: i) pesquisar os gastos públicos relacionados ao SPED; ii) pesquisar os gastos privados relacionados ao SPED; iii) comparar os gastos públicos e privados relacionados ao SPED.

A busca pelo desenvolvimento e implantação de mecanismos mais eficientes seria a estratégia mais adequada, considerando o atual nível da carga tributária brasileira e o limite de capacidade contributiva. Tendo isso em perspectiva, o uso crescente da tecnologia da informação tem promovido uma modernização das administrações fazendárias nos países em desenvolvimento como o Brasil. Muito embora a mais óbvia vantagem da informatização da administração pública seja o aumento da eficiência arrecadatória, não deveria ser este o único objetivo dos projetos de informatização tributária. Ela também pode aumentar a transparência da administração pública, melhorar o serviço ao contribuinte, além de tornar mais ágeis as comunicações entre as autoridades fiscais e o setor privado.

Na mesma linha das ações que se destinam a remover obstáculos administrativos e burocráticos ao crescimento econômico do País, pretende-se que o SPED possa proporcionar melhor ambiente de negócios, promovendo, especialmente, a modernização dos processos de interação entre as administrações públicas e a sociedade. Não obstante, especialmente no caso brasileiro, entende-se que esta iniciativa deveria orientar-se pelas prioridades das reformas tributárias necessárias antes da avaliação de implementação tecnológica e não deveria ser colocada em funcionamento antes de uma avaliação segura do seu impacto nos custos dos contribuintes.

É necessário identificar prematuramente as deficiências que possam estar relacionadas a problemas da política e, principalmente, da própria administração tributária

brasileira, detentora de um complexo sistema sufocado por uma imensa quantidade de atos legais, muitos deles subjetivos e dúbios.

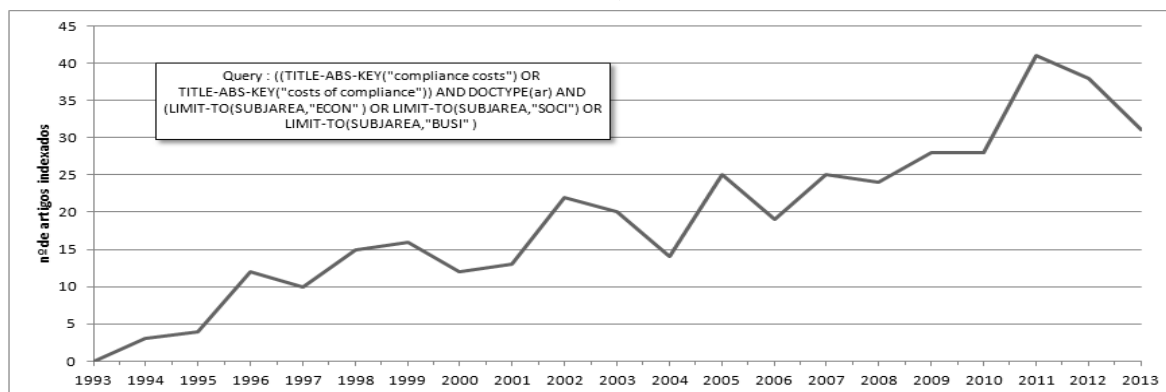
Metodologicamente, sem questionar os méritos do planejamento feito para o aperfeiçoamento da administração pública, este artigo apresenta os resultados de uma pesquisa classificada como bibliográfica, exploratória, qualitativa e quantitativa, suportada por consultas a órgãos públicos e uma pesquisa do tipo *survey* a empresas privadas, direcionada para um público específico de 20 profissionais com cargo de direção ou gerência envolvidos diretamente no projeto SPED em 20 empresas de tamanho e segmento distintos. O questionário contém 22 questões adaptadas do modelo de previsão de impacto regulatório desenvolvido pela *Australian Taxation Office – ATO*, utilizado para identificar como as novas disposições tributárias afetam os custos de conformidade dos contribuintes daquele país. Foi enviado por email aos respondentes, esclarecido através de ligações telefônicas e teve como objetivo levantar as evidências de aumento nos custos de conformidade temporários e permanentes dos contribuintes, especialmente aqueles relacionados à (i) contratação ou qualificação de pessoas, (ii) aquisição ou customização de *softwares* e *hardwares* e (iii) contratação de serviços de consultoria, decorrentes do início da obrigatoriedade do uso do SPED. Para isso, uma estratégia de pesquisa foi desenvolvida, contando com o suporte de bibliografia específica (Gerring, 2012; Sensing, 2011; Kumar, 2010; Woodside, 2010; Gerring, 2006; George & Bennett, 2005), iniciando-se pela revisão da literatura apresentada a seguir.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1. BREVE ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA SOBRE CUSTOS DE CONFORMIDADE

O tema “custos de conformidade” vem preocupando pesquisadores de maneira crescente. Levantamento efetuado na base Scopus (Figura 1), mostra uma tendência de crescimento de artigos científicos, desde os trabalhos de Ayres & Blackburn Hethcox (1994), Slemrod & Yitzhaki (1994) e Portney & Stavins (1994) até os trabalhos recentes de Salisbury (2013), Holland & Moore (2013), Cordery (2013), Clout, Chapple & Gandhi (2013) e De George, Ferguson & Spear (2013).

Figura 1 – Total de artigos científicos sobre “custos de conformidade” na base Scopus (1993 e 2013)



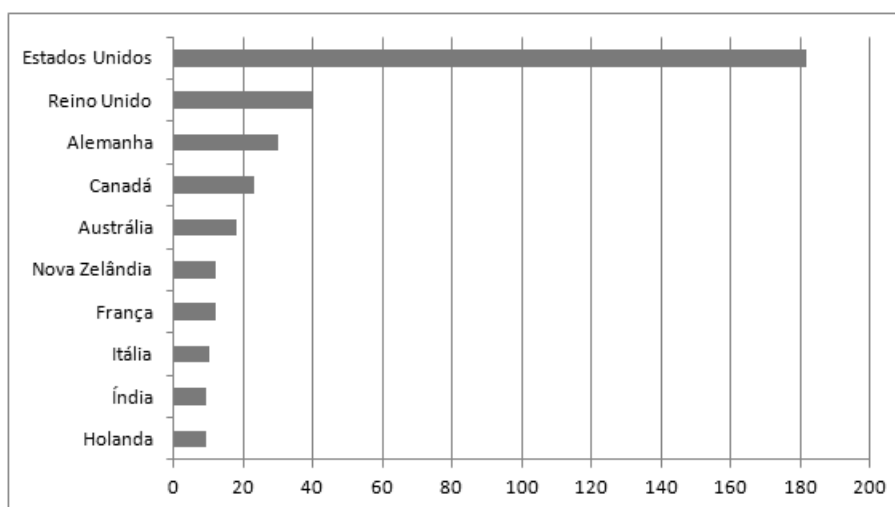
Fonte: resultado da pesquisa.

Dentre os trabalhos considerados na Figura 1, há estudos sobre taxação em diferentes países (Slemrod & Wilson, 2013), análises sobre regulação em sistemas bancários (Valencia, Smith & Ang, 2013), adaptação à Sarbanes-Oxley (Hostak, Lys, Yang & Carr, 2013), competitividade de países exportadores (Maskus, Otsuki & Wilson, 2013) e também trabalhos que tratam dos custos de conformidade decorrentes de regulamentos e acordos ambientais (Böhringer & Rutherford, 2013; Böhringer, Löschel, Moslener & Rutherford, 2009).

Há, também, trabalhos sobre a conformidade em processos de implantação de sistema de governo eletrônico ou e-gov (Bharosa et al., 2013), estudos sobre tributação eletrônica (Okafor, 2012) e os custos decorrentes (Dečman, Stare & Klun, 2010) sobre a confiabilidade de sistemas de e-gov (den Butter, Liu & Tan, 2012), adequação de pequenas e médias empresas às demandas governamentais pelo uso de sistemas eletrônicos (Kyobe, 2009) e estratégias para redução de custos em processo de intercâmbio eletrônico de dados com sistemas governamentais (Arendsen, Van Engers & Te Velde, 2006).

Embora seja maior a produção norte-americana sobre o tema, conforme pode ser visto na Figura 2, há outros países com produção relevante, mostrando que esse é um assunto que vem sendo estudado em diversos continentes.











Figura 2 – Artigos científicos sobre “custos de conformidade” por país na base Scopus (1993 e 2013)



Fonte: resultado da pesquisa.

Quanto às áreas em que o tema é mais abordado, verifica-se uma predominância das áreas de negócios, finanças, política econômica e administração pública, embora a área ambiental também esteja presente com relevância. (Tabela 1).

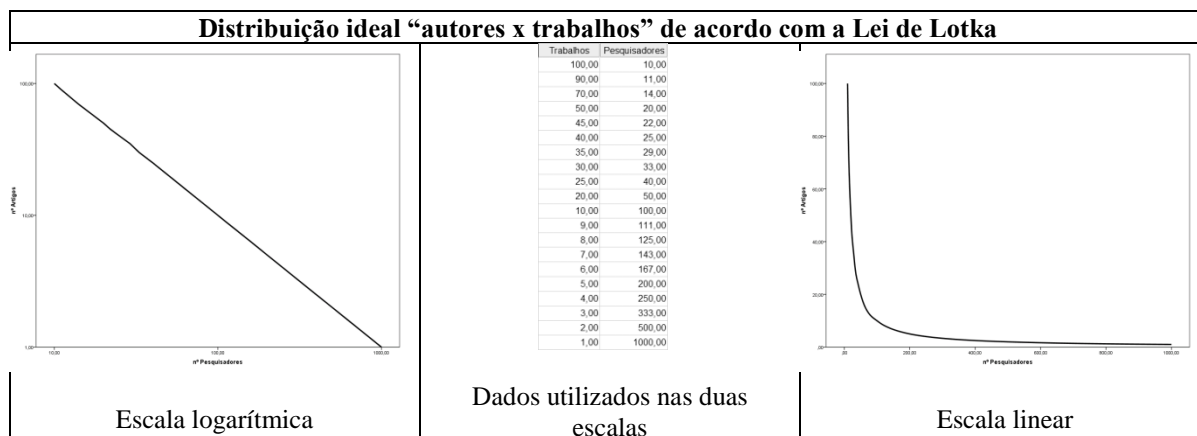
Tabela 1 – Categorias da *Web of Science* com artigos científicos sobre “custos de conformidade”

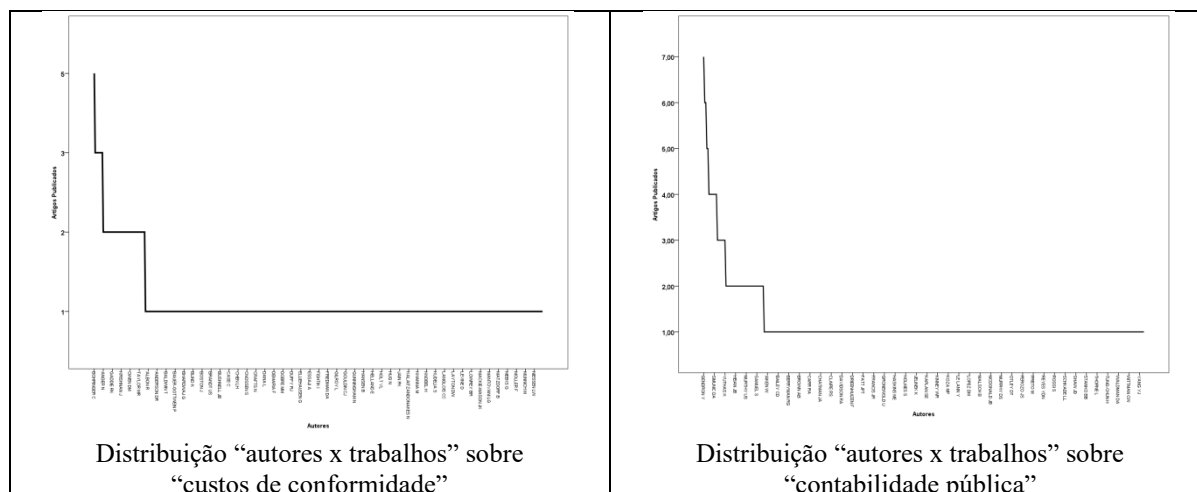
Categorias da Web of Science	%	Gráfico de barras
Economia	38.1 %	
Estudos Ambientais	19.2 %	
Finanças	18.1 %	
Ciências Ambientais	13.3 %	
Administração Pública	9.1 %	
Política Econômica Agrícola	5.6 %	
Combustíveis	5.6 %	
Ciências Política	5.6 %	
Legislação	5.3 %	
Negócios	5.1 %	

Fonte: resultado da pesquisa.

Esse interesse crescente, entretanto, não significa que essa área do conhecimento científico esteja necessariamente consolidada. Para melhor compreender o estágio de maturação de uma determinada área ou tema científico, é interessante utilizar a Lei de Lotka. Segundo ela, em grupos científicos mais desenvolvidos, alguns poucos autores tendem a concentrar uma produção científica elevada, cabendo aos demais uma produção mais reduzida (Urbizagástegui-Alvarado, 2002).

A Tabela 2 mostra, como referência, como seria a distribuição ideal da produção de uma área consolidada. Nessa mesma tabela, verifica-se a distribuição “autores x trabalhos” sobre “custos de conformidade”, distanciando-se do modelo ideal proposto pela Lei de Lotka. Como referência adicional, tem-se a distribuição “autores x trabalhos” sobre “contabilidade pública” que, embora ainda não seja igual ao modelo ideal, dele se aproxima mais, por tratar-se de uma área mais tradicional em termos de produção científica. Isso mostra que a temática “custos de conformidade” está em plena evolução, com a participação de novos autores, situação essa que é reflexo do crescente interesse que o assunto vem despertando.

Tabela 2 – Lei de Lotka aplicada à produção sobre “custos de conformidade” na *Web of Science*



Fonte: resultado da pesquisa.

Ao associar a busca ao tema “governo eletrônico” (e-gov), verifica-se a existência de trabalhos com abordagens diferenciadas. Há estudo sobre barreiras para a adoção de sistemas eletrônicos de alfândega (Urciuoli, Hintsa & Ahokas, 2013); análise sobre a utilização do padrão XBRL a fim de incrementar a transparência em sistemas e-gov (Chen, 2012); avaliação sobre o incremento no nível de participação popular e facilidade de acesso (Panagiotopoulos, Moody & Elliman, 2012; Kuzma, 2010; Jaeger, 2008); verificação da interoperabilidade de sistemas de governo eletrônico (Ray, Gulla, Dash & Gupta, 2011; Fedorowicz, Gogan & Culnan, 2010); análise de segurança (Hulitt & Vaughn, 2010). Igualmente, há estudos que avaliam o grau de complexidade dos sistemas de governo eletrônico (Lee & Rao, 2009), análise de eficiência (Hsu, Chen, & Wang, 2009; Zarei & Ghapanchi, 2008) e estratégias de implantação (Laia, Cunha, Nogueira & Mazzon, 2011), para citar alguns dos artigos mais recentes.

2.2. OS CUSTOS DE CONFORMIDADE ÀS DISPOSIÇÕES TRIBUTÁRIAS

Os custos de conformidade à tributação correspondem ao custo dos recursos necessários ao cumprimento das determinações legais tributárias pelos contribuintes. Para melhor compreender o seu significado e sua abrangência houve recorrência a alguns textos clássicos (Bertolucci & Nascimento, 2002; Bertolucci, 2001; Sandford, 1989).

Os custos dos recursos empregados para operar o sistema tributário ou um tributo individual, que poderiam ser poupados se os tributos não existissem, denominam-se custos operacionais tributários (Sandford, 1989). Nesta categoria, segundo Bertolucci (2001), estão contemplados: *a*) os custos administrativos, que representam os recursos do Poder Público que são destinados a legislar (Poder Legislativo); arrecadar e controlar (Poder Executivo) e julgar (Poder Judiciário) as questões relativas a tributos. Em um país federativo como o Brasil, esses custos são multiplicados por 27 estados e mais de 5.500 municípios; *b*) os custos de conformidade, que abrangem as pessoas físicas e jurídicas que têm de cumprir as obrigações principais e acessórias definidas pelo Poder Público e que representam o sacrifício de recursos para atender às disposições legais. Este último, objeto de investigação deste estudo, são conhecidos no exterior, como *compliance costs of taxation*. Bertolucci (2001, p.14) avalia que “o termo é ambíguo tanto em inglês como em português, mas deve ser compreendido como o custo de conformar a atividade às normas tributárias, de acordo com a forma estabelecida pelo Poder Público”.

Os custos de conformidade, na concepção de Sandford (1989), podem ser classificados como monetários diretos, temporais e psicológicos: *a)* os custos monetários diretos estão relacionados à contratação ou qualificação de profissionais que apoiem na elaboração e entrega de obrigações tributárias acessórias, mesmo que sejam recursos externos; *b)* os custos temporais têm a ver com o tempo dispensado para executar as atividades tributárias; *c)* os custos psicológicos correspondem ao estado de ansiedade dos contribuintes ao cumprir disposições tributárias complexas, imaginando que possam ser intimados a prestar esclarecimentos.

Bertolucci (2001) afirma que outro conceito levantado por Sandford (1989) é a distinção entre custos temporários e permanentes. Para ele: *a)* são temporários aqueles custos que decorrem de alterações da legislação e que incluem a análise das mudanças – com eventual consulta a escritórios externos de advogados ou auditores – a tomada de decisões relativas, o treinamento do pessoal, a compra de ativos e *softwares* necessários ao cumprimento das novas atividades e a fase de treinamento, com níveis de produtividade inferiores aos que serão atingidos quando a rotina já estiver implantada; *b)* são permanentes os custos que continuam depois que as rotinas foram incorporadas à cultura da entidade e se atingiram o nível de eficiência adequado.

No Brasil, alguns estudos foram conduzidos em busca de um melhor entendimento sobre o tema. Cianfanelli, Pessoa & Muritiba (2010) estudaram o custo de conformidade envolvendo o Imposto Sobre Serviços (ISS) e a ocorrência da guerra fiscal envolvendo esse tributo. Miyoshi & Nakao (2012) avaliaram os riscos relacionados à conformidade tributária no Estado de São Paulo. Maia, Pessoa, Santos & Cabral (2008) analisaram os custos de conformidade à tributação em uma empresa de saneamento. Ribeiro (2012) ponderou sobre como a utilização das tecnologias da informação aumenta a eficiência dos órgãos arrecadadores, embora seu uso desordenado possa afrontar direitos fundamentais dos contribuintes e o livre exercício da atividade econômica.

Um dos estudos nacionais, amplamente referenciado, foi desenvolvido por Bertolucci & Nascimento (2002). Os autores argumentam que “os custos de conformidade são fortemente regressivos penalizando muito mais as empresas menores” (Bertolucci & Nascimento, 2002, p. 63). Prosseguindo, os autores avaliam que as empresas menores, com receita bruta de até R\$ 100 milhões/ano, têm uma incidência de 1,66% dos custos de conformidade em relação à receita operacional bruta, o que se estenderia a 5,82% do PIB. Embora a pesquisa já tenha mais de dez anos, a prática profissional permite inferir que esse cenário pode ser ainda pior nesta segunda década do século XXI.

De acordo com dados divulgados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), em 1º de março de 2013, o PIB brasileiro de 2012 cresceu 0,9% em relação ao ano anterior - um crescimento econômico relativamente fraco, ficando abaixo dos 2,7% de 2011. Em valores correntes, o PIB brasileiro atingiu R\$ 4,403 trilhões. Tendo por base a métrica encontrada nos estudos de Bertolucci (2001), somente em 2012, aproximadamente R\$ 66 bilhões do PIB foram desperdiçados com os custos de conformidade. Diante do exposto, o objetivo do próximo tópico é justamente destacar a importância de se definir melhor as políticas públicas que poderiam ser desenvolvidas para reduzir, ao mínimo, o desperdício de recursos do país, tendo por base a experiência da *Australian Taxation Office* (ATO).

2.3. O EXEMPLO DA AUSTRALIAN TAXATION OFFICE

O *Australian Taxation Office* (ATO) é a agência do governo australiano responsável pela administração das principais receitas públicas, semelhante à Secretaria da Receita Federal do Brasil, estando subordinada ao Tesouro da Austrália, correspondente ao Ministério da Fazenda no Brasil. Sua principal função é gerir e moldar sistemas de imposto sobre o consumo e os serviços de fundos de aposentadoria para os australianos, incluindo as declarações fiscais e de atividades. Esta agência chama a atenção pela maneira como materializa seus valores e sua missão. A preocupação com o contribuinte é semelhante à preocupação que as grandes empresas do mundo têm com os seus principais clientes.

Com um sistema tributário não tão simples, mas também não tão complexo como o brasileiro, a ATO entende que a melhor política de administração pública tributária seja a de avaliar, antecipadamente, o possível impacto que uma nova norma tributária causará aos contribuintes.

Segundo Bartley & Wirth (2013), essas preocupações decorrem, em parte, dos impactos que a complexidade da legislação tributária e os custos de conformidade têm sobre o bem-estar dos australianos através da eficiência econômica reduzida, o patrimônio reduzido e aumento do risco de não cumprimento. Os autores entendem que os contribuintes podem conduzir seus negócios buscando reduzir a complexidade tributária, evitando atividades em que se considera a existência de uma burocracia excessiva. Eles podem decidir não cumprir os requisitos da legislação tributária, considerando que os custos de serem pegos são menores do que os custos de conformidade. Alguns podem ser avessos ao risco e, realmente, pagar mais tributo do que formalmente necessário para evitar o risco de ser penalizado pela sua má interpretação da legislação tributária complexa. (Bartley & Wirth, 2013). Isso fica evidente no trabalho de Lanis & Richardson (2013), quando avaliaram diferentes níveis de comportamento de empresas australianas em relação à estratégia tributária.

O Tesouro da Austrália e a ATO desenvolveram, então, procedimentos para aumentar a ênfase dada à complexidade fiscal e aos impactos nos custos de conformidade, para que, com esses indicadores, pudessem propor melhores políticas fiscais (Handley & Maheswaran, 2008).

Durante a realização deste foi feito contato com o Sr. Andrew Wirth (*Senior Advisor* da ATO) que disponibilizou e autorizou o uso do estudo *Integrating Complexity and Compliance Cost Considerations into Tax Policy* (Bartley & Wirth, 2013), bem como respondeu aos questionamentos sobre a aplicabilidade da metodologia desenvolvida pelo departamento do Tesouro Australiano e pela ATO em estimar os impactos de custos de cumprimento das propostas de novos impostos ou obrigações acessórias.

O estudo de Wirth (2013) conclui que, quanto maior for a taxa de mudança, será mais difícil e levará mais tempo até que os contribuintes compreendam as suas obrigações, representando um desvio de recursos de atividades mais produtivas. Na prática, porém, os custos de conformidade monetários e o custo de oportunidade do tempo dos indivíduos são mais facilmente observáveis e mensuráveis do que a maioria dos impactos não-monetários (Holland & Moore, 2013; Palil, Ramli, Mustapha & Hassan, 2013). Assim, a metodologia de avaliação da ATO concentra-se, principalmente, sobre os custos monetários e de oportunidade de observância das propostas tributárias.

A pesquisa também diferencia, para fins de medição, o impacto direto de novas disposições tributárias sobre os contribuintes afetados por ela e os impactos indiretos sobre

os outros contribuintes que, por operacionalizar com o primeiro, são afetados. Outro ponto de importante avaliação é que o impacto incremental no custo de cumprimento de uma proposta pode ser influenciado não só pela proposta em si, mas, também, a maneira como é implementada. Esta análise está completamente associada à taxa de mudança, ou seja, um pacote de alterações às disposições fiscais de um determinado tributo ou obrigação acessória poderá vir a ter um impacto significativamente menor no custo de cumprimento, do que se as alterações forem implementadas individualmente ao longo de um período de tempo. Isso reflete em economia de tempo, aprendizagem e ajustes nos sistemas de informação.

2.4. O SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL - SPED

A descentralização promovida pelo sistema tributário brasileiro aumentou significativamente os custos de administração fazendária nos diversos âmbitos de governo. Em consequência, elevou os custos de cumprimento dessas normas por parte dos contribuintes. Diante do reclame social por uma reforma tributária e da necessidade existencial de se modernizar, o Estado procurou meios de remover obstáculos administrativos e burocráticos, integrando o público e o privado, com foco direcionado, quase que exclusivamente, para uma redução expressiva dos custos de administração, bem como no aumento de sua eficiência arrecadatória (Laia, Cunha, Nogueira & Mazzon, 2011).

Tal movimentação impulsionou a edição da Emenda Constitucional nº 42, aprovada em 19 de dezembro de 2003, que determinou às Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios que atuassem de forma integrada, compartilhando cadastros e informações fiscais entre elas. Com previsão constitucional, tecnologia de ponta disponível, interesse político e financiamento, o Secretário da Receita Federal, os Secretários de Fazenda dos Estados e Distrito Federal e o representante das Secretarias de Finanças dos Municípios das Capitais se reuniram para planejar o melhor meio de cumprir o disposto constitucional (Tourinho, Alves & Silva, 2010).

Em seguida foram aprovados dois protocolos de cooperação técnica. O primeiro tratou das questões relacionadas ao sincronismo das diversas bases cadastrais das administrações públicas. O segundo, mais generalista, procurou discorrer sobre o plano de desenvolvimento de métodos e instrumentos que atendessem aos interesses dos respectivos entes públicos. Um ano depois, em outra reunião semelhante, definiu-se o modelo de implantação da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), em substituição ao seu equivalente em papel, e do Sistema Público de Escrituração Digital (Borges, Mario, Cardoso & Aquino, 2010). Todas, portanto, foram ações que visaram apenas reduzir o custo de administração tributária e a sociedade sequer participou.

Com a edição do Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, foi instituído formalmente o Sistema Público de Escrituração Digital que, de maneira ampla, previa a modernização do cumprimento das obrigações acessórias, incluindo a certificação digital de documentos eletrônicos. Sendo uma entidade máxima que proporciona a interconexão de vários componentes individuais, de modo a possibilitar a construção de um todo, pode-se afirmar que o SPED é um ambiente virtual único, no qual os contribuintes de todos os tamanhos, de todas as naturezas e de todas as regiões brasileiras apresentam suas diversas

obrigações acessórias, evidentemente somente aquelas padronizadas, naturais do próprio projeto, às administrações públicas.

A “Nota Fiscal Eletrônica”, a “Escrituração Contábil Digital”, a “Escrituração Fiscal Digital do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços), do IPI” (Imposto sobre Produtos Industrializados) e a “Escrituração Fiscal Digital das contribuições para o PIS (Programa de Integração Social), COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e Previdenciárias incidentes sobre a Receita” são exemplos de obrigações acessórias naturais ao ambiente SPED.

A Nota Fiscal Eletrônica foi desenvolvida para substituir a Nota Fiscal Mercantil impressa, exigida das empresas, sobretudo, daquelas que figuram como contribuintes do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), para abastecer a comercialização e a movimentação de mercadorias, pelo seu equivalente eletrônico. Este foi o primeiro subprojeto associado ao ambiente SPED e, sem dúvida, foi o mais crítico e que mais beneficiou, tanto os contribuintes quanto a administração pública.

Para os contribuintes, a mudança significou reestruturar a forma como realizam a emissão de documento fiscal, o que impacta atividades cruciais como faturar. Antes da obrigatoriedade da Nota Fiscal Eletrônica, os contribuintes precisavam solicitar ao administrador público do seu Estado autorização para imprimir, somente em gráfica autorizada, blocos com considerável quantidade de documentos fiscais. A emissão, portanto, estava sujeita apenas a um risco: não ter acompanhado o estoque de documentos fiscais impressos.

Com a obrigatoriedade da Nota Fiscal Eletrônica, os contribuintes passaram a ter a necessidade de solicitar autorização à administração pública para emitir documento por documento, o que demandava alta disponibilidade de internet (salvo nas emissões por contingência) e *software* de emissão e envio de mensagens (salvo pelo interesse na utilização do emissor *on line* público).

Por outro lado, os custos de administração relacionados à Nota Fiscal Impressa, provenientes das atividades de identificar documentos fiscais emitidos de forma incorreta, ou mesmo as que deveriam ter sido emitidas e não foram, acredita-se, eram substanciais. O compartilhamento das informações entre os entes públicos era praticamente inexistente. Essas dificuldades relacionadas ao documento impresso serviram de base para a prática da evasão tributária, justificando o desenvolvimento rápido do projeto. O próximo passo adotado foi determinar um modelo de inclusão dos contribuintes na obrigatoriedade, o que ocorreu gradualmente, por atividade econômica, das mais complexas para as mais simples.

A Escrituração Contábil Digital foi desenvolvida com o apoio técnico do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), do Departamento Nacional de Registro do Comércio (DNRC) e sob a responsabilidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), com um objetivo semelhante ao processo da Nota Fiscal Eletrônica de substituição de documentos impressos.

O modelo de inclusão dos contribuintes na obrigatoriedade também ocorreu de forma gradual, só que pelo regime de tributação, limitado, atualmente, às empresas sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real, pequena parcela do mercado empresarial brasileiro, mas com representatividade contributiva (Ruschel, Frezza & Utzig, 2011) e, desde a competência de 2014, às empresas sujeitas à tributação do Imposto de

Renda com base no Lucro Presumido que distribuíram lucros maior do que o percentual de presunção excluindo os tributos em pelo menos um dos períodos do ano.

A Escrituração Fiscal Digital do ICMS e do IPI também é um arquivo digital, constituído por um conjunto de escriturações de documentos fiscais, de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, de controle da produção e do estoque, de inventário e de outras informações de interesse dos administradores das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Assim como nos projetos citados anteriormente, a Escrituração Fiscal Digital do ICMS e do IPI veio para substituir as obrigações já existentes, que eram elaboradas e entregues em formato impresso, pelo seu equivalente eletrônico, no âmbito Estadual. Quanto ao método de inclusão dos contribuintes, o Convênio ICMS nº 143, de 15 de dezembro de 2006 (Confaz, 2006), já revogado pelo Ajuste SINIEF 2, de 3 de abril de 2009, estabeleceu que, a partir de 2009, todos os contribuintes do ICMS e do IPI estariam obrigados à Escrituração Fiscal Digital do ICMS e do IPI, deixando a cargo de cada Unidade da Federação limitar, dispensar ou mesmo adiar a obrigatoriedade. Entretanto, o Protocolo ICMS 3, de 1º de Abril de 2011 determinou, com raríssimas exceções, que todos os contribuintes do ICMS e do IPI estejam obrigados à entrega da referida escrituração a partir da competência de janeiro de 2014 e todas as empresas optantes pelo Regime Simplificado de Tributação - Simples Nacional – salvo aquelas que estiverem impedido de recolher o ICMS por este regime na forma do parágrafo 1º do artigo 20 da Lei Complementar nº 123/2006, a partir da competência de janeiro de 2016.

A Escrituração Fiscal Digital das contribuições para o PIS/PASEP, COFINS e Previdenciárias incidentes sobre a Receita, tem sido, das obrigações citadas, a mais impactante nas atividades contábeis. Diferentemente dos subprojetos já destacados, ela não veio para substituir alguma outra obrigação já existente em meio impresso. Trata-se de um arquivo digital, instituído na era do SPED e deve, por obrigação legal, ser utilizado pelas pessoas jurídicas de direito privado na escrituração da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, nos regimes de apuração não cumulativo, cumulativo ou misto, com base no conjunto de documentos e operações representativos das receitas auferidas, bem como dos custos, despesas, encargos e aquisições geradores de créditos da não cumulatividade. (Receita Federal do Brasil, 2010).

O modelo de inclusão dos contribuintes na obrigatoriedade também ocorreu de forma gradual e pelo critério baseado no regime de tributação, e vem avançando atualmente às empresas sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real, Presumido e Arbitrado. Com o advento da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, nos artigos 7º e 8º, a referida obrigação passou a contemplar também a escrituração digital da contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, incidente nos setores de serviços e indústrias, no auferimento de receitas referentes aos serviços e produtos nela relacionados, o que potencializa a abrangência da obrigação. (Brasil, 2011).

A Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013 revogou a Instrução Normativa RFB nº 1.353/2013 que havia instituído a então Escrituração Fiscal Digital do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica (EFD-IRPJ) e instituiu Escrituração Contábil Fiscal – ECF – determinando que todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, exceto aquelas optantes pelo Simples Nacional, estejam obrigadas a informar nela, a partir da competência de 2014, todas as operações que influenciam a composição da base de cálculo e do valor devido do

Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), bem como o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e o Livro de Apuração da Contribuição Social (LACS). Esta mesma disposição tributária extinguiu a incômoda Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ. (Receita Federal do Brasil, 2014).

O Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT), a Nota Fiscal Eletrônica de Serviços (NFS-e), o Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), bem como a ECF apresentada no parágrafo anterior merecem atenção, muito embora não estejam destacados nesta pesquisa.

Outro projeto, tão complexo quanto os já citados, em fase avançada de implantação pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), a Caixa Econômica Federal (CEF), do Conselho Curador do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), o Comitê Diretivo do e-Social, bem como a Justiça do Trabalho, em especial no módulo relativo ao tratamento das Ações Reclamatórias Trabalhistas é a Escrituração Digital das obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas, mais conhecida como e-Social.

Instituído pelo Decreto nº 8.373, de 11 de dezembro de 2014, o e-Social é o instrumento de unificação da prestação das informações referentes à escrituração das obrigações fiscais, previdenciárias e trabalhistas e tem por finalidade padronizar sua transmissão, validação, armazenamento e distribuição, constituindo ambiente nacional semelhante ao SPED. Na prática, o e-Social transformará a forma de preenchimento e entrega de formulários e declarações relativas aos trabalhadores, unificando, em uma única plataforma, informações atualmente prestadas separadamente à Previdência Social, à Receita Federal e ao Ministério do Trabalho e tornará mais célere a relação entre a administração privada, pública e o trabalhador.

A Resolução nº 1, de 24 de junho de 2015, expedida pelo Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda em nome do Comitê Gestor do e-Social dispõe que a obrigatoriedade se iniciará com as empresas que faturaram acima de R\$ 78 milhões no exercício de 2014, depois as demais empresas, exceto aquelas que figuram no Simples Nacional, que serão tratadas em momento futuro. Os primeiros obrigados deverão, a partir da competência de setembro de 2016, transmitir os primeiros eventos do empregador. As demais empresas, a partir da competência de janeiro de 2017.

Como é possível observar, a administração tributária pública está investindo muitos recursos no Projeto SPED buscando, principalmente, reduzir os custos administrativos e aumentar a eficiência dos processos de arrecadação, mas, de uma maneira que possa também beneficiar, de forma direta, a sociedade. Um dos benefícios mais esperados, sobretudo pelas empresas, é a racionalização das obrigações acessórias, uma das propostas de valor do Projeto SPED.

2.5. ADERÊNCIA DO SPED AO ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

No Brasil, a maioria dos contribuintes, principalmente aqueles estabelecidos próximos dos grandes centros, já se utiliza dos recursos tecnológicos disponíveis para efetuar tanto as suas transações comerciais, quanto sua escrituração fiscal e contábil. O desenvolvimento e a implantação do SPED não têm enfrentado grandes dificuldades.

No tocante às múltiplas competências tributárias, cuja interação se tornou fator crítico de sucesso do projeto SPED, pelos exemplos colhidos com a implantação das obrigações acessórias já estabelecidas neste ambiente, pode-se afirmar que o dispositivo constitucional tem sido cumprido. Entretanto, o Sistema Tributário Brasileiro possui, além das múltiplas competências e dos inúmeros tributos que precisam ser administrados, uma vasta malha de atos legais emitidos em todo momento e que impactam diretamente o desenvolvimento sustentável de um projeto como o SPED. Segundo o IBPT (2013), desde a promulgação da Carta Magna de 1988, foi editada uma média de 30 normas tributárias a cada dia (ou 1,25 a cada hora).

Atualizar-se frente a este volume de alterações legais ainda é difícil e custoso, pois, geralmente, é feito por pessoas e não sistemas, o que torna o processo mais suscetível a erros. Nesse sentido, o desenvolvimento do SPED não trouxe mudanças significativas, sendo ele próprio mais um mecanismo de publicação de normas. Como exemplo, a Instrução Normativa nº 787 de 19 de novembro de 2007, instituidora da Escrituração Contábil Digital sofreu, em apenas cinco anos de existência, mais de seis alterações legais diretas, enquanto que a Escrituração Fiscal Digital do ICMS e do IPI sofreu, no mesmo período, mais de 32 alterações legais diretas.

A complexidade e custos de conformidade e os *trade-offs* deveriam sensibilizar os formuladores de políticas públicas, estimulando-os na busca pelo ponto de equilíbrio dos benefícios esperados com o projeto SPED. Isso é necessário antes de se efetuar uma reforma mais ampla no próprio ordenamento tributário existente, cujo processo de consolidação e revisão sequer foi iniciado, ou, pelo menos, não tem obtido o mesmo destaque.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Este artigo apresenta resultados de uma pesquisa bibliográfica, exploratória-descritiva, qualitativa e quantitativa, suportada por consultas aos órgãos públicos e por uma pesquisa do tipo *survey* em empresas privadas.

É bibliográfica por procurar fundamentar teoricamente o objeto de estudo, sobretudo no que diz respeito ao conceito de custo de conformidade, contribuindo com elementos que subsidiam a análise futura dos dados obtidos. Quanto aos objetivos, é classificada como exploratória-descritiva por tratar de um tema aplicado às ciências sociais ainda pouco explorado em que se procurou descrever aspectos ou comportamentos de uma determinada população e pela necessidade de tornar o problema mais familiar e explícito, contribuindo para o seu aperfeiçoamento (GIL, 2005).

Já o procedimento aplicado foi baseado no método *Survey* de coleta de dados, direcionado para um público específico por conveniência, já que o estudo realizado visa compreender o comportamento de uma amostra relativamente pequena, inserida numa população grande, utilizando-se como método a coleta de dados.

Uma *Survey* exploratória-descritiva ocorre com o intuito de antecipar a percepção sobre um dado tema e fornecer as bases para uma pesquisa mais aprofundada, ou quando, geralmente, não existem modelos e nem conceitos a serem medidos em relação ao fenômeno de interesse, como melhor medí-lo ou como descobrir novas facetas do fenômeno em estudo (Forza, 2002). Outra razão pela escolha de uma *Survey* exploratória-

descritiva é que este tipo de pesquisa pode, também, contribuir na descoberta ou no fornecimento de evidências preliminares que associem os conceitos entre si e, posteriormente, ajudem a explorar o limite válido de uma teoria.

No que diz respeito à abordagem qualitativa, ela permite descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais (Richardson (2007)). Além disso, possibilita uma análise com maior profundidade sobre os fenômenos que estão sendo estudados, sobretudo em pequenas amostras, o que permite melhor compreensão do contexto do problema (Malhotra, 2006).

Por outro lado, a abordagem quantitativa, também empregada, caracteriza-se pela quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como distribuição normal, percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc. (Richardson 2007). É feita para o desenvolvimento do conhecimento através de raciocínio de causa e efeito, hipóteses e questões, mensuração de variáveis, redução de variáveis específicas, observação e teste de teorias (Cresswell, 2007).

3.1. DEFINIÇÃO DA AMOSTRA E COLETA DE DADOS

A pesquisa foi conduzida entre Janeiro e Setembro de 2013. Iniciou-se com a coleta de dados sobre os gastos públicos com o projeto SPED.

O projeto SPED recebeu volume considerável de recursos públicos desde a sua concepção; recursos estes provenientes, principalmente, se não tão somente, da arrecadação tributária realizada sobre contribuintes iguais às empresas participantes desta pesquisa. Entretanto, esses gastos não estão claros para a sociedade em nenhum dos relatórios contábeis públicos. A análise dos dados disponíveis nos sites e nos relatórios contábeis da Secretaria da Receita Federal, da Controladoria Geral da União, do Ministério da Fazenda e do SERPRO - Serviço Federal de Processamento de Dados - gerou um resultado, ainda que útil, pouco representativo e muito menos confiável. Não obstante, a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, mais conhecida como Lei de Acesso à Informação, cujo objetivo principal é dispor sobre os procedimentos a serem adotados pelos órgãos públicos a fim de garantir ao cidadão o acesso às informações que julgar pertinente obter conhecimento, desde que elas existam, apresentou-se como uma rota provável.

A primeira consulta, registrada pelo protocolo nº 16853.006984/2012-83 de 24 de agosto de 2012, foi respondido em 2 de janeiro de 2013 e teve como resposta do SERPRO, que provê a infraestrutura tecnológica, o desenvolvimento e a manutenção dos sistemas, que os custos relativos ao projeto SPED foram de 157 milhões de reais e, para 2012, estavam estimados em 41,7 milhões de reais. A segunda consulta, registrada pelo protocolo nº 16853.000041/2013-28 insistiu no esclarecimento e no detalhamento dos valores informados, dessa vez por natureza. A resposta, obtida em 29 de agosto de 2013 informa que os investimentos realizados desde o início do projeto SPED até agosto de 2013 foram na ordem de R\$ 388.097.363,22, sendo que, desse montante, R\$ 73.879.123,69 foram destinados para a categoria desenvolvimento, R\$ 144.747.013,35 para a aquisição de infraestrutura e R\$ 52.805.678,66 para contratar ou qualificar servidores públicos.

Em paralelo com a coleta de dados sobre os gastos públicos, foi definida uma amostra de 20 empresas previamente selecionadas por conveniência, qualificadas por meio

de telefonemas feitos diretamente aos gestores das áreas Contábil, Tributária, Fiscal, Financeira, Tecnologia da Informação e de Recursos Humanos. Em seguida, foi enviado a todos os participantes qualificados um e-mail contendo o link para acesso à pesquisa via internet, bem como as orientações quanto ao seu preenchimento. As respostas foram coletadas até meados de Setembro de 2013 com a efetiva participação de todas as empresas da amostra. Na sequência, deu-se a organização, o tratamento e análise estatística descritiva dos dados, contando com o suporte de bibliografia específica (Field, 2013; Hair Jr, Black, Babin & Anderson, 2013; Dancey & Reidy, 2006).

O primeiro bloco de questões da pesquisa foi direcionado para caracterizar a amostra, permitindo uma análise qualitativa que evidenciasse possíveis desvios que pudessem invalidar análises futuras, sobretudo, da obrigatoriedade das empresas pesquisadas ao SPED e, conseqüentemente, seu impacto nos custos de conformidade.

A exigência ao SPED, especialmente das obrigações acessórias sob a administração direta da Receita Federal, está estritamente relacionada ao regime tributário que a empresa adotou, por opção ou obrigação. Este, por sua vez, está diretamente arrolado à atividade preponderante e, igualmente, ao planejamento tributário elaborado pelas empresas, com base na faixa de faturamento estimado por elas, já que está diretamente pautado no montante de tributos que ela terá que recolher aos cofres públicos. No que diz respeito às atividades preponderantes, observou-se uma distribuição normal entre elas, destacando o segmento de Serviços, como segue: Construção Civil (5%); Logística (5%); Locação (5%); Importadora (5%); Serviços Financeiros (5%); Indústria (10%); Comércio (15%); *Software Houses* (20%) e Serviços de Consultoria e Escritório Contábil (30%).

A atividade preponderante precede a faixa de faturamento, bem como a opção do contribuinte, na definição do regime tributário. Sendo assim, a primeira análise realizada proporcionou verificar que uma das atividades identificadas na pesquisa (serviços financeiros) define, por obrigação legal, que o regime tributário praticado pela empresa deve ser o Lucro Real independente da faixa de faturamento. Da população pesquisada, 55% estão enquadradas no regime de tributação baseada no Lucro Real, enquanto que 25% figuram no Lucro Presumido e 20% no Simples Nacional.

Exceto pela empresa cuja atividade preponderante relacionada a serviços financeiros está obrigada ao Lucro Real, a análise subsequente procurou evidenciar, com base no faturamento anual declarado, se alguma empresa estaria enquadrada no regime tributário inadequado, já que as de menor porte, cujo faturamento não ultrapassasse R\$ 2,4 milhões anuais deveriam, embasadas num bom planejamento tributário, figurar no Simples Nacional, as de médio porte, com faturamento entre R\$ 2,4 milhões e R\$ 48 milhões no Lucro Presumido ou Real e as de grande porte, com faturamento acima de R\$ 48 Milhões, apenas no Lucro Real, conforme definia – no ato da distribuição do questionário aos participantes – o inciso I do artigo 14, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Neste contexto, 25% da população pesquisada declararam possuir faturamento anual até R\$ 2,4 milhões, 35% entre R\$ 2,4 e R\$ 48 milhões e 40% acima de 48 milhões.

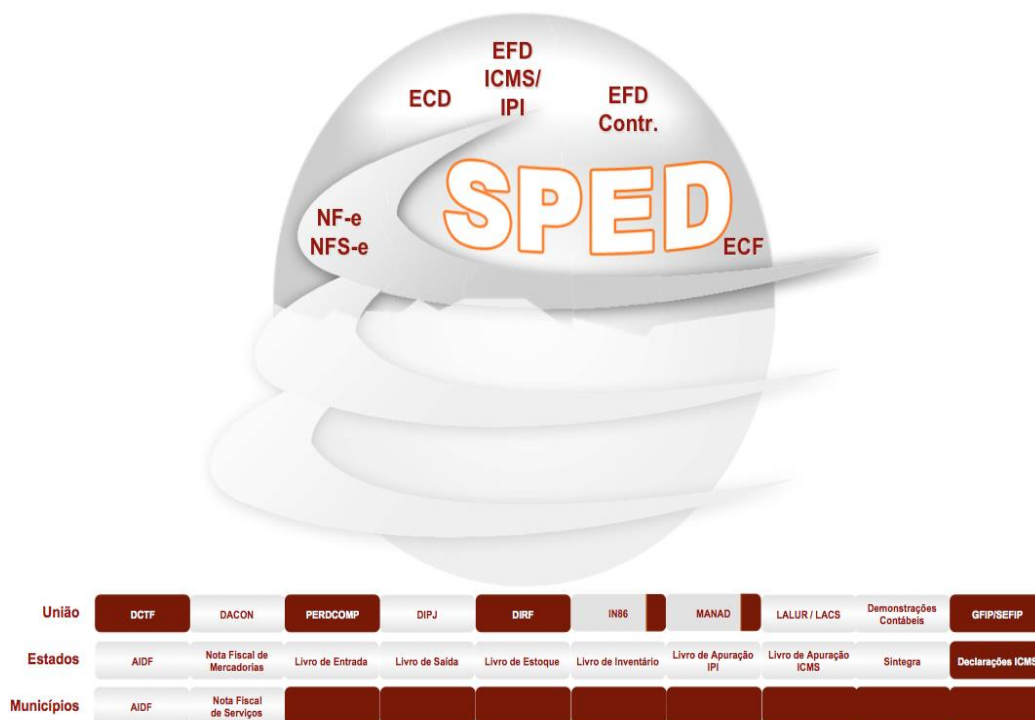
O segundo bloco de questões permitiu observar a pouca disposição, mesmo que momentânea, da administração pública em dispensar obrigações acessórias à medida que estabeleceu novas exigências com o SPED. Como exemplo, é possível citar o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) e a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) substituídos, posteriormente à

realização dessa pesquisa, pela Escrituração Fiscal Digital das Contribuições e pela Escrituração Contábil Fiscal, respectivamente.

A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e a Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), obrigações federais, comuns às empresas com regime tributário baseado no Lucro Real e no Lucro Presumido, correspondente a 80% da amostra, não foram dispensadas a partir da obrigatoriedade ao SPED. As únicas três dispensas registradas também afetaram este grupo, já que três empresas optantes pelo Lucro Real declararam terem sido dispensadas do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (Sintegra) após a obrigatoriedade à Escrituração Fiscal Digital do ICMS e do IPI. Outras três empresas identificadas como prestadoras de Serviço declararam terem sido dispensadas de declarações do ICMS e do Sintegra, não exigidas de empresas desse segmento, o que conduziu a invalidação das mesmas.

A dispensa de algumas obrigações acessórias foi medida justamente por que tal inexigibilidade seria um indicador de redução de custo de conformidade, mas o que se observou foi um incremento de obrigações, mesmo que temporal, sobretudo, no âmbito federal. A Figura 3 demonstra, nos quadrantes mais transparentes, as obrigações acessórias suprimidas e, nos mais escuros, quais ainda existem mesmo com o SPED.

Figura 3 – Coexistência entre obrigações acessórias históricas e oriundas SPED



Fonte: resultado da pesquisa

Como o processo de desenvolvimento e transmissão de obrigações acessórias aos órgãos públicos é recorrente e exige dos contribuintes atenção dedicada, a questão seguinte foi desenvolvida com o objetivo de indicar, por regime tributário, qual foi o tempo mais citado (moda) investido no preenchimento das novas obrigações acessórias instituídas pelo ambiente SPED nos três primeiros períodos de entrega, considerando a curva de

aprendizagem, a fim de se avaliar se a complexidade da nova exigência é temporária ou permanente. A Tabela 3 mostra o tempo médio empreendido no preenchimento das obrigações relacionadas, conforme o regime tributário.

Tabela 3 – Tempo médio gasto no preenchimento das novas obrigações

Regime Tributário	Obrigação Acessória	1ª Vez	2ª Vez	3ª Vez
Simples Nacional	NF-e	t <= 1hora	t <= 1hora	t <= 1hora
	NFS-e	t <= 1hora	t <= 1hora	t <= 1hora
	ECD	NR(*)	NR(*)	NR(*)
	EFD ICMS/IPI	NR(*)	NR(*)	NR(*)
	EFD CONTRIBUIÇÕES	NR(*)	NR(*)	NR(*)
Lucro Presumido	NF-e	t <= 1hora	t <= 1hora	t <= 1hora
	NFS-e	t <= 1hora	t <= 1hora	t <= 1hora
	ECD	NR(*)	NR(*)	NR(*)
	EFD ICMS/IPI	NR(*)	NR(*)	NR(*)
	EFD CONTRIBUIÇÕES	t <= 4horas	t <= 4horas	t <= 4horas
Lucro Real	NF-e	t <= 1hora	t <= 1hora	t <= 1hora
	NFS-e	t <= 1hora	t <= 1hora	t <= 1hora
	ECD	t > 4horas	t > 4horas	t > 4horas
	EFD ICMS/IPI	t <= 4horas	t <= 4horas	t <= 4horas
	EFD CONTRIBUIÇÕES	t > 4horas	t > 4horas	t > 4horas

(*) NR = Não Respondeu

Fonte: resultado da pesquisa.

Verifica-se que, além de não obter dispensa de algumas obrigações acessórias, o que, por si só, já onera a operação das empresas, a maioria dos respondentes citou que a complexidade das novas obrigações, sobretudo as federais, não é temporária. Grande parte disso está relacionada, principalmente, ao fato de que muitas obrigações exigem os mesmos dados de forma mais detalhada do que antes, em momento distinto e de forma diferente, o que exige muito tempo em conciliações de informações e adequação de sistemas. A Figura 4 demonstra esta disfunção, onde quatro das novas obrigações acessórias oriundas do SPED possuem informações que poderiam constar em apenas uma delas.

Figura 4 – Sobreposição de informação entre obrigações SPED

BLOCO	DESCRIÇÃO	ESCRITURAÇÃO DIGITAL			
		ICMS / IPI	CONTRIB	ECD	ECF
0	Abertura, Identificação e Referência (registros de tabelas)				
A	Documentos Fiscais I – Serviços (ISSQN)				
C	Documentos Fiscais I – Mercadorias (ICMS/IPI)				
C	Informações recuperadas da ECD – Recuperado pelo próprio PVA - Não é importado.				
D	Documentos Fiscais II – Serviços (ICMS)				
E	Apuração do ICMS e do IPI				
E	Informações recuperadas da ECF anterior e cálculo fiscal dos dados recuperados da ECD				
F	Demais Documentos e Operações				
G	Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP – modelos “C” e “D”				
H	Inventário Físico				
I	Lançamentos Contábeis				
I	Operações das Instituições Financeiras e Assemelhadas, Seguradoras, Entidades de Previdência Privada e Operadoras de Plano de Assistência à Saúde				
J	Plano de Contas e Mapeamento (PCE x PCR)				
J	Demonstrações Financeiras				
K	Controle da Produção e do Estoque				
K	Saldo das Contas Contábeis e Referenciais				
L	Lucro Líquido				
M	Apuração do PIS e da COFINS				
M	e-LALUR e e-LACS				
N	Imposto de Renda e Contribuição Social – Lucro Real				
P	Lucro Presumido				
P	Apuração da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta				
T	Lucro Arbitrado				
U	Imunes ou Isentas				
X	Informações Econômicas				
Y	Informações Gerais				
1	Outras Informações				
1	Complemento da Escrituração (Controle de Saldos dos Créditos e de Retenções, Operações Extemporâneas e Outras Informações)				
9	Controle e Encerramento do Arquivo Digital				

4. ANÁLISE DOS GASTOS PRIVADOS E PÚBLICOS EM SPED

Pode-se perceber, a partir da análise qualitativa realizada, a existência de muitos indicadores de aumento nos custos de conformidade. Muitos deles foram sentidos pela análise do tempo despendido no preenchimento de novas obrigações acessórias que, por sua vez, geraram a necessidade de aquisição ou manutenção de *software*, contratação ou qualificação de pessoas e contratação de consultorias. Verificou-se a necessidade, porém, de quantificar esse aumento.

A métrica foi desenvolvida por meio de respostas às questões que tiveram por objetivo específico identificar o grau aproximado do gasto em reais pelas variáveis: ano, obrigação acessória e vertente (tecnologia, pessoas, consultoria) a fim de tornar possível determinar o percentual do faturamento das empresas pesquisadas destinado ao projeto SPED. Não obstante, devido à dificuldade de se conseguir o valor real do faturamento anual das empresas pesquisadas, assim como dos gastos relativos ao SPED (o que é comum para empresas que não possuem capital listado em bolsa), as questões relacionadas a valores foram formuladas possibilitando respostas aproximadas através de faixas predeterminadas. Como a obrigatoriedade ao SPED está, na maioria dos casos, relacionada ao regime tributário e este, por sua vez, ao faturamento das empresas, a Tabela 4 identifica e agrupa as empresas pela somatória do teto do faturamento esperado para cada grupo de regime tributário.

Tabela 4 – Faturamento consolidado pelo maior valor declarado por regime tributário (em milhões)

Natureza	Empresas	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Simplex Nacional	4	R\$ 9,6	R\$ 9,6	R\$ 9,6	R\$ 9,6	R\$ 9,6	R\$ 9,6	R\$ 9,6
Lucro Presumido	5	R\$ 122,4	R\$ 122,4	R\$ 122,4	R\$ 122,4	R\$ 122,4	R\$ 122,4	R\$ 122,4
Lucro Real	11	R\$ 434,4	R\$ 434,4	R\$ 434,4	R\$ 434,4	R\$ 434,4	R\$ 434,4	R\$ 434,4
Total	20	R\$ 566,4	R\$ 566,4	R\$ 566,4	R\$ 566,4	R\$ 566,4	R\$ 566,4	R\$ 566,4

Fonte: resultado da pesquisa.

O mesmo critério foi utilizado para identificar o total do gasto realizado exclusivamente em SPED, por regime de tributação, considerando também as variáveis ano e vertente como qualificadoras. Perguntados sobre quais áreas da empresa sofreram mais impacto com a obrigatoriedade ao SPED, tendo por parâmetro as áreas de recursos humanos, tecnologia e aquelas responsáveis pela contratação de consultorias, os respondentes foram unânimes em afirmar que a vertente mais impactada foi a de contratação de consultorias, seguida pela de tecnologia e, somente depois, recursos humanos, conforme disponível na Tabela 5.

Tabela 5 – Gastos em SPED consolidado pelo maior valor declarado por regime tributário (em milhões)

Regime Tributário	Vertente	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Total por Vertente	%
Simplex Nacional	Tecnologia	0	500	500	500	500	1.000	1.500	4.500	31%
	Fator Humano	0	800	700	700	800	1.300	1.300	5.600	38%
	Consultoria	0	500	500	500	500	1.300	1.300	4.600	31%
Total		0	1.800	1.700	1.700	1.800	3.600	4.100	14.700	100%
Lucro Presumido	Tecnologia	660	600	800	800	900	900	900	5.500	29%
	Fator Humano	880	800	900	900	900	900	1.100	6.300	33%
	Consultoria	880	800	1.100	1.100	1.100	1.100	1.100	7.100	38%
Total		2.200	2.200	2.800	2.800	2.900	2.900	3.100	18.900	100%
Lucro Real	Tecnologia	600	900	1.900	2.200	2.700	3.400	4.400	16.100	31%
	Fator Humano	300	600	1.700	2.900	3.400	3.900	4.500	17.300	34%
	Consultoria	200	900	2.100	3.500	3.700	3.000	4.700	18.100	35%
Total		1.100	2.400	5.700	8.600	9.800	10.300	13.600	51.500	100%

Fonte: resultado da pesquisa.

Uma distribuição normal conduziu à conclusão de que o impacto foi considerado de razoável à grande nas três vertentes por 100% da amostra, com destaque ao gasto com recursos humanos nas empresas menores, optantes pelo Simplex Nacional, haja vista que são, em sua totalidade, prestadores de serviço, ou seja, precisam se capacitar cada vez mais

para ajudar outras empresas no atendimento ao novo dispositivo legal. Nesse sentido, o aumento no custo de conformidade com pessoas foi proporcionalmente compensado pelo incremento em receitas provenientes da prestação de serviços de consultoria.

Através da relação entre o total de gastos privados declarados e a faixa de faturamento onde as empresas pesquisadas foram enquadradas utilizando como critério o valor máximo esperado para o regime de tributação, foi possível identificar o percentual do faturamento privado destinado exclusivamente para o SPED, denominado coeficiente de custo de conformidade em SPED, conforme apresenta a Tabela 6.

Tabela 6 – Coeficiente de custos de conformidade em SPED por Regime Tributário

Natureza	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Total
Simples Nacional	0.0000%	0.0188%	0.0177%	0.0177%	0.0188%	0.0375%	0.0427%	0.1531%
Lucro Presumido	0.0018%	0.0018%	0.0023%	0.0023%	0.0024%	0.0024%	0.0025%	0.0154%
Lucro Real	0.0003%	0.0006%	0.0013%	0.0020%	0.0023%	0.0024%	0.0031%	0.0119%
Custos de Conformidade	0.0021%	0.0211%	0.0213%	0.0220%	0.0234%	0.0422%	0.0484%	0.1805%

Fonte: resultado da pesquisa.

Os resultados financeiros obtidos se mostraram condizentes com os resultados observados durante a análise descritiva, principalmente no que tange à comprovação de aumento nos custos de conformidade das empresas pesquisadas, com destaque para o impacto maior causado nas empresas menores.

Analisando a Tabela 6, verifica-se que os números não apenas evidenciaram que os custos de conformidade foram aumentados pela obrigatoriedade ao SPED, como, também, comprovaram que este aumento continua em uma curva ascendente. Isso remete a uma observação de Sandford (1989, p.203): “os custos de conformidade não devem ser vistos separadamente dos custos administrativos, pois já se viu que é muito fácil - e prática corrente - o fisco transferir ao contribuinte os ônus do trabalho”.

Com relação aos gastos públicos em SPED outrora apresentados, declarados pelo SERPRO através da Lei de Acesso à Informação, é perfeitamente possível, em um cálculo simples, observar que, do total de gastos por natureza de desenvolvimento do projeto, aquisição de infraestrutura, contratação ou qualificação de pessoas realizados até agosto de 2013, uma quantia de R\$ 88.506.567,83 não teve destinação declarada.

Em razão da dificuldade de acesso a dados públicos consistentes que pudessem suportar adequadamente o estudo, decidiu-se como premissa diluir a diferença encontrada proporcionalmente entre as naturezas de gastos previamente identificadas, conforme demonstra a Tabela 7.

Tabela 7 – Distribuição proporcional, por natureza, de gasto público não identificado

Natureza	Valor Destinado	%	Valor não Destinado	%	Valor Ajustado	%
Desenvolvimento	73,879,123.69	27 %	24,089,982.44	27 %	97,969,106.13	27 %
Infraestrutura	144,747,013.35	53 %	47,198,082.97	53 %	191,945,096.32	53 %
Pessoas	52,805,678.66	19 %	17,218,502.44	19 %	70,024,181.10	19 %
Total	271,431,815.70	100 %	88,506,567.85	100 %	359,938,383.55	100 %

Fonte: resultado da pesquisa.

Já o total de gasto público realizado até agosto de 2013 especificamente relacionados aos subprojetos SPED somam R\$ 28.158.979,67; de setembro a dezembro de 2013 somam R\$ 14.536.910,21 e para o exercício de 2014 a estimativa, naquele momento, era de R\$ 19.283.845,05. A Tabela 8 demonstra o total de gasto público por natureza e por subprojeto.

Tabela 8 – Total de gasto público em SPED desde o início do projeto até dezembro de 2014

Natureza	Até Ago 2013	%	Set à Dez 2013	%	2014	%
Desenvolvimento	97,969,106.13	25 %	--	--	--	--
Infraestrutura	191,945,096.32	49 %	--	--	--	--
Pessoas	70,024,181.10	18 %	--	--	--	--
Subtotal	359,938,383.55	93 %	--	--	--	--
Subprojetos SPED	28,158,979.67	7 %	14,536,910.21	100%	19,283,845.05	100%
Total	388,097,363.22	100 %	14,536,910.21	100 %	19,283,845.05	100 %

Fonte: resultado da pesquisa.

Considerando a arrecadação federal da mesma forma como foi considerado o faturamento das empresas pesquisadas, e os gastos públicos em SPED como se fossem os gastos que as empresas privadas tiveram para se adaptarem ao novo dispositivo legal, pode-se identificar, não apenas o percentual da arrecadação destinada exclusivamente para o SPED, denominado coeficiente de custo de administração, mas também observar que os custos de administração, no que se refere ao SPED, diminuíram ao longo dos anos e esta diminuição está em uma curva descendente (Tabela 9).

É importante observar que, com a obtenção de dados públicos declarados de forma consolidada e a necessidade de analisar o seu comportamento em períodos anuais, assim como foram analisados os dados privados, os gastos públicos foram classificados por período utilizando uma distribuição normal estatística.

Tabela 9 – Coeficiente de custo de administração em SPED considerando apenas Receitas Administradas pela RFB (em milhões)

Natureza	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Arrecadação	602,793.000	685,675.000	698,289.000	805,708.000	969,907.000	1,029.260.000	1,138.326.000
Gastos SPED*	57,519.182	57,519.182	57,519.182	57,519.182	57,519.182	57,519.182	57,519.182
Custos de Administração	9.54%	8.39%	8.24%	7.14%	5.93%	5.59%	5.05%

Fonte: Adaptada de Análise da Arrecadação das Receitas Federais. (<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>)

* os gastos foram classificados por período utilizando distribuição normal estatística.

Utilizando-se de técnicas estatísticas de correlação entre duas variáveis aleatórias, sendo uma o coeficiente de custo de conformidade apresentado na Tabela 6, que evidencia aumento ascendente e a outra o coeficiente de custo de administração (Tabela 9), que apresenta uma diminuição com comportamento descendente ao longo dos anos, pode-se

confirmar que a redução nos custos de administração medida entre os períodos não é similarmente proporcional ao aumento medido nos custos de conformidade das empresas pesquisadas, muito embora se tenha comprovado, não apenas seu aumento, mas indicativos de que parte dele se refere a transferência de custos de administração para os contribuintes (Tabela 10).

Tabela 10 – Coeficiente de correlação entre os custos de administração e de conformidade em SPED

Natureza	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013*	Total
Custo de administração	9.5400%	8.3900%	8.2400%	7.1400%	5.9300%	5.5900%	5.0500%	49.8800%
Custos de Conformidade	0.0021%	0.0211%	0.0213%	0.0220%	0.0234%	0.0422%	0.0484%	0.1805%
Grau de Transferência	0.0220%	0.2515%	0.2585%	0.3081%	0.3946%	0.7549%	0.9584%	0.3619%

Fonte: resultado da pesquisa.

5. A PERCEPÇÃO DA PROPOSTA DE VALOR DO SPED PELA SOCIEDADE

Embora as informações anteriormente apresentadas permitam inferir uma resposta à questão de pesquisa formulada (“Os investimentos públicos direcionados para o estabelecimento e manutenção do SPED foram (e estão sendo) convertidos em redução de custos de conformidade?”), durante a execução das entrevistas foi perguntado se o SPED aumentou o custo de conformidade das empresas pesquisadas, o que permitiria atender ao questionamento inicial que norteou o desenvolvimento deste estudo.

Observou-se na resposta de 95% dos entrevistados que o custo de conformidade não só é impactado, o que é condizente com o trabalho de Maia, Pessoa, Santos & Cabral (2008), mas é aumentado a partir da obrigatoriedade a quaisquer subprojetos do SPED. Segundo eles, grande parte de incremento nos custos de conformidade está associada à forma pela qual o projeto como um todo está sendo implementado pela administração pública.

Das empresas que afirmaram ter aumentado os custos de conformidade, em função de alguma obrigação acessória nova proveniente do ambiente SPED, 75% afirmaram que o grande problema está relacionado ao fato de que a administração pública continua exigindo a mesma informação mais do que uma vez, em obrigações diferentes, remetendo aos estudos de Ray, Gulla, Dash & Gupta (2011) e Fedorowicz, Gogan & Culnan (2010). Em parte, essa atitude é justificada pela tripartição de competência durante o “pré-SPED”, mas não compreendida quando todos os entes públicos possuem acesso a um mesmo ambiente no “pós-SPED”; o que permite questionar a eficiência do sistema (Hsu, Chen & Wang, 2009; Zarei & Ghapanchi, 2008) ou sua estratégia de implantação (Laia, Cunha, Nogueira & Mazzon, 2011).

Entre as empresas entrevistadas, 65% afirmaram que outro fator crítico de aumento nos custos tem sido a permanência de obrigações acessórias que já poderiam ser

suprimidas a partir da nova exigência, enquanto 50% acreditam que o fato está relacionado à implantação simultânea, por parte da administração pública, de muitos subprojetos, desconsiderando, então, o custo proveniente da curva de aprendizagem individual. Verifica-se, dessa forma, uma situação preconizada por Wirth (2013) que, ao ponderar sobre o grau de complexidade de sistemas tributários, chama a atenção para o efeito cumulativo de muitas medidas fiscais relativamente simples, porém tomadas isoladamente.

A resposta à questão de pesquisa foi se consolidando a medida que se observou que a grande maioria dos entrevistados não vê com bons olhos a instituição de novas obrigações acessórias neste momento do projeto. Neste sentido, 65% das empresas afirmaram que o projeto da Escrituração Fiscal Digital da Folha de Pagamento e da Escrituração Fiscal Digital do IRPJ, em início de implementação, é uma ótima iniciativa pública, contudo, não neste momento, enquanto que 50% das empresas acreditam que o projeto SPED é muito interessante, mas que devido à forma de implementação atual trará benefícios à sociedade a custos elevadíssimos. Handley & Maheswaran (2008) lembram que o *Australian Taxation Office* (ATO) desenvolveu procedimentos para identificar os impactos nos custos de conformidade, buscando a adoção de melhores políticas fiscais.

Perguntados sobre o que poderiam fazer de diferente se estivessem na posição da RFB, responsável direta pelo modelo de implementação do projeto, 80% das empresas afirmaram que também implementariam o projeto SPED, mas de forma paulatina e estratégica (Lanis & Richardson, 2013), avaliando antecipadamente o impacto que poderia recair sobre as empresas.

É digno de nota, porém, que 85% declararam que o projeto SPED trouxe algum benefício ao seu ecossistema, principalmente no que diz respeito à integração entre as áreas, redução do custo ambiental e de manuseio de papel, bem como, melhor relacionamento com a administração pública.

Dos subprojetos, a NF-e foi identificada por 70% das empresas como a obrigação acessória que mais benefícios trouxe, seguido pela NFS-e (65%), EFD Contribuições (50%), EFD ICMS/IPI (45%) e ECD (35%).

Uma técnica capaz de identificar se existiu mesmo aumento no custo de conformidade, se este é temporal ou permanente e em qual vertente mais se sentiu, foi utilizada na pesquisa e gerou resultado satisfatório. Perguntados sobre que redução de custos poderia haver se a legislação referente ao SPED não tivesse mais mudanças, 85% dos entrevistados responderam que não haveria mais necessidade de aquisição ou modificação de sistemas; 50% responderam que não gastariam mais com consultorias e 30% responderam que não haveria mais tanto investimento em contratação ou qualificação de pessoas. Diante do exposto, conclui-se que, independente do grau de impacto, grande parte da população acredita que o maior problema está relacionado à forma de implementação e às constantes modificações exigidas durante o processo, e não ao projeto em si.

9. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo realizado apresentou limitações quanto à sua população e amostra, tendo em vista o fato de não sido definida aleatoriamente. Também é preciso destacar que a pesquisa contempla apenas os períodos entre 2007 e 2013 e as obrigações acessórias

oriundas do projeto SPED ou impactadas por ele. A maior das limitações, no entanto, refere-se a qualidade dos dados sobre gastos públicos em SPED obtidos das fontes legalmente disponíveis.

Não obstante, tão esperada integração entre as administrações tributárias mostrou-se em franca expansão com a implantação do SPED. Esse é um tema que preocupa países federativos, especialmente aqueles que, como o Brasil, possuem forte grau de descentralização fiscal. Muito embora a administração do SPED, no que diz respeito ao seu desenvolvimento, implantação e manutenção, seja responsabilidade da Receita Federal do Brasil, com o apoio das fazendas estaduais e dos órgãos e entidades da administração pública federal, tal unificação de procedimentos e visões, sem dúvida alguma, tem causado impacto positivo na sociedade. No entanto, observou-se que o ecossistema tributário brasileiro possui outros atores (contribuintes) com necessidades específicas e níveis de informatização distintos. Avaliar, portanto, a aplicabilidade do SPED nas empresas tornou-se condição de sucesso do projeto pela administração pública (Bartley & Wirth, 2013; Handley & Maheswaran, 2008).

Os protocolos de cooperação firmados com várias empresas do setor privado para sua inclusão em um projeto-piloto, estimulando o desenvolvimento e o disciplinamento dos trabalhos de especificação e homologação de forma conjunta, têm conferido, além de resultados positivos, maior grau de legitimidade social (Chen, 2012). Não obstante, é digno de nota observar que as empresas parceiras possuem porte considerável; representam boa parte das operações fiscais e afetam diretamente o volume de arrecadação; devido a isso possuem uma percepção do tema bem diferente da maioria das empresas brasileiras que, cedo ou tarde, serão obrigadas a um projeto cuja especificação e homologação não participaram. Uma lei excessivamente complexa, associada a uma obrigatoriedade de entrega baseada em prazos incompatíveis com a realidade da maioria das empresas, pode aumentar o risco de evasão ou impedir a tomada de decisão ideal.

A pesquisa demonstrou que os custos de conformidades foram aumentados com o início da obrigatoriedade ao SPED, muito embora, grande parte dos entrevistados observou o projeto como um mecanismo que trará mais benefício do que custos à sociedade.

O maior impacto, na ótica dos entrevistados, está relacionado à forma desordenada de implantação do sistema pela administração pública (Laia, Cunha, Nogueira & Mazzon, 2011). Decisões, principalmente as públicas, precisam de equilíbrio em cada dimensão, o que, muitas vezes, requer uma boa dose de julgamento, não sendo este o caso observado na pesquisa.

Observou-se, igualmente, que o impacto é mais elevado nas pequenas e médias empresas do que nas grandes, conferindo certo grau de legitimidade na aceitação popular de que os custos de conformidade sejam mesmo desproporcionalmente maiores sobre as pequenas empresas, preponderantemente no que tange à vertente de tecnologia, já que o projeto exigiu adequação tecnológica singular, pouco disponível para empresas menores e, quando sim, a custos relativamente altos.

Em todos os níveis organizacionais, foi possível perceber que grande parte do impacto, neste caso reconhecidamente negativo, está associado ao fato de que muitas das obrigações e declarações acessórias existentes não foram suprimidas com o advento do SPED e, mesmo dentre aquelas instituídas pelo SPED, como a EFD ICMS/IPI e a EFD Contribuições, possuem informações provenientes do mesmo insumo, a saber, documento fiscal, não justificando a duplicidade da exigência do dado, ferindo uma das premissas do projeto que é a racionalização de obrigações acessórias.

Acredita-se que o estudo empreendido possa constituir-se em uma base para a elaboração de novas análises. A principal sugestão de pesquisa futura, proveniente da avaliação realizada neste estudo, está relacionada à validação, em população mais abrangente, da relação proporcional do aumento nos custos de conformidade recorrente, em função dos investimentos públicos direcionados ao projeto, com ênfase na duplicidade dos dados solicitados nas novas obrigações acessórias.

REFERÊNCIAS

- Arendsen, R., Van Engers, T., & Te Velde, R. (2006). **An empirical study on business-to-government data exchange strategies to reduce the administrative costs for businesses.** *IFIP International Federation for Information Processing*, 226, pp. 311-323.
- AUSTRALIAN TAXATION OFFICE (ATO).** *The Commissioner of Taxation – Annual Report 2002-2003.* Disponível em: <<http://www.ato.gov.au>>. Acesso em: 23 fev. 2013.
- Ayres, F., & Blackburn Hethcox, K. (1994). **Accuracy differences as a function of preparer status: An analysis of money's tax test.** *Journal of Financial Counseling and Planning*, 5, pp. 1-11.
- Bartley, S., & Wirth, A. (2013). *Integrating Complexity and Compliance Cost Considerations into Tax Policy. The paper was published.* In: **Tax Administration: Safe Harbours and New Horizons**, Edited by Michael Walpole and Chris Evans, ATAX Tax Administration Series. V. 3, Fiscal Publications. Disponível em: <<http://www.fiscalpublications.com>>. Acesso em: 5 mar. 2013.
- Bertolucci, A.V. (2001). **Uma Contribuição ao Estudo da Incidência dos Custos de Conformidade às Leis e Disposições Tributárias: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil.** São Paulo: Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2001. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-18042007-14540_0/>. Acesso em: 5 mar. 2013.
- Bertolucci, A.V. & Nascimento, D. T. (2002). Quanto custa pagar tributos? **Revista Contabilidade & Finanças.** Maio/ago 2002, vol.13, n.29, p.55-67. ISSN 1519-7077.
- Bharosa, N., Janssen, M., van Wijk, R., de Winne, N., van der Voort, H., Hulstijn, J., & Tan, Y.-H. (2013). **Tapping into existing information flows: The transformation to compliance by design in business-to-government information exchange.** *Government Information Quarterly*, 30(SUPPL. 1), pp. S9-S18.
- Böhringer, C., & Rutherford, T. (2013). **The costs of compliance: A cge assessment of Canada's policy options under the Kyoto protocol.** *World Economy*, 33(2), pp. 177-211.
- Böhringer, C., Löschel, A., Moslener, U., & Rutherford, T. (2009). **EU climate policy up to 2020: An economic impact assessment.** *Energy Economics*, 31(SUPPL. 2), pp. S295-S305.
- Borges, T. B., Mario, P. d., Cardoso, R. L., & Aquino, A. C. (2010). **Desmistificação do regime contábil de competência.** *Revista de Administração Pública*, 44(4), pp. 877-901.
- Brasil (2011). **Lei nº. 12.527**, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em: 8 mar. 2013.
- Brasil (2014). Decreto nº. 8.373, de 11 de dezembro de 2014. Institui o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas – e-Social – e

da outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Decreto/D8373.htm. Acesso em: 30 junh. 2015.

Chen, Y.-C. (2012). **A comparative study of e-government XBRL implementations: The potential of improving information transparency and efficiency.** *Government Information Quarterly*, 4, pp. 553-563.

Cianfanelli, M. M., Pessoa, L. C., & Muritiba, P. M. (2010). **Custo de Conformidade à Tributação e o Gerenciamento do Risco em Projetos: o Estudo de Caso de uma Pequena Empresa.** *Revista de Gestão e Projetos*, 1(1), pp. 93-113.

Clout, V., Chapple, L., & Gandhi, N. (2013). **The impact of auditor independence regulations on established and emerging firms.** *Accounting Research Journal*, 26(2), pp. 88-108.

Confaz (2006). Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 143**, de 20 de dezembro de 2006. Institui a Escrituração Fiscal Digital. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/2006/CV143_06.htm>. Acesso em: 8 mar. 2013.

Confaz (2009). **Ajuste SINIEF nº 2**, de 03 de abril de 2009. Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2009/aj_002_09.htm>. Acesso em: 8 mar. 2013.

Confaz (2011). **Protocolo ICMS nº 3**, de 01 de abril de 2011. Fixa o prazo para a obrigatoriedade da Escrituração Fiscal Digital - EFD. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/protocolos%20icms/2011/pt003_11>. Acesso em: 30 jun. 2015.

Cordery, C. (2013). **Regulating Small and Medium Charities: Does It Improve Transparency and Accountability?** *Voluntas*, 24(3), pp. 831-851.

CRESSWELL, John W. **Projeto de pesquisa: Métodos qualitativo, quantitativo e misto.** 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2007

Dancey, C. P., & Reidy, J. (2006). **Estatística sem matemática para psicologia.** Porto Alegre: Artmed.

De George, E., Ferguson, C., & Spear, N. (2013). **How much does IFRS cost? IFRS adoption and audit fees.** *Accounting Review*, 88(2), pp. 429-462.

Dečman, M., Stare, J., & Klun, M. (2010). **E-government and cost-effectiveness: E-taxation in slovenia.** *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 31, pp. 48-57.

Den Butter, F., Liu, J., & Tan, Y.-H. (2012). **Using IT to engender trust in government-to-business relationships: The Authorized Economic Operator (AEO) as an example.** *Government Information Quarterly*, 29(2), pp. 261-274.

Fedorowicz, J., Gogan, J., & Culnan, M. (2010). **Barriers to interorganizational information sharing in e-government: A stakeholder analysis.** *Information Society*, 26(5), pp. 315-329.

Field, A. (2013). **Discovering Statistics using IBM SPSS Statistics.** Los Angeles: SAGE.

FORZA, C. *Survey research in operations management: a processbased perspective.* **International Journal of Operations & Production Management**, v. 22, n. 2, p. 152-194, 2002.

George, A. L., & Bennett, A. (2005). **Case Studies and Theory Development in the Social Sciences.** Cambridge: MIT Press.

Gerring, J. (2006). **Case Study Research: Principles and Practices.** Cambridge: Cambridge University Press.

Gerring, J. (2012). **Social Science Methodology: A Unified Framework (Strategies for Social Inquiry).** Cambridge: Cambridge University Press.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Como elaborar projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

Hair Jr, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2013). *Multivariate Data Analysis*. Pearson.

Hancock, D. R., & Algozzine, R. (2006). *Doing Case Study Research: A Practical Guide for Beginning Researchers*. New York: Teachers College Press.

Handley, J., & Maheswaran, K. (2008). **A measure of the efficacy of the Australian imputation tax system**. *Economic Record*, 84(264), pp. 82-94.

Holland, S., & Moore, M. (2013). **Market design in cap and trade programs: Permit validity and compliance timing**. *Journal of Environmental Economics and Management*, 66(3), pp. 671-687.

Hostak, P., Lys, T., Yang, Y., & Carr, E. (2013). **An examination of the impact of the Sarbanes-Oxley Act on the attractiveness of U.S. capital markets for foreign firms**. *Review of Accounting Studies*, 18(2), pp. 522-559.

Hsu, F.-M., Chen, T.-Y., & Wang, S. (2009). **Efficiency and satisfaction of electronic records management systems in government in Taiwan**. *Electronic Library*, 27(3), pp. 461-473.

Hulitt, E., & Vaughn, R. (2010). **Information system security compliance to FISMA standard: A quantitative measure**. *Telecommunication Systems*, 45(2-3), pp. 139-152.

Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. (IBPT, 2013). **Quantidade de normas editadas no Brasil: 24 anos da Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br>>. Acesso em: 23 fev. 2013.

Jaeger, P. (2008). **User-centered policy evaluations of section 508 of the rehabilitation act: Evaluating e-government web sites for accessibility for persons with disabilities**. *Journal of Disability Policy Studies*, 19(1), pp. 24-33.

Kumar, R. (2010). *Research Methodology: A Step-by-Step Guide for Beginners*. Thousand Oaks: SAGE Publications.

Kuzma, J. (2010). **Accessibility design issues with UK e-government sites**. *Government Information Quarterly*, 27(2), pp. 141-146.

Kyobe, M. (2009). **Factors influencing SME compliance with government regulation on use of IT: The case of South Africa**. *Journal of Global Information Management*, 17(2), pp. 30-59.

Laia, M. M., Cunha, M. A., Nogueira, A. R., & Mazzon, J. A. (2011). **Electronic government policies in Brazil: context, ICT management and outcomes**. *Revista de Administração de Empresas*, 51(1), pp. 43-57.

Lanis, R., & Richardson, G. (2013). **Corporate social responsibility and tax aggressiveness: A test of legitimacy theory**. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 26(1), pp. 75-100.

Lee, J., & Rao, H. (2009). **Task complexity and different decision criteria for online service acceptance: A comparison of two e-government compliance service domains**. *Decision Support Systems*, 47(4), pp. 424-435.

Maia, G. L., Pessoa, M. N., Santos, S. M., & Cabral, A. C. (2008). **Custos de Conformidade à Tributação: Uma análise da percepção de gestores e colaboradores em uma empresa estadual de saneamento**. *ABCustos Associação Brasileira de Custos*, 3(3), pp. 45-67.

MALHOTRA, Naresh K. *Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada*. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

- Maskus, K., Otsuki, T., & Wilson, J. (2013). **Do foreign product standards matter? Impacts on costs for developing country exporters.** *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*, 20(1), pp. 37-57.
- Ministério da Fazenda do Brasil – Secretaria Executiva (2015) – Resolução nº 1, de 24 de junho de 2015. Dispõe sobre o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas – e-Social. Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=14&data=25/06/2015>>. Acesso em: 30 jun. 2015.
- Miyoshi, R. K., & Nakao, S. H. (2012). **Riscos de Conformidade Tributária: um Estudo de Caso no Estado de São Paulo.** *Revista de Contabilidade e Organizações*, 6(14), pp. 46-76.
- Okafor, G. (2012). **Revenue generation in Nigeria through e-taxation (a study of selected states).** *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, 49, pp. 126-132.
- Palil, M., Ramli, R., Mustapha, A., & Hassan, N. (2013). **Elements of compliance costs: Lesson from Malaysian companies towards Goods and Services Tax (GST).** *Asian Social Science*, 9(11), pp. 135-147.
- Panagiotopoulos, P., Moody, C., & Elliman, T. (2012). **Institutional Diffusion of eParticipation in the English Local Government: Is Central Policy the Way Forward?** *Information Systems Management*, 29(4), pp. 295-304.
- Portney, P., & Stavins, R. (1994). **Regulatory review of environmental policy: The potential role of health-health analysis.** *Journal of Risk and Uncertainty*, 8(1), pp. 111-122.
- Ray, D., Gulla, U., Dash, S., & Gupta, M. (2011). **A critical survey of selected government interoperability frameworks.** *Transforming Government: People, Process and Policy*, 5(2), pp. 114-142.
- Receita Federal do Brasil (2010). **SPED. Apresentação.** 2010. Disponível em: <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/apresentacao.htm> Acesso em: 10 mar. 2013.
- Receita Federal do Brasil (2012). **Análise da Arrecadação das Receitas Federais – Dezembro de 2012.** Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2012/AnalismensalDez12.pdf>> Acesso em 20 set. 2013.
- Receita Federal do Brasil (2013). **Instrução Normativa RFB nº 1.422**, de 19 de dezembro de 2013. Dispõe sobre a Escrituração Contábil Fiscal - ECF. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=48711>>. Acesso em: 30 jun. 2015.
- Receita Federal do Brasil (2015). **Análise da Arrecadação das Receitas Federais.** Disponível em:<<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>> Acesso em 30 jun. 2015.
- RICHARDSON, Roberto Jerry et al. **Pesquisa Social: métodos e técnicas.** São Paulo: Atlas, 2007.
- Ribeiro, M. M. (2012). **Leviatã fiscal: uma análise crítica do panótipo tributário.** *SJRJ*, 19(33), pp. 97-112.
- Ruschel, M. E., Frezza, R., & Utzig, M. J. (2011). **O impacto do Sped na contabilidade desafios e perspectivas do profissional contábil.** *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 10(29), pp. 9-26.
- Salisbury, D. (2013). **Trade controls and non-proliferation: Compliance costs, drivers and challenges.** *Business and Politics*, 4(1), pp. 529-551.

- Sandford, C. (1989). *Administrative and Compliance Costs of Taxation*. In: *Association Fiscale Internationale. Cahiers de Droit Fiscal International*. Rotterdam, Holanda: Kluwer Law.
- Sensing, T. (2011). *Qualitative Research: A Multi-Methods Approach to Projects for Doctor of Ministry Theses*. Eugene: Wipf & Stock.
- Slemrod, J., & Wilson, J. (2013). **Tax competition with parasitic tax havens**. *Journal of Public Economics*, 93(11-12), pp. 1261-1270.
- Slemrod, J., & Yitzhaki, S. (1994). **Analyzing the standard deduction as a presumptive tax**. *International Tax and Public Finance*, 1(1), pp. 25-34.
- Tourinho, O. A., Alves, Y. L., & Silva, N. L. (2010). **Implicações econômicas da reforma tributária: análise com um modelo CGE**. *Revista Brasileira de Economia*, 64(3), pp. 307-340.
- Urbizagástegui-Alvarado, R. (2002). **A Lei de Lotka na bibliometria brasileira**. *Ciência da Informação*, 31(2), pp. 14-20.
- Urciuoli, L., Hintsa, J., & Ahokas, J. (2013). **Drivers and barriers affecting usage of e-Customs - A global survey with customs administrations using multivariate analysis techniques**. *Government Information Quarterly*, 30(4), pp. 473-485.
- Valencia, A., Smith, T., & Ang, J. (2013). **The effect of noisy fair value measures on bank capital adequacy ratios**. *Accounting Horizons*, 27(4), pp. 693-710.
- Waller, V. (2007). **The challenge of institutional integrity in responsive regulation: Field inspections by the Australian taxation office**. *Law and Policy*, 29(1), pp. 67-83.
- Wirth, A. (2013). **Autorização do uso do estudo Integrating Complexity and Compliance Cost Considerations into Tax Policy**. Resposta aos questionamentos sobre a aplicabilidade da metodologia desenvolvida pelo departamento do Tesouro Australiano e pela ATO. [mensagem pessoal]. Mensagem recebida por este pesquisador em diversas trocas de email.
- Woodside, A. (2010). *Case Study Research: Theory, Methods and Practice*. Bingley: Emerald Group Publishing.
- Zarei, B., & Ghapanchi, A. (2008). **Guidelines for government-to-government initiative architecture in developing countries**. *International Journal of Information Management*, 28(4), pp. 277-284.