

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –  
FECAP**

**MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**PAULO ROGÉRIO GOMES GONÇALVES**

**POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO DAS MAIORES  
ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS DA CIDADE DE BAURU (SP)  
COM A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA PÚBLICO DE  
ESCRITURAÇÃO DIGITAL - SPED**

**São Paulo**

**2016**

**PAULO ROGÉRIO GOMES GONÇALVES**

**POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO DAS MAIORES  
ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS DA CIDADE DE BAURU (SP)  
COM A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA PÚBLICO DE  
ESCRITURAÇÃO DIGITAL - SPED**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de  
Comércio Álvares Penteado - FECAP, como  
requisito para obtenção do título de Mestre em  
Ciências Contábeis.

**Orientador: Prof. Dr. Marcos Reinaldo  
Severino Peters.**

**São Paulo**

**2016**

**PAULO ROGÉRIO GOMES GONÇALVES**

**POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO DAS MAIORES ORGANIZAÇÕES  
CONTÁBEIS DA CIDADE DE BAURU (SP) COM A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA  
PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL - SPED**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**COMISSÃO JULGADORA**

---

**Prof. Dr. Mauri da Silva (membro externo)**  
**Faculdades Integradas de Ourinhos - FIO**

---

**Prof. Dr. Anisio Candido Pereira (membro interno)**  
**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**

---

**Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters**  
**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**  
**Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora**

**São Paulo, 17 de março de 2016.**

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Dr. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Dr. Ronaldo Frois de Carvalho

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Dr. Edison Simoni da Silva

Diretor da Pós-Graduação Lato Sensu: Prof. Alexandre Garcia

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

Coordenador do Mestrado Profissional em Administração: Prof. Dr. Heber Pessoa da Silveira

**FICHA CATALOGRÁFICA**

G635p	<p>Gonçalves, Paulo Rogério Gomes</p> <p>Posicionamento estratégico das maiores organizações contábeis da cidade de Bauru (SP) com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED / Paulo Rogério Gomes Gonçalves. - - São Paulo, 2016.</p> <p>258 f.</p> <p>Orientador: Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters.</p> <p>Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.</p> <p>1. SPED (Sistema de recuperação da informação) – São Paulo. 2. Sistemas de recuperação da informação – Contabilidade. 3. Planejamento estratégico. 4. Contabilidade - Processamento de dados.</p> <p style="text-align: right;"><b>CDD 657.450285</b></p>
-------	--

## DEDICATÓRIA

Aos meus pais, Antônio Rodrigues Gonçalves e Irma Gomes Gonçalves por todo apoio, sempre me ensinando os caminhos certos a percorrer. E a minha amada esposa Karen de Fátima Florêncio Gonçalves e aos meus amados filhos Matteo Florêncio Gomes Gonçalves e Emanuely Florêncio Gomes Gonçalves, pela compreensão de alguns momentos ausentes e pela força que me deram, para conseguir alcançar mais este objetivo na minha vida.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus por ser a base das minhas conquistas.

A meu pai Antônio Rodrigues Gonçalves ....“quantas madrugadas me buscando na rodoviária”, pois com certeza sem o seu apoio não teria conseguido atingir mais esse objetivo na minha vida. “Muito obrigado paizão”.

A minha esposa Karen de Fátima Florêncio Gonçalves, aos meus filhos Matteo Florêncio Gomes Gonçalves e Emanuely Florêncio Gomes Gonçalves, por acreditarem e compartilharem esforços comigo, apoiando-me nos momentos mais difíceis, para que todos os objetivos fossem alcançados.

Agradeço imensamente ao meu professor e amigo Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters, pela dedicação em suas orientações prestadas na elaboração deste trabalho, me incentivando e colaborando no desenvolvimento das ideias. “Muito obrigado amigo”.

Aos membros da banca, Prof. Dr. Mauri da Silva e Prof. Dr. Anisio Candido Pereira, pela contribuição dada à essa pesquisa.

A todos os professores que passaram pelo curso transmitindo confiança, conhecimento e experiências, não só para minha vida profissional como também pessoal.

A Brasília Alimentos Ltda, empresa que me incentivou e apoiou na conclusão desse meu objetivo.

Aos meus amigos e companheiros de sala “BORA TERMINAR”, obrigado amigos!!!

O insucesso é apenas uma oportunidade para recomeçar de novo com mais inteligência.

***Henry Ford***

## RESUMO

Este trabalho procurou investigar qual o **posicionamento estratégico das organizações contábeis com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED**. Para isso realizou-se uma pesquisa de classificação quantitativa, descritiva e de levantamento (*survey*), no qual foi aplicado um questionário para a obtenção dos dados. Os resultados demonstraram que 83,30% das organizações contábeis participantes da pesquisa optaram pela estratégia genérica de “**Diferenciação**” (PORTER, 2004), ou seja, se posicionaram visando prestar serviços com maior qualidade e investir nas suas estruturas organizacionais, procurando oferecer benefícios superiores aos dos concorrentes.

**Palavras-chave:** Organização contábil. Posicionamento estratégico. SPED. Tecnologia da informação.



## **ABSTRACT**

This study sought to investigate how **the strategic positioning of Accounting Organizations with the implementation of the Public Digital Bookkeeping System - SPED**. For this carried out a quantitative classification, descriptive and survey, in which a questionnaire was applied to obtain the data. The results showed that 83.30% of survey participants accounting organizations opted for the generic strategy of **"differentiation"** (PORTER, 2004), that is, they positioned themselves in order to provide services with higher quality and invest in their organizational structures, seeking to offer superior benefits those of competitors.

**Keywords:** Accounting organizations. Strategic positioning. SPED. Information technology.

## LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – PROFISSÕES EM QUE O CONTADOR PODE ATUAR .....	34
FIGURA 2 – AMBIENTE DE PLANEJAMENTO DA ORGANIZAÇÃO CONTÁBIL ...	41
FIGURA 3 – INTER-RELACIONAMENTO DAS DIRETRIZES DO PLANEJAMENTO .....	42
FIGURA 4 – VISÃO GERAL DO PROCESSO DE GESTÃO DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO.....	48
FIGURA 5 – ESBOÇO DE UM PROCESSO DE PLANEJAMENTO .....	50
FIGURA 6 – ANÁLISE DE PROJETO COMO PARTE INTEGRANTE DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO .....	51
FIGURA 7 – ESTRATÉGIA DE PLANEJAMENTO .....	60
FIGURA 8 – AS TRÊS ESTRATÉGIAS GENÉRICAS DE PORTER .....	62
FIGURA 9 – AS CINCO FORÇAS DE COMPETIÇÃO DE PORTER .....	65
FIGURA 10 – REQUISITOS – TRIPÉ BASE PARA ATENDER AOS SPEDS .....	73
FIGURA 11 – ILUSTRAÇÃO DO SUPERCOMPUTADOR T-REX .....	76
FIGURA 12 – OPERAÇÕES REALIZADAS COM O CERTIFICADO DIGITAL .....	79
FIGURA 13 – PROJETOS QUE COMPÕEM O SPED .....	83
FIGURA 14 – ESQUEMATIZAÇÃO DA ECD .....	88
FIGURA 15 – ÁREA COMUM DAS DUAS ESCRITURAÇÕES .....	96
FIGURA 16 – LIVROS QUE COMPÕEM A EFD/SP .....	98
FIGURA 17 – ORGANIZAÇÃO DO ARQUIVO DIGITAL DA EFD .....	99
FIGURA 18 – EFD INDIVIDUALIZADA POR ESTABELECIMENTO .....	102
FIGURA 19 – SÍTIO PARA CONSULTA DA OBRIGATORIEDADE DA EFD .....	106
FIGURA 20 – ESQUEMATIZAÇÃO DA EFD .....	107
FIGURA 21 – CENÁRIO ATUAL DAS OBRIGAÇÕES SOCIAIS .....	121
FIGURA 22 – A NOVA ERA DAS INFORMAÇÕES SOCIAIS .....	122
FIGURA 23 – CENTRALIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES NO ESOCIAL .....	123
FIGURA 24 – PREMISAS DO ESOCIAL .....	126
FIGURA 25 – ARQUITETURA DO ESOCIAL .....	131
FIGURA 26 – PROCESSO DE AUTORIZAÇÃO E TRANSMISSÃO DA NF-e .....	138
FIGURA 27 – SISTEMA DE TRANSMISSÃO DO SAT-CF-e .....	148
FIGURA 28 – ESTADOS PARTICIPANTES DA NFC-e .....	149
FIGURA 29 – SISTEMÁTICA OPERACIONAL DO CT-e .....	153

FIGURA 30 – SISTEMAS DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS UTILIZANDO A TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO .....	166
FIGURA 31 – UTILIZAÇÃO DAS TIC COMO APOIO PARA O CICLO DA GC EM UMA INTEGRAÇÃO COM A ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL ....	177
FIGURA 32 – GESTÃO ESTRATÉGICA ENGLOBALANDO O CONHECIMENTO ...	181
FIGURA 33 – VARIÁVEIS DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO .....	183
FIGURA 34 – SÍNTESE DE INFORMAÇÕES DA CIDADE DE BAURU (SP) .....	185
FIGURA 35 – ESTATÍSTICAS SOBRE A CIDADE DE BAURU (SP) .....	186
FIGURA 36 – SÍNTESE DA METODOLOGIA APLICADA .....	191

## LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – QUANTIDADE DE COLABORADORES DAS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS .....	192
GRÁFICO 2 – CARTEIRA DE CLIENTES ATIVOS DAS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS .....	193
GRÁFICO 3 – SEXO DO EMPRESÁRIO CONTÁBIL PARTICIPANTE DA PESQUISA .....	195
GRÁFICO 4 – FAIXA ETÁRIA DO EMPRESÁRIO CONTÁBIL PARTICIPANTE DA PESQUISA .....	196
GRÁFICO 5 – GRAU DE INSTRUÇÃO DO EMPRESÁRIO CONTÁBIL .....	197
GRÁFICO 6 – PERCEPÇÃO DO EMPRESÁRIO CONTÁBIL QUANTO AS SUAS ROTINAS OPERACIONAIS .....	199
GRÁFICO 7 – PRINCIPAIS PROVIDÊNCIAS DOS EMPRESÁRIOS CONTÁBEIS NA BUSCA POR ATUALIZAÇÃO .....	199
GRÁFICO 8 – DEPARTAMENTOS MAIS IMPACTADOS COM A IMPLANTAÇÃO DO SPED .....	200
GRÁFICO 9 – DEPARTAMENTOS MENOS IMPACTADOS COM A IMPLANTAÇÃO DO SPED.....	201
GRÁFICO 10 – MAIORES AMEAÇAS PARA AS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS COM O SPED.....	203
GRÁFICO 11 – MAIORES OPORTUNIDADES PARA AS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS COM O SPED .....	204
GRÁFICO 12 – VALORIZAÇÃO DOS HONORÁRIOS COBRADOS DOS CLIENTES .....	205
GRÁFICO 13 – NECESSIDADE DE INVESTIMENTOS EM SISTEMAS CONTÁBEIS ROBUSTOS .....	206
GRÁFICO 14 – PRINCIPAIS VANTAGENS PROPORCIONADAS PELA TI .....	207
GRÁFICO 15 – POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO DAS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS .....	209
GRÁFICO 16 – VISÃO FUTURA DOS EMPRESÁRIOS CONTÁBEIS PARA SEUS NEGÓCIOS .....	209

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – CONCEITO DE ESTRATÉGIA (AUTORES CLÁSSICOS) .....	46
QUADRO 2 – RECOMENDAÇÕES SOBRE PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO ...	52
QUADRO 3 – MATRIZ SWOT.....	54
QUADRO 4 – PESQUISAS NACIONAIS SOBRE O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO .....	55
QUADRO 5 – BLOCOS QUE COMPÕEM A EFD .....	100
QUADRO 6 – BLOCOS QUE COMPÕEM A EFD-CONTRIBUIÇÕES .....	114
QUADRO 7 – DOCUMENTOS FISCAIS E REGISTROS CORRESPONDENTES NA EFD-CONTRIBUIÇÕES .....	115
QUADRO 8 – ÓRGÃOS MANTENEDORES E ENDEREÇOS ELETRÔNICOS DAS TABELAS EXTERNAS .....	116
QUADRO 9 – EVENTOS DO ESOCIAL .....	130
QUADRO 10 – BENEFÍCIOS DA NF-e .....	141
QUADRO 11 – VARIÁVEIS DAS DIMENSÕES DO CONHECIMENTO .....	172
QUADRO 12 – PROCESSOS DO CONHECIMENTO NA LITERATURA .....	176
QUADRO 13 – SUBSÍDIOS TEÓRICOS DO INSTRUMENTO DE PESQUISA .....	187
QUADRO 14 – REGIME TRIBUTÁRIO DOS CLIENTES DAS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS .....	193
QUADRO 15 – RELAÇÃO ENTRE COLABORADORES X CLIENTES ATIVOS X REGIME TRIBUTÁRIO.....	194
QUADRO 16 – RELAÇÃO ENTRE O SEXO X FAIXA ETÁRIA X GRAU DE INSTRUÇÃO .....	198
QUADRO 17 – PRINCIPAIS HABILIDADES QUE O PROFISSIONAL CONTÁBIL DEVE TER DIANTE DO SPED .....	202

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC	Autoridade Certificadora
ABRASF	Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais
AMREC	Associação dos Municípios da Região Carbonífera
ANPCONT	Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
CAGED	Cadastro Geral de Empregados e Desempregados
CAT	Comunicado de Acidente de Trabalho
CEF	Caixa Econômica Federal
CEPC	Código de Ética do Profissional Contábil
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CF-e	Cupom Fiscal Eletrônico
CIAP	Controle de Crédito de ICMS do Ativo Imobilizado
CN	Computação na Nuvem
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
COFINS	Contribuição para o Financiamento para a Seguridade Social
COFIS	Coordenador-Geral de Fiscalização Substituto
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPF	Cadastro de Pessoa Física
CPRB	Contribuição Previdenciária Sobre a Receita Bruta
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CT-e	Conhecimento de Transporte Eletrônico
DACON	Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais
DACTE	Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico
DAMDFE	Documento Auxiliar do Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais
DANFE	Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
DIPJ	Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
DIRF	Declaração do Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte
ECD	Escrituração Contábil Digital

ECF	Escrituração Contábil Fiscal
ECFs	Emissores de Cupons Fiscais
EFD	Escrituração Fiscal Digital
EIRELI	Empresa Individual de Responsabilidade Limitada
EPP	Empresa de Pequeno Porte
ENANPAD	Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração
ENAT	Encontro Nacional de Administradores Tributários
ENCAT	Encontro Nacional dos Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i>
FCONT	Controle Fiscal Contábil de Transição
FENACON	Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
GC	Gestão do Conhecimento
GFIP	Guia de Informação a Previdência Social
GIA	Guia de Informação e Apuração do ICMS
GTC	Grupo de Trabalho Confederativo
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBM	<i>International Business Machines</i>
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
ICP-BRASIL	Infraestrutura de chaves públicas Brasileira
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i> (Normas e Padrões Internacionais de Contabilidade)
IN	Instrução Normativa
INSS	Instituto Nacional da Seguridade Social
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica
ISS	Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza
ITA	Instituto Tecnológico de Aeronáutica
ITI	Instituto Nacional de Tecnologia da Informação

LA	Lucro Arbitrado
LACS	Livro de Apuração da Contribuição Social
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
LP	Lucro Presumido
LR	Lucro Real
MANAD	Arquivos Eletrônicos Entregues a Fiscalização
MDF-e	Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais
ME	Microempresa
MEI	Microempreendedor Individual
MP	Medida Provisória
MPS	Ministério da Previdência Social
MTE	Ministério do Trabalho e Emprego
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
NFC-e	Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica
NF-e	Nota Fiscal Eletrônica
NFS-e	Nota Fiscal de Serviço Eletrônica
OC	Organização Contábil
PAC	Programa de Aceleração do Crescimento
PE	Planejamento Estratégico
PEPSE	Planejamento Estratégico para a Sustentabilidade Empresarial
PIS	Programa de Integração Social
PL	Profissional Liberal
PMES	Pequenas e Médias Empresas
PNUD	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
PPP	Perfil Profissiográfico Previdenciário
PVA	Programa Validador e Assinador
RAIS	Relação Anual de Informações Sociais
REDF	Registro Eletrônico de Documentos Fiscais
RET	Registro de Evento Trabalhista
RFB	Receita Federal do Brasil
RFID	<i>Radio Frequency Identification</i>
RH	Recursos Humanos
RICMS	Regulamento do ICMS
RIPI	Regulamento do Imposto Sobre Produtos Industrializados



RPA	Regime Periódico de Apuração
RPS	Recibo Provisório de Serviços
RTT	Regime Tributário de Transição
SAT	Sistema Autenticador e Transmissor
SAT-CF-e	Sistema Autenticador e Transmissor de Cupons Fiscais
SEFAZ	Secretaria da Fazenda
SEFIP	Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social
SERPRO	Serviço Federal de Processamento de Dados
SESCON-SP	Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas no Estado de São Paulo
SI	Sistema de Informação
SIDOF	Serviço de Documentos Oficiais
SINIEF	Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais
SISBACEN	Sistema do Banco central do Brasil
SISCOMEX	Sistema Integrado de Comércio Exterior
SN	Simple Nacional
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
SRF	Secretaria da Receita Federal
S/S	Sociedade Simples
SUFRAMA	Superintendência da Zona Franca de Manaus
TI	Tecnologia da Informação
TIC	Tecnologia da Informação e Comunicação
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
USP	Universidade de São Paulo
XML	<i>Extensible Markup Language</i>

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>19</b>
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO .....	19
1.2 SITUAÇÃO PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA .....	26
1.3 OBJETIVOS .....	27
1.3.1 OBJETIVO GERAL .....	27
1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	27
1.4 CONTRIBUIÇÕES ESPERADAS.....	27
1.5 JUSTIFICATIVA .....	29
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	30
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>32</b>
2.1 ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS .....	32
2.1.1 SERVIÇOS PRESTADOS PELAS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS .....	33
2.1.2 COMENTÁRIOS SOBRE AS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS .....	37
2.1.3 COMENTÁRIOS SOBRE A ATUALIDADE DOS CONTABILISTAS .....	38
2.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO .....	39
2.2.1 PLANEJAMENTO .....	39
2.2.1.1 Missão .....	42
2.2.1.2 Visão .....	43
2.2.1.3 Valores .....	43
2.2.1.4 Objetivos .....	44
2.2.2 ESTRATÉGIA.....	44
2.2.3 IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO .....	47
2.2.3.1 Pesquisas no Brasil sobre o planejamento estratégico .....	53
2.2.3.2 Pesquisas no Exterior sobre o planejamento estratégico.....	57
2.2.3.3 Desafios e tendências do planejamento estratégico .....	61
2.3 POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO SEGUNDO MICHAEL E. PORTER.....	61
2.3.1 POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO SEGUNDO A VISÃO DE PORTER.....	62

2.3.2	NECESSIDADE DE SE POSICIONAR .....	63
2.3.3	ESTRATÉGIA COMPETITIVA DE PORTER .....	64
2.3.4	APOIO A VISÃO DE PORTER .....	65
2.4	SPED – SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL .....	66
2.4.1	SPED-ORIGEM .....	74
2.4.2	EQUIPAMENTO T-REX E SISTEMA HARPIA .....	76
2.4.3	CERTIFICAÇÃO DIGITAL.....	77
2.4.3.1	ICP-Brasil .....	78
2.4.3.2	Entidades certificadoras .....	79
2.4.3.3	Obrigatoriedade da certificação digital .....	80
2.4.3.4	Benefícios do certificado eletrônico .....	80
2.4.3.5	Emissão dos certificados.....	81
2.4.3.6	Tipos de certificados.....	82
2.4.4	SPED-UNIVERSO DE ATUAÇÃO.....	82
2.4.4.1	ECD-Escrituração contábil digital .....	84
2.4.4.2	ECF-Escrituração contábil fiscal.....	90
2.4.4.3	FCONT-Controle fiscal contábil de transição .....	94
2.4.4.4	EFD-Escrituração fiscal digital .....	97
2.4.4.5	EFD-Contribuições .....	109
2.4.4.6	ESocial-Escrituração fiscal digital social .....	119
2.4.4.7	NF-e nota fiscal eletrônica .....	132
2.4.4.8	NFS-e nota fiscal de serviços eletrônica .....	142
2.4.4.9	NFC-e nota fiscal de consumidor eletrônica .....	146
2.4.4.10	CT-e conhecimento de transporte eletrônico .....	149
2.4.4.11	MDF-e manifesto eletrônico de documentos fiscais .....	154
2.4.5	PESQUISAS REALIZADAS SOBRE O SPED.....	157
2.5	IMPACTO DA TECNOLOGIA NA GESTÃO ORGANIZACIONAL .....	163
2.5.1	IMPACTO DA TECNOLOGIA NA CONTABILIDADE .....	164
2.5.2	IMPACTO DA TECNOLOGIA NA ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL .....	167
2.5.3	A TECNOLOGIA E O CONHECIMENTO .....	171
2.5.4	INTER-RELACIONAMENTO ENTRE: TECNOLOGIA - ESTRATÉGIA - CONHECIMENTO .....	181

<b>3 METODOLOGIA DA PESQUISA .....</b>	<b>184</b>
3.1 DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA .....	184
3.1.1 Escolha da cidade de Bauru (SP) .....	185
3.1.2 Elaboração do instrumento de pesquisa aplicado .....	187
3.1.3 Pré-teste do instrumento de pesquisa aplicado .....	188
3.1.4 Escolha da população e amostra .....	188
3.1.5 Envio do questionário aos participantes da pesquisa .....	189
3.1.6 Procedimentos da coleta de dados .....	189
3.1.7 Análise dos dados coletados .....	190
3.2 SÍNTESE DA METODOLOGIA APLICADA .....	190
<b>4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS .....</b>	<b>192</b>
4.1 Caracterização das organizações contábeis .....	192
4.2 Perfil dos participantes da pesquisa .....	195
4.3 Mudanças que ocorreram nas rotinas das organizações contábeis com o SPED .....	198
4.4 Ameaças e oportunidades que o SPED trouxe para as organizações contábeis .....	203
4.5 Atual importância da TI para as organizações contábeis .....	206
4.6 Posicionamento estratégico e visão futura dos empresários contábeis com o SPED .....	208
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>211</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>214</b>
APÊNDICE A – PESQUISAS SOBRE O SPED .....	246
APÊNDICE B – INSTRUMENTO DE PESQUISA APLICADO .....	249
ANEXO A – ESTUDOS RELACIONADOS SOBRE O SPED .....	254
ANEXO B – PANORAMA DAS CONTRIBUIÇÕES E DIFICULDADES DAS PESQUISAS SOBRE O SPED .....	256
ANEXO C – ARTIGOS MAPEADOS SOBRE O SPED .....	258

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Diante das constantes mudanças tecnológicas, sociais, políticas e econômicas que o Brasil vem passando, a “Profissão Contábil” é uma que mais está em ascensão atualmente. Com a globalização mundial dos negócios e o dinamismo tecnológico, a carreira do profissional contábil passou a ser uma das mais nobres e valorizadas no atual mundo do trabalho.

Neste contexto, o profissional contábil deixou de ser apenas um prestador de serviços, se tornando um parceiro próximo e importantíssimo para a prosperidade de qualquer organização, pois a maior parte da riqueza econômica gerada no Brasil provém das entidades organizadas, cujo o patrimônio é alvo da ciência contábil.

Para Crepaldi (2008, p. 2), a contabilidade “é um instrumento da função administrativa que tem como finalidade: controlar o Patrimônio, apurar o resultado e prestar informações aos usuários das entidades”. Complementa ainda, que “a contabilidade é uma atividade fundamental na vida econômica. Mesmo nas economias mais simples, é necessário manter a documentação dos ativos, das dívidas e das negociações com terceiros” (CREPALDI, 2006, p. 20). Já para Ribeiro (2012, p. 10), “é uma ciência que possibilita, por meio de suas técnicas, o controle permanente do Patrimônio das empresas”. Enquanto que para Marion (2009, p. 28), “é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa”. Marion (2009), ainda destaca:

Todas as movimentações possíveis de mensuração monetária são registradas pela contabilidade que, em seguida, resume os dados registrados em forma de relatórios e os entrega aos interessados em conhecer a situação da empresa. Esses interessados, através de relatórios contábeis, recordam os fatos acontecidos, analisam os resultados obtidos, as causas que levaram àqueles resultados e tomam as decisões em relação ao futuro. (MARION, 2009, p. 28).

Percebe-se, através dos autores citados, a importância da contabilidade no controle das operações realizadas pelas empresas. Ela apresenta elementos fundamentais para a tomada de decisões, ou seja, a contabilidade fornece informações econômicas, financeiras e gerenciais que auxiliam os administradores,

proprietários e investidores a tomarem as melhores decisões possíveis, seja de curto ou longo prazo.

Os contabilistas servem de um modo geral não só aos empresários, como também à sociedade, às entidades culturais, sociais e filantrópicas, aos Governos (Federal, Estadual e Municipal), aos investidores, ao judiciário etc, podendo atuar em várias áreas de trabalhos.

A presença do contabilista é cada vez mais imprescindível para a sociedade e para as organizações, sejam elas de finalidade lucrativa ou não, no qual a principal característica do profissional será o conhecimento aplicado de forma rápida e objetiva. Portanto o contabilista precisa ser um profissional flexível e preparado para enfrentar os desafios da sua profissão, onde a competição e as exigências crescem a cada dia (CORDEIRO; DUARTE, 2006). Atualmente esses profissionais também têm sido exigidos a ampliar suas habilidades para atender de forma eficaz as demandas desse novo ambiente. Habilidades pessoais, entendimento do negócio e participação mais ativa no processo de gestão passaram a integrar o novo perfil do profissional contábil (CARDOSO; SOUZA; ALMEIDA, 2006).

A utilidade da contabilidade foi bem expressada pelo presidente da França, Jacques Chirac, em seu discurso na sessão plenária de encerramento do XV Congresso Mundial de Contadores, evento realizado em Paris de 26 a 29 de outubro de 1997:

"(...) A profissão contábil desempenha um papel fundamental na modernização e internacionalização de nossa economia. Isso porque vocês não se restringem a cuidar de contas. Vocês são conselheiros e, às vezes, confidentes das administrações de companhias, para quem têm um importante papel a desempenhar, especialmente em assuntos sociais e tributários. Vocês orientam pequenas e médias empresas e sua administração, simplificando as alternativas, que ainda são demasiadamente complexas. Vocês desempenham, portanto, um papel no desenvolvimento das possibilidades de emprego, o que merece um especial registro de reconhecimento". (ZANLUCA, 2014, p.1).

Corroborando com esse discurso (JOICHEM, 2009), em seu artigo analisou a atuação do contabilista quanto à responsabilidade social na era digital, deixando evidente que o produto de seu trabalho contábil interfere no meio social, seja pelas apurações dos impostos ou pelo aumento da consciência crítica da sociedade em consumir produtos e serviços de empresas que respeitam o meio ambiente e a sociedade. A contabilidade também deve se preocupar com as mudanças exigidas

pela sociedade representada pela figura dos *stakeholders*, ou seja, os investidores, Governos, bancos, clientes e população em geral (TRINDADE; BRONDANI, 2005).

A preocupação a respeito da responsabilidade socioambiental por parte dos empresários e profissionais da classe contábil não é recente, ganhando respaldo na realização do 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade, na qual paralelamente o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), promoveu o 1º fórum Nacional de Responsabilidade Socioambiental do Sistema Contábil, realizado na cidade de Gramado-RS, de 24 a 28 de agosto de 2008, para discutir a importância de ações efetivas em relação a gestão social e ambiental, de forma a promover o desenvolvimento sustentável, também no sistema contábil (STAROSKY FILHO; PFITSCHER; FREITAS, 2011).

As empresas, por se encontrarem em um ambiente de negócio altamente competitivo, exigem cada vez mais dos seus contabilistas informações rápidas e confiáveis. Por isso o profissional contábil deve ser dinâmico e possuir habilidades condizentes com a atualidade (SCHWEZ, 2001). Devido essa crescente exigência das informações contábeis pelos empresários brasileiros com o intuito de melhorar o controle dos seus negócios e conseqüentemente o seu poder de concorrência e, após a implantação do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) pelo Governo Federal, a partir do Decreto nº 6.022 de 22 de janeiro de 2007, com o propósito de modernizar e unificar as informações contábeis, previdenciárias e fiscais, mais conhecida como a “nova contabilidade digital” é que, surge a necessidade do empresário contábil rever e alterar a sistemática operacional do seu negócio.

Instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010) e constitui-se em mais um avanço na informatização da relação entre o fisco e os contribuintes. De modo geral, consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital. (BRASIL, 2007a).

Essa nova ordem fiscal que altera os fluxos das informações contábeis, que surgiu com a implantação do SPED, vem provocando adaptações e mudanças nas rotinas empresariais (CORDEIRO, 2012). Oliveira (2011, p. 9), acrescenta que “estas novas obrigações SPED (ICMS, IPI, CONTÁBIL, CIAP, PIS, COFINS) e NOTA

FISCAL ELETRÔNICA estão levando as empresas a reverem seus conceitos sobre o tratamento das informações fiscais e o relacionamento com o fisco”.

Nesse cenário atual, onde as informações são rápidas e dinâmicas e com a ascensão das ferramentas tecnológicas que passaram a exercer um papel fundamental na execução dos serviços contábeis, é preciso reinventar a profissão contábil, buscando alternativas para não perder seus clientes no mercado, onde as empresas encontram-se em um ambiente de grande competição, procurando profissionais altamente capacitados/qualificados para auxiliarem nas tomadas de decisões assertivas (OLIVEIRA, 2011). Nesse sentido, (SCHWEZ, 2001) argumenta que o profissional contábil deve possuir conhecimento, agilidade, perspicácia e disponibilidade para resolver os problemas que surgem, onde será valorizado aquele profissional que assumir responsabilidades, com boas ideias e soluções para as questões cotidianas.

Shigunov e Shigunov (2003), demonstram a qualidade dos serviços contábeis como ferramenta de gestão para os escritórios de contabilidade, pois as empresas para serem competitivas devem adaptar-se permanentemente as mudanças à sua volta e adotarem medidas adequadas para compensar as ameaças produzidas nessa era digital, na qual o aumento da competitividade produzirá sem dúvida a sobrevivência dos mais qualificados.

Para Celso (1995), o acirramento da competição econômica e a rapidez das mudanças no mercado, exigem modificações e inovações do atual modelo operacional de qualquer organização, por isso a elaboração de um planejamento estratégico ganha importância com o intuito de diminuir os impactos do ambiente externo e interno, a fim de se manter competitivo frente a concorrência.

Portes et al. (2014), também destacam a necessidade das organizações contábeis adotarem um planejamento estratégico para sistematizar e nortear as suas ações no sentido de otimizar os seus processos, melhorando assim, o seu desempenho e conseqüentemente o seu resultado.

Rodrigues e Lemos (2009), asseveram que o planejamento estratégico é apresentado como uma ferramenta de gestão eficaz e muito utilizada por empresas de sucesso em qualquer segmento de atuação mostrando uma metodologia que proporciona o empresário pensar sobre o seu próprio negócio, estabelecer metas que possam ser mensuradas e controladas, ou seja, ter um planejamento estratégico é fundamental para o êxito de qualquer organização.



O profissional contábil vive um momento de aflição, pois o mundo atual vem transpondo barreiras, quebrando antigos padrões de comportamento e impondo novas regras (SCHWEZ, 2001). Nesse sentido, Nogueira e Moreira (1998) destacam a importância do alinhamento estratégico entre os recursos humanos e os de Tecnologia da Informação na operacionalização e no direcionamento para o futuro.

Atualmente as organizações contábeis estão passando pelo processo de transição da “era do papel para a era digital”, pois com a implementação do SPED pelo Governo Federal como uma nova maneira de solicitar informações das empresas, o profissional contábil se viu obrigado a inovar e mudar sua metodologia de trabalho, marcando assim, o fim da era do contabilista guarda-livros, em que o profissional executava uma função muito mais operacional do que estratégica.

Oliveira (2011), destaca que os empresários contábeis terão que adotar novos padrões de gestão e enfatiza a importância da integração tecnológica nessa nova sistemática de negócio.

Este será, sem sombras de dúvidas, um dos maiores desafios: integrar a cadeia produtiva tecnologicamente, de forma que a geração, distribuição e transmissão da informação ao cliente, transportador, o recebimento do arquivo do fornecedor e a guarda do documento eletrônico por cinco anos no mínimo, não sofram danos de qualquer espécie. (OLIVEIRA, 2011, p. 9-10).

Mediante a intensa evolução tecnológica, percebe-se que a Tecnologia da Informação é algo presente em quase todas as áreas profissionais. Na contabilidade, por sua vez, pode-se compreender o avanço dessa tecnologia através da implantação do SPED, que consiste na modernização da contabilidade e das obrigações acessórias transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim, a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital (BRASIL, 2015b).

Conforme relatado por Oliveira (2011, p. 17), “os escritórios contábeis que resistem em inovar seus métodos de trabalhos estão dispensando os seus clientes enquadrados no lucro real”. Deixaram de trabalhar com esses clientes por serem os primeiros que entraram nessa nova sistemática de escrituração, ficando apenas com os clientes do Lucro Presumido e Simples Nacional que, na visão deles, exigiriam menos esforços e investimentos na execução do trabalho.

Estudos empíricos realizados em organizações contábeis (BORGES; SOARES; MARTINS, 2013), (MACIEL; SOUZA, 2013), (SILVA; SILVA; MORAES, 2013), demonstraram a necessidade de investimento, atualização e empreendedorismo por parte dos empresários contábeis, pois com um sistema tributário cada vez mais complexo e controles administrativos mais eficientes, o profissional contábil passou de prestador de serviço a peça indispensável à estratégia empresarial de qualquer organização. Com o aumento das exigências contábeis, previdenciárias e fiscais, a responsabilidade do contabilista cresceu e atualmente ele está mais ligado a gestão de decisões estratégicas das empresas.

Com a evolução tecnológica em ascensão, mudanças são necessárias nas operações realizadas pelos funcionários dos escritórios contábeis, bem como o aumento na qualificação destes para desempenharem as novas sistemáticas operacionais, ocasionando assim, uma quebra de paradigma dos trabalhos realizados, ou seja, uma mudança radical na cultura organizacional dos escritórios contábeis (OLIVEIRA, 2011).

Corroborando com os estudos acima, estão as dissertações de mestrado apresentadas por Lourenço (2013) que procurou identificar e descrever o perfil empreendedor e a trajetória dos profissionais contábeis; Passos (2010) que buscou responder como a nova sistemática de cumprimento das obrigações acessórias do SPED-Contábil influencia nos resultados econômicos declarados pela empresa; Francisco (2008) que tratou dos impactos da implantação do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED na gestão das micro e pequenas empresas; Cordeiro (2012) no qual demonstrou que as teorias organizacionais subsidiam em vários aspectos o estudo da institucionalização de hábitos e rotinas nas organizações contábeis na implantação do Sistema Público de Escrituração Digital; e Haberkamp (2005) que analisou o impacto dos investimentos em Tecnologia da Informação (TI) nas variáveis estratégicas das empresas prestadoras de serviços contábeis, demonstrando que a eficiência organizacional interna foi apontada como a mais importante.

Nesse sentido, Marion e Müller (2002, p. 8) já destacavam a necessidade do contabilista participar mais das decisões administrativas dos seus clientes, fornecendo informações essenciais, que auxiliam os administradores e diretores a tomarem as melhores decisões possíveis, no qual identificaram alguns desafios para o profissional

contábil: a) Marketing Contábil; b) Globalização da contabilidade; c) Postura diante da nova Economia; d) Novos Padrões Contábeis.

Os autores ainda complementam que, é lamentável que a participação do contabilista no Brasil quase sempre se resume à escrituração contábil, apenas com finalidade fiscal (apuração de tributos). Também reforçam que, os profissionais contábeis deveriam participar mais no planejamento empresarial e nas tomadas de decisões primordiais das organizações, orientando e prestando informações relevantes aos usuários da contabilidade. Nesse sentido, Ludícibus e Marion (2010) asseveram que:

As pessoas que utilizam a contabilidade, sejam elas gerentes/administradores, proprietários, governo e outros, são as maiores interessadas em definir que tipo de informação desejam da contabilidade. Portanto, no momento da formulação do plano de contas, não se poderia desprezar os interesses dos usuários, embora, no Brasil, infelizmente, se dê atenção exagerada ao governo, esquecendo-se, muitas vezes, dos outros usuários. (IUDÍCIBUS; MARION, 2010, p. 51).

Pode-se afirmar, que o contador da atualidade, precisa reunir em si várias características e acompanhar as mudanças do mundo globalizado fornecendo informações relevantes e com rapidez aos seus clientes.

Para Oliveira (2011), haverá um aumento no rigor da fiscalização pelo fisco, pois ele terá muito mais informações das operações realizadas pelos contribuintes. Nesse contexto, o posicionamento correto do profissional contábil frente a esse novo paradigma pode ser determinante para o sucesso do seu empreendimento, pois conhecendo os desafios atuais trazidos pela contabilidade digital e identificando suas forças e fraquezas, pode levá-lo a se encorajar e ver esse cenário como uma nova oportunidade para seus negócios. Trata-se de um processo dinâmico, no qual a oportunidade de mercado deve ser entendida como uma situação favoravelmente atrativa a uma ação estratégica, pois pode causar um grande impacto sobre o negócio, por isso, o empresário contábil deve apresentar condições de manter essa vantagem competitiva de forma sustentável.

Diante do exposto e da atual contabilidade digital, o objetivo deste estudo é evidenciar os desafios enfrentados pelas organizações contábeis na utilização dessa nova sistemática de trabalho, onde a escrituração e as obrigações contábeis, previdenciárias e fiscais passaram a ser de forma digital, substituindo assim, a

emissão de livros em papel. Nesse prisma o empresário contábil terá que fazer investimentos altos no seu negócio que dificilmente conseguirá repassá-los aos seus clientes. É nesse contexto, que surge a necessidade de se investigar qual o posicionamento estratégico das organizações contábeis com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, a fim de identificar se esses profissionais estão vendo esse novo cenário como uma ameaça ou como uma oportunidade para o seu negócio.

## 1.2 SITUAÇÃO PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

Diante da complexidade da legislação brasileira e devido às atuais inovações tecnológicas, as empresas necessitam de mão de obra mais qualificada para realizarem seus serviços administrativos. Cada vez mais elas passam a contar com sistemas integrados de gestão, que lhes permitem, praticamente em tempo real, ter o controle das atividades operacionais da empresa, sendo este elaborado, com um número menor de empregados. Em tempo de acirrada competição, empresas que não investem em Tecnologia da Informação (TI) para agilizar seus processos e atender seus clientes com maior velocidade perde competitividade (HABERKORN, 2007).

Pode-se afirmar, que em algumas atividades, os seres humanos foram substituídos por máquinas e sistemas informatizados. Nesse sentido, Harberkorn (2007, p. 15) destaca que “com a ajuda da informática, a empresa planeja todos os seus recursos, para obter maior eficiência, ser mais ágil, econômica e lucrativa”. Essas mudanças, entretanto, são responsáveis pelo aumento da produtividade do trabalho e pelo deslocamento de pessoas para atividades mais dinâmicas, que requerem o uso da criatividade e do poder de tomada de decisões, sem a preocupação com tarefas operacionais repetitivas do dia-a-dia.

O aumento da procura por profissionais capacitados e a valorização do capital humano, juntamente com a necessidade de implementar investimentos tecnológicos, fez com que os empresários contábeis revissem seus métodos de trabalhos e efetuassem um planejamento diferente do atual, onde muitos ainda não sabem que caminho tomar, ou seja, o empresário contábil deve investir no seu negócio e aproveitar as novas oportunidades da era digital, ou continuar com a mesma sistemática de trabalho investindo de modo moderado, mas já sabendo que ficará para trás e com certeza perderá clientes, principalmente os de médio e grande porte.

Conhecer esse posicionamento nesse atual cenário digital é de fundamental importância para saber as principais dificuldades enfrentadas pela classe, a fim de auxiliá-los, fornecendo informações que servirão de parâmetro para análises e decisões futuras.

Porém, esses efeitos não estão claramente avaliados, por isso questiona-se: **qual o posicionamento estratégico das organizações contábeis com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED?**

### 1.3 OBJETIVOS

#### 1.3.1 OBJETIVO GERAL

Este estudo tem como objetivo geral investigar qual o posicionamento estratégico das maiores organizações contábeis da cidade de Bauru (SP) com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.

#### 1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Para que se possa atingir o objetivo geral desse estudo, são propostos os seguintes objetivos específicos:

- a) Analisar o perfil atual das organizações contábeis;
- b) Identificar e analisar os reais impactos tecnológicos causados nas organizações contábeis com a implantação do SPED;
- c) Identificar e descrever quais são as dificuldades e os problemas na adaptação da contabilidade digital; e
- d) Identificar o posicionamento estratégico e quais são as visões futuras desses empresários para os seus negócios.

### 1.4 CONTRIBUIÇÕES ESPERADAS

O atual cenário digital em conjunto com a complexidade da legislação tributária brasileira e suas constantes alterações, torna cada vez mais árdua a vida do profissional contábil no cumprimento das várias obrigações acessórias e na apuração

dos impostos, dificultando assim, a vida operacional das organizações. Espera-se com o desenvolvimento desse trabalho, identificar o posicionamento estratégico das organizações contábeis com a implantação do SPED, a fim de demonstrar se a nova contabilidade digital trará oportunidades ou ameaças para os empresários contábeis.

Nota-se, que estudos anteriores tratam da qualidade dos serviços prestados, dos impactos causados pela implantação do SPED, dos recursos tecnológicos necessários para o desenvolvimento operacional das organizações contábeis e do perfil empreendedor desses profissionais, e, a fim de contribuir com esses estudos, esta pesquisa busca investigar qual o posicionamento estratégico das organizações contábeis diante dos desafios do SPED.

Nesse atual cenário de inovações tecnológicas, as empresas necessitam de mão de obra mais qualificada para realizarem seus serviços administrativos. Cada vez mais elas passam a contar com sistemas integrados de gestão, que lhes permitem um maior controle do seu negócio. Essas mudanças, entretanto, são responsáveis pelo aumento da produtividade do trabalho e pelo deslocamento de pessoas para outras atividades. Hoje em dia, a Tecnologia da Informação (TI) é percebida como uma necessidade estratégica das organizações, capaz de proporcionar muitas vantagens competitivas a quem a utiliza em seus negócios, e de gerar desvantagens competitivas a quem não a utiliza (HABERKORN, 2007).

Oferecer mais que contabilidade será fundamental, principalmente no que tange a tecnologia, ou seja, somente fazer a contabilidade já não interessa mais aos clientes que são organizados e querem crescer de forma segura. As empresas contábeis que oferecerem somente serviços contábeis não sobreviverão a era digital, a não ser para clientes pequenos, isto até o Governo não criar algo mais abrangente que atinja também as empresas do Simples Federal (OLIVEIRA, 2011). Por outro lado, a contabilidade é uma ferramenta importantíssima para a gestão de qualquer empresa e não somente uma exigência do Governo. É inegável que os empresários contábeis passam por uma pressão muito grande, mas cabe a eles, verem a sua organização contábil como um negócio, ou seja, procurar parcerias, diversificar seus serviços, interagir mais com seus clientes e aproveitar as oportunidades que aparecerão nesse atual cenário (OLIVEIRA, 2011).

Como contribuição prática, a pesquisa busca oferecer informações às empresas de serviços contábeis e seus contabilistas quanto aos novos hábitos e eventuais mudanças de rotinas operacionais nessas organizações, auxiliando os

profissionais envolvidos nesse contexto a enfrentarem e se adaptarem à nova realidade digital, bem como demonstrar a valorização do profissional contábil nesse atual cenário de adaptações e de investimentos tecnológicos.

No ponto de vista da contribuição social, este estudo pode alertar e informar a todos os envolvidos nesse processo digital (contabilistas, empresários, entidades de classe e comunidade em geral) sobre as mudanças enfrentadas pelo setor atualmente, servindo de subsídio para que entidades de classe, como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis (FENACON), o Conselho Regional de Contabilidade (CRC), o Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas no Estado de São Paulo (SESCON – SP) entre outros, terem noção dos reais impactos causados pela contabilidade digital nas organizações contábeis, ou seja, este estudo torna-se relevante ao proporcionar aos órgãos de classe, estudantes e profissionais da área contábil o conhecimento a respeito dos impactos trazidos pela evolução da tecnologia nas organizações contábeis e o seu posicionamento estratégico diante dessas inovações.

## 1.5 JUSTIFICATIVA

O Governo, com sua sede de arrecadação, está exigindo um nível cada vez maior de transparência e formalização dos contribuintes. Com a implantação do SPED pelo Governo Federal, com o propósito de modernizar e unificar as informações contábeis, previdenciárias e fiscais, mais conhecida como “contabilidade digital” é que, surge a necessidade do empresário contábil rever e alterar a sistemática operacional do seu negócio. Com o crescimento das obrigações principais e acessórias, aumenta também a necessidade de maior conferência e exatidão no repasse dessas informações ao fisco, o que exigirá uma maior comunicação entre os empresários contábeis e os seus clientes (OLIVEIRA, 2011). Nesse sentido, Santos et al. (2011) afirmam que com os atuais avanços tecnológicos, o fisco estendeu sua capacidade de fiscalização, aumentando os meios de controlar as operações realizadas pelas empresas.

A nova contabilidade digital e a atual exigência por informações mais rápidas e confiáveis pelos clientes estão afetando a continuidade das organizações contábeis. Dado este fato, é de fundamental importância levantar e analisar como os empresários

contábeis estão percebendo este cenário, se como uma ameaça ou como uma nova oportunidade de negócio.

Para corroborar, Oliveira (2011, p. 10) destacou a 5ª pesquisa realizada pela IOB SPED em 2010, com 456 empresas, na qual foram confirmados dados preocupantes.

- a) 43% tiveram dificuldades na parametrização dos seus sistemas internos e nos processos de preenchimento;
- b) 18% das que estavam sujeitas à entrega da FCONT contavam com a prorrogação do prazo para cumprimento da obrigação;
- c) 56% tiveram dificuldades na parametrização do sistema interno para a geração da ECD;
- d) 46% contaram com auxílio de consultoria externa para a geração da ECD;
- e) 23% afirmaram sofrer com a falta de capacitação das equipes para gerar o SPED;
- f) 88% não têm total segurança sobre as informações enviadas ao fisco;
- g) 88% não estão seguras quanto ao seu cadastro de produtos/clientes/fornecedores (A pesquisa completa pode ser acessada no *site* [www.iobsoluções.com.br](http://www.iobsoluções.com.br)). (OLIVEIRA, 2011, p. 10).

O que pode-se perceber nesta pesquisa apresentada é que, se não houver uma sincronia entre os cadastros contábeis, fiscais e previdenciários dos clientes com os das organizações contábeis, poderá ocorrer descompassos das informações enviadas ao fisco. Segundo o autor os dados são preocupantes e até mesmo alarmantes, pois apenas 12% das empresas pesquisadas têm segurança quanto as informações enviadas ao Governo.

Este estudo se justifica por pretender diagnosticar as perspectivas presentes e futuras das organizações contábeis, pois esse segmento vem passando por grandes transformações nas quais deixam os empresários contábeis sem referências sobre as melhores opções a serem adotadas. O resultado desse estudo permitirá os empresários contábeis nortearem de forma mais precisa suas decisões estratégicas para o futuro.

## 1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho será organizado em cinco seções, contando com esta introdução. Na segunda seção serão apresentados os subsídios teóricos do estudo. A terceira seção contemplará a metodologia abordada para a realização desta pesquisa. A quarta seção apresentará a análise e discussão dos resultados



alcançados. Por fim, na última seção serão descritas as considerações finais e a contribuição do estudo realizado, seguido das referências utilizadas para o embasamento deste trabalho.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesse capítulo abordou-se alguns conceitos e definições de Organizações Contábeis, Planejamento Estratégico, Posicionamento Estratégico, Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e Tecnologia da Informação, a fim de fundamentar o estudo realizado.

### 2.1 ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS

O estabelecimento empresarial “é um conjunto de bens (materiais e imateriais) e serviços, organizados pelo empresário, para a atividade da empresa” (FAZZIO JR, 2008, p. 17). Ainda complementa, que são fatores autônomos que ganham valor patrimonial pelo fato de estarem ligados e organizados, finalisticamente, ou seja, é um complexo de todos os elementos que congregam e organizam as organizações, visando o êxito dos empresários.

Para Requião (2003, p. 56-57), empresa é “uma repetição de atos, uma organização de serviços, em que se explore o trabalho alheio, material ou intelectual”. A empresa é uma organização dos fatores de produção exercida, posta a funcionar, pelo empresário, ou seja, não havendo essa atividade organizada pelo empresário, desaparece também a empresa (REQUIÃO, 2003). Empresa é a pessoa física ou jurídica, bem como os entes despersonalizados, que, através de um estabelecimento empresarial, desenvolve uma atividade econômica visando a produção de bens ou a prestação de serviços (YOUNG, 2008).

Coelho (2010, p. 98), diz que estabelecimento empresarial “é um conjunto de bens que o empresário reúne para exploração de sua atividade econômica”. Compreende todos os bens indispensáveis ao desenvolvimento da empresa, como as mercadorias, máquinas, veículos, tecnologia, etc. Complementa ainda, que se trata de elementos indissociáveis à empresa, ou seja, “estabelecimento empresarial é o conjunto de bens reunidos pelo empresário para a exploração de sua atividade econômica. A proteção jurídica do estabelecimento empresarial visa a preservação do investimento realizado na organização da empresa” (COELHO, 2010, p. 99).

Para Figueiredo e Fabri (2000, p. 44), “organização de serviços contábeis é aquela que tem como missão prestar serviço de natureza contábil. Nela centralizam-se e executam-se as informações patrimoniais de pessoas físicas ou jurídicas, sob

sua responsabilidade, que exercem as diversas atividades econômicas”. Ainda complementam, que é um conjunto de elementos tecnológicos, maquinários, objetos e móveis, e a capacidade humana disponível com as qualidades necessárias para o bom desempenho do trabalho a ser executado (FIGUEIREDO; FABRI, 2000).

Thomé (2001, p. 12), diz que empresas de contabilidade são “aquelas dedicadas à execução de serviços contábeis”. Complementa que, antigamente eram conhecidas como escritórios de contabilidade e que atualmente são denominadas de empresas de serviços contábeis ou empresa de contabilidade (THOMÉ, 2001). Segundo Mateus (2002), deve-se compreender o negócio contábil como empresa contábil e não como escritório contábil, porque deve-se pensar como empresário atuando num mercado acirrado que exige serviços de qualidade.

Conforme dados fornecidos em 31/05/2015 pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2015), 511.795 profissionais da Contabilidade possuem registro ativo no Brasil. São Paulo é o estado com o maior número de profissionais registrados: 142.552, número que corresponde a 27,85% do total. A maioria das organizações contábeis do país também se concentra no estado de São Paulo, são 14.647, ou 30,74%, de um total de 47.643 empresas em todo o Brasil (CFC, 2015).

### 2.1.1 SERVIÇOS PRESTADOS PELAS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS

O profissional contábil, assim como toda e qualquer profissão, deve se manter atualizado em sua área, pois o contabilista qualificado se diferencia daqueles que não acompanham as inovações e sempre será reconhecido por todos aqueles que necessitam dos seus serviços.

Segundo suas competências, Figueiredo e Fabri (2000) destacam que a principal função dos profissionais contábeis é:

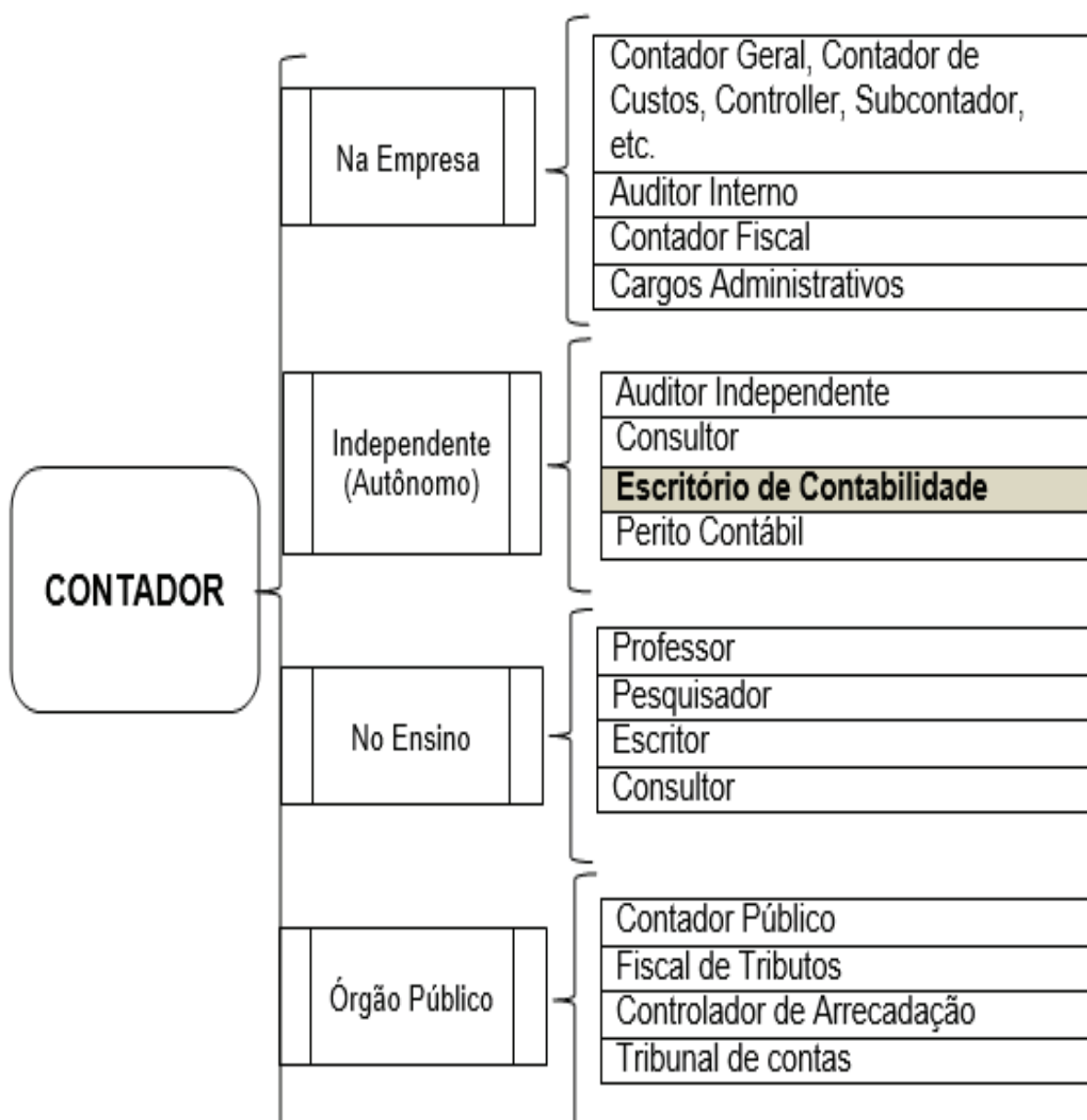
Executar a contabilidade geral, financeira e gerencial, na área agrícola, bancária, comercial, hospitalar, industrial, imobiliária, pastoril, pública e de seguros, além de todas as outras atividades a ela pertinentes, bem como gerar informações referentes a todos os atos relativos à gestão econômica das organizações. (FIGUEIREDO; FABRI, 2000, p. 1).

Para Thomé (2001, p. 21), as empresas de contabilidade “prestam serviços para as pessoas jurídicas e físicas que atuam em todos os ramos da atividade

econômica”. Ainda complementa, que estas empresas em geral atendem às micro, pequenas, médias ou grandes empresas (THOMÉ, 2001).

Em consonância com a resolução nº 560/83 do CFC (Confederação Federal de Contabilidade), que dispõe sobre as prerrogativas dos profissionais contábeis, Marion (2015) descreve na figura 1, as possibilidades de atuação do profissional contábil:

**FIGURA 1 – PROFISSÕES EM QUE O CONTADOR PODE ATUAR**



Fonte: Adaptado de Marion (2015)

Dentre as possibilidades de atuação do profissional contábil está a do **empresário contábil**, sendo esta, uma das mais antigas e importantes profissões do

mundo, que vem sobrevivendo às mudanças constantes, a mais recente “o novo cenário digital”, que afeta diretamente a sistemática operacional do seu negócio.

Machado Junior (2015), destaca que “desde a criação do método das partidas dobradas por Frei Luca Pacioli, por volta de 1.500, advento considerado como nascedouro da ciência contábil, esta profissão nunca esteve tão valorizada”. Ainda complementa, que após a era Industrial, marcada pelos destaques da eficiência e da produtividade, a transição para o novo milênio veio com novos conceitos e paradigmas, no qual é chamada de "Era do Conhecimento", que valoriza o poder da informação e inserido neste contexto, está o empresário contábil, cujo papel tem sido evidenciado exatamente por adequar-se perfeitamente às novas necessidades da sociedade (MACHADO JUNIOR, 2015). Ainda segundo Machado Junior (2015), não há desenvolvimento que não passe pela Contabilidade, no entanto, ao lado desta gradual valorização está uma avalanche de desafios que todo o militante da área tem de enfrentar para atender às demandas.

Marion (2009, p. 28-29), diz que a contabilidade pode ser aplicada a diversos ramos de atividades:

- a) Comerciais, denomina-se Contabilidade Comercial;
- b) Industriais, denomina-se Contabilidade Industrial;
- c) Públicas, denomina-se Contabilidade Pública;
- d) Bancárias, denomina-se Contabilidade Bancária;
- e) Hospitalares, denomina-se Contabilidade Hospitalar;
- f) Agropecuárias, denomina-se Contabilidade Agropecuária;
- g) De seguros, denomina-se Contabilidade Securitária etc. (MARION, 2009, p. 28-29).

Conforme destacado acima pelo autor, existem várias possibilidades de atuação para o profissional contábil, nas quais exigirão conhecimentos e técnicas diferenciadas para cada área.

Conforme informações disponibilizadas no sítio do CRC/SP - Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (2015), o bacharel em Ciências Contábeis tem sua profissão regulamentada pelo Decreto-lei nº 9.295/46 e suas atribuições definidas pela Resolução nº 560/83, do Conselho Federal de Contabilidade, conforme já citado anteriormente. O mercado de trabalho é bastante amplo e oferece muitas oportunidades para uma carreira bem-sucedida. Atualmente, a profissão vive um momento áureo, pois a prosperidade de uma empresa, seja ela

de pequeno, médio ou grande porte, necessita da figura do Profissional da Contabilidade.

Nunca pode-se esquecer, que o contabilista deve atuar de forma ética em todas as suas atividades. A resolução CFC nº 803/96, e suas posteriores alterações, define o CEPC - Código de Ética do Profissional Contábil, que estabelece os deveres e as proibições da atuação do profissional contábil, no qual traz em seu “Art. 1º Este Código de Ética Profissional tem por objetivo fixar a forma pela qual se devem conduzir os Profissionais da Contabilidade, quando no exercício profissional e nos assuntos relacionados à profissão e à classe” (CFC, 1996). Nesse sentido, Mahle e Santana (2009, p. 12) ressaltam que “ao prestar serviços contábeis, o contador assume responsabilidades éticas e sociais”. Ainda concluem, que os contadores devem buscar o aperfeiçoamento constante, conservando sempre uma boa conduta perante os usuários de seus serviços.

O contabilista precisa conhecer e utilizar-se de relações humanas, além de técnicas de administração. Não pode ficar alheio ao mundo que o cerca, e precisará ler continuamente, tornando-se um autodidata por excelência. Nessa direção, (CARDOSO; SOUZA; ALMEIDA, 2006, p. 275) asseveram que “habilidades pessoais, entendimento do negócio e participação mais ativa no processo de gestão passaram a integrar o novo perfil do profissional contábil”. Precisa ser ético, ter capacidade de inovar e criar, desenvolvendo também sua flexibilidade de adaptação, pois mudanças fazem parte do cenário empresarial e corporativo.

Sua função, neste século, pode ser considerada a de um gestor de informações. Schwez (2001), destaca que estamos no limiar do século XXI, no qual vislumbramos o surgimento de uma nova ordem econômica mundial de suma importância para a fortificação e perpetuação de toda a Classe Contábil, sendo esta uma das mais antigas profissões que se tem conhecimento. Seu conhecimento deve ser amplo, compreendendo as normas internacionais de contabilidade, legislação fiscal, comercial e correlatas. Outra habilidade imprescindível é a capacidade de se expressar, fornecendo informações objetivas e com qualidade, de forma que sejam úteis aos usuários (CORDEIRO; DUARTE, 2006). Nesse sentido, Sá (1996) assegura que a atualização do profissional contábil deixou de ser opção para ser uma condição no exercício da profissão contábil nesse novo cenário.

Segundo Machado Junior (2015, p.1), “o empresário contábil é afetado diretamente pelas transformações tecnológicas, fiscais, legislativas, econômicas e

tributárias, no qual a busca incessante pelo conhecimento e educação permanente passou a ser vital para a sobrevivência e o sucesso nesta área”. A seguir são citados alguns desafios que os profissionais contábeis estão enfrentando:

Podemos elencar entre estes desafios a nova lei de regência, a convergências às normas IFRS, a evolução da inteligência fiscal, a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital, o processo de certificação digital, o conhecimento do mercado de capitais, entre outros. Mas vale destacar que a Contabilidade no Brasil é exemplo para o mundo, os empresários e profissionais do setor estão assimilando de forma eficiente e tranquila às normas internacionais contábeis e a organização da categoria no País é diferenciada.

A burocracia e o número excessivo de obrigações acessórias estão elencados na lista dos entraves à atividade contábil. Com a tendência dos governos de transferir o papel de fiscalização para o contribuinte, temos presenciado o aumento destas exigências fiscais, fato que não acrescenta à categoria, ao contrário, reduz o tempo para manuseio dos dados contábeis, realização de análises e projeções, auxílio nas tomadas de decisões e direcionamento efetivo dos negócios. Por isso sempre encampamos, em nome do empreendedorismo e da sociedade, as lutas em favor da desburocratização, da simplificação e da redução da carga tributária. (MACHADO JUNIOR, 2015, p .1).

Pode-se afirmar então, que o profissional contábil da atualidade precisa reunir em si, várias habilidades e acompanhar incansadamente as mudanças do mundo digital, pois isto, tem exigido muita competência e ações pró-ativas desses profissionais.

### 2.1.2 COMENTÁRIOS SOBRE AS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS

Vive-se em um mundo onde a tecnologia vem quebrando barreiras e provocando inúmeras mudanças de comportamento, e nesse cenário, todas as profissões estão se transformando, não é diferente na Profissão Contábil, o que equivale a dizer que o conhecimento técnico é fundamental, mas apenas ele não basta. É preciso saber gerir a carreira e o negócio tão bem quanto uma grande organização, ou seja, o empresário contábil deve acompanhar as constantes inovações trazidas pela era digital. É muito comum os problemas e as mudanças serem vistos por esses empresários como empecilhos ou entraves para o crescimento empresarial. No entanto, essas dificuldades podem se tornar oportunidades de novos negócios, fazendo os empresários contábeis reinventarem suas atividades organizacionais, ou seja, aprender a fazer diferente. Nesse prisma, o conhecimento

técnico, está se diversificando e a busca por profissionais mais qualificados em todas as características cresce cada dia mais. A partir dessa avaliação, é preciso remodelar o negócio, observar as oportunidades e prevenir as ameaças, bem como aproveitar suas forças e combater as suas fraquezas, ou seja, elaborar um planejamento estratégico eficiente visando a eficácia do seu negócio. Portanto é preciso manter-se atualizado, olhar atentamente a produtividade organizacional, assim como ter sempre em mira a sua concorrência. Nesse sentido, a análise SWOT é uma excelente ferramenta de apoio para a realização dessas análises, na qual deve ser realizada com frequência para que se possa fazer o diagnóstico mais próximo possível da realidade, com o objetivo de encontrar alternativas estratégicas que tragam resultados viáveis.

Um bom planejamento estratégico é capaz de ajudar no sucesso de qualquer empreitada, no qual pode-se estabelecer pequenos objetivos para disciplinar e motivar a equipe, além de melhorar a estrutura organizacional. Além disso, se torna primordial investimentos em tecnologia e treinamentos das equipes operacionais, pois os principais fatores que têm demandado mudanças nos segmentos contábeis que operam no Brasil são: alteração excessiva na legislação, tecnologia, meio ambiente, aspectos sociais, maior cobrança por parte de seus clientes por informações rápidas e assertivas, entre outras. Esses elementos de mutação necessitam de acompanhamento contínuo e de conhecimento em todos os aspectos, haja visto, que as organizações contábeis que desejam se destacar precisam frequentemente, e de maneira prioritária, obter o que há de melhor de sua estrutura organizacional.

### 2.1.3 COMENTÁRIOS SOBRE A ATUALIDADE DOS CONTABILISTAS

A maioria dos gestores de empresa partilham da opinião de que em toda inovação é preciso olhar o seu aspecto positivo, buscar oportunidades e alternativas para se beneficiar da situação. Nos últimos anos, o profissional da contabilidade deixou de ser apenas prestador de serviços e assumiu um papel consultivo importantíssimo nas organizações, pois alia a experiência e a técnica contábil ao profundo conhecimento tributário, o que lhe confere condições de colaborar ainda mais com as organizações. Neste sentido, o contabilista pode ser um guia importante para superar alguns obstáculos trazidos por esse processo constante da inovação tecnológica, no qual se inclui o SPED.



Em um sistema tributário complexo e fiscalização cada vez mais acirrada pelos entes fiscalizadores, dúvidas sobre o planejamento organizacional, carga tributária, obrigações acessórias, entre outras, são recorrentes entre os empresários brasileiros, no qual são motivos de enormes preocupações para a prosperidade dos seus negócios, por isso, o contabilista se tornou peça indispensável à estratégia empresarial.

O contabilista sempre foi fundamental para o sucesso das empresas, peça chave para o crescimento e desenvolvimento de qualquer organização, pois têm em sua essência instrumentos e informações que auxiliam a tomada de decisão pelo gestor empresarial. Nesse sentido, o profissional contábil deve ajudar o seu cliente a traçar a melhor rota de competitividade, orientando-o, por meio dos dados corporativos, a tomar decisões mais acertadas possíveis.

Os empresários contábeis precisam mostrar para os seus clientes o valor agregado de seus serviços e focar na capacitação de sua equipe, pois a nova realidade brasileira exige um profissional contábil multidisciplinar, versátil, flexível a mudanças, com competências ampliadas, ciente sobre a necessidade de atualização constante, de educação continuada e conhecedor de variados campos de atuação.

## 2.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Muito se fala em Planejamento Estratégico (PE) nas organizações como sendo uma ferramenta necessária para enfrentar o dinamismo e a forte concorrência da atualidade. De maneira geral, ainda se pode encontrar uma série de interpretações em relação a esta ferramenta da administração. Por isso, é de fundamental importância conhecer as suas origens, bem como alguns estudos sobre esta ferramenta, antes de pô-la em prática na organização.

### 2.2.1 PLANEJAMENTO

Para Ackoff (1975, p. 1), “planejamento é a definição de um futuro desejado e de meios eficazes de alcançá-lo”. Destaca também, que a sabedoria é a capacidade de prever as consequências, a longo prazo, de ações atuais, a disposição de sacrificar ganhos a curto prazo em favor de benefícios a longo prazo e a habilidade de controlar o que é controlável e de não se afligir com o que não é. Complementa ainda, que não

devemos se preocupar com o futuro, mas sim tentar prevê-lo. “O sábio tenta controlar o futuro” (ACKOFF, 1975, p. 1).

Nesse sentido, Parisi (2011) diz que o planejamento depende da intensidade com que as forças do ambiente impactam a empresa. Por exemplo: grau de concorrência, pressão por inovação, pressão por preços, instabilidade legal, infidelidade dos clientes, pressão dos acionistas por resultados, riscos de consolidação do segmento de mercados e demais oportunidades e ameaças. Ainda complementa, que esses impactos apresentam intensidades diferentes entre as empresas. O planejamento deve criar condições para atingir um alvo desejado, lidando com as incertezas e aproveitando as oportunidades de mercado (PARISI, 2011).

Segundo Oliveira (2007), o planejamento não é feito somente por causa da globalização, das incertezas, do aumento da competição, ou das novas tecnologias, que tornam o ambiente mais inseguro e cheio de riscos. Planeja-se para a continuidade da organização da forma mais econômica possível, aproveitando e otimizando todos os recursos que compõem a empresa, buscando a maximização dos benefícios para os acionistas, empregados, clientes, fornecedores e demais interessados. Nesse sentido, Drucker (1995) assevera que planejar é tomar decisões que comprometem para o futuro: recursos de tempo e dinheiro. Complementa ainda, que o tipo de planejamento baseado em probabilidades praticado pela maioria das empresas se tornou inútil.

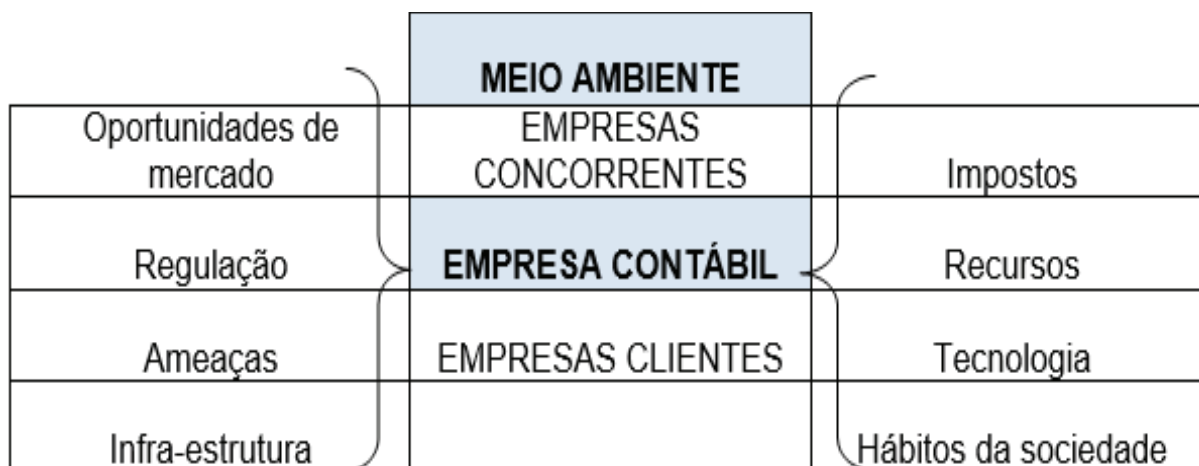
As durações desses compromissos estão crescendo sem parar: em estratégia e tecnologia, marketing, manufatura, desenvolvimento de funcionários, no tempo que se leva para colocar uma nova fábrica em operação, ou nos anos até que o investimento feito numa loja se pague. Todos esses compromissos baseiam-se em suposições a respeito do futuro. Para chegar a elas, o planejamento tradicional pergunta: “O que é mais provável que aconteça?” Ao invés disso, o planejamento para a incerteza pergunta: “O que já aconteceu que irá criar o futuro?” (DRUCKER, 1995, p. 17).

Pode-se afirmar, que na visão de Drucker (1995), o futuro deve ser analisado pelo que ocorreu no passado, pois o autor menciona que o planejamento baseado em probabilidades pode comprometer o futuro.

Para Figueiredo e Fabri (2000, p. 56), “planejamento é uma das funções administrativas essenciais para o bom andamento da empresa. Planejar significa pensar antecipadamente as ações que se desenvolverão em tempo futuro”.

Complementam ainda, que se realiza em duas funções: a estratégica e a operacional. Figueiredo e Fabri (2000), demonstram na figura 2 o ambiente setorial de todas as empresas que produzem o mesmo produto.

**FIGURA 2 – AMBIENTE DE PLANEJAMENTO DA ORGANIZAÇÃO CONTÁBIL**



Fonte: Adaptado de Figueiredo e Fabri (2000)

Segundo Sertek, Guindani e Martins (2007, p. 48), “o planejamento é o estabelecimento de uma diretriz organizacional – São os indicadores principais de direção para os quais uma organização é levada: a visão, a missão organizacional, os objetivos institucionais e os valores”. Ainda sintetizam essas diretrizes como:

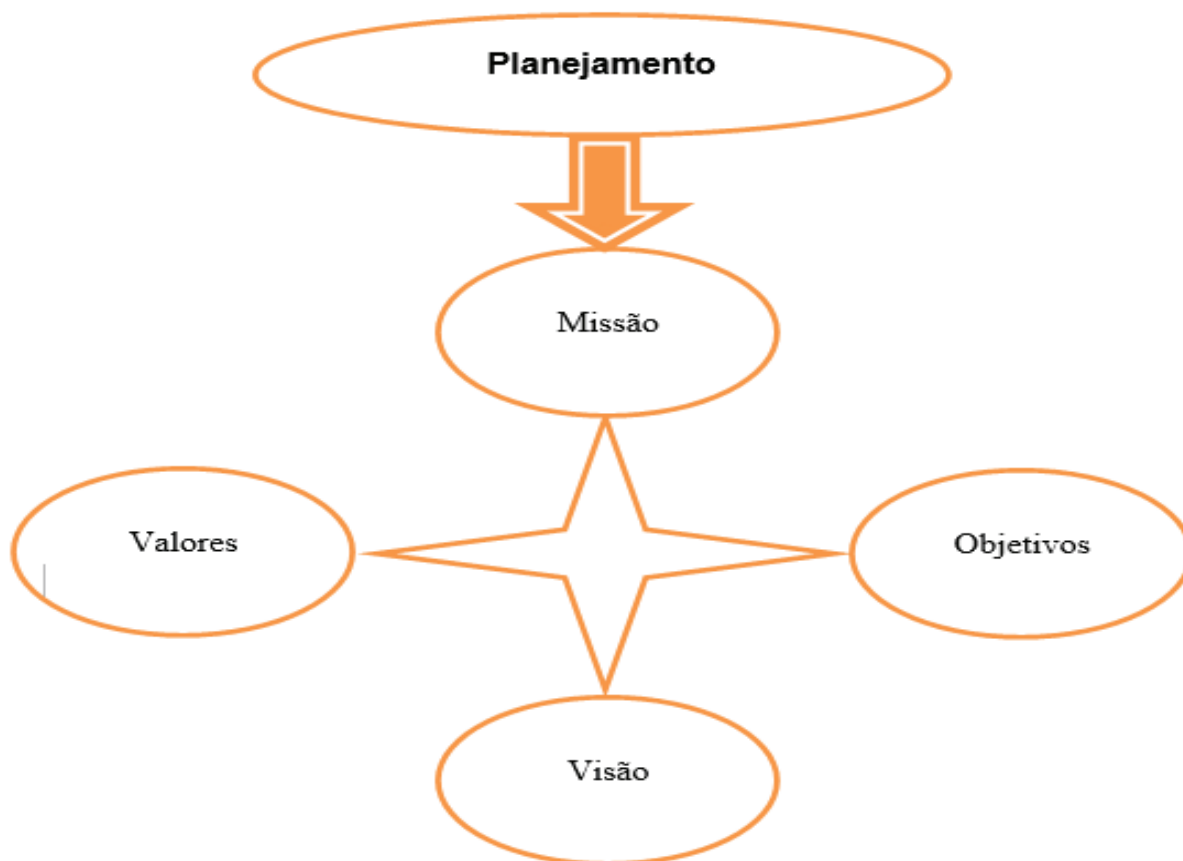
- a) A visão representa o que as empresas aspiram a ser ou a tornar-se;
- b) A missão é a finalidade de uma empresa ou a razão de sua existência;
- c) Os objetivos são as metas;
- d) Os valores expressam a filosofia norteadora da empresa.

Qualquer empresa para ter sucesso deverá ter um planejamento coerente e devidamente analisado. Para isso, é necessário definir quatro integrantes indispensáveis: visão, missão, objetivos e valores. Desta forma, pode-se afirmar que estes quatro componentes numa empresa, constituem um ponto primordial para o seu êxito e sua continuidade no mercado.

Nesse sentido, destaca-se então, que existe um constante relacionamento entre essas diretrizes que compõem o planejamento (visão, missão, objetivos e

valores) traçadas no planejamento organizacional. A figura 3 demonstra esse inter-relacionamento entre elas:

**FIGURA 3 – INTER-RELACIONAMENTO DAS DIRETRIZES DO PLANEJAMENTO**



Fonte: Do autor

Portanto pode-se afirmar, que planejar é uma das formas mais importantes que as empresas têm de minimizar os impactos desse ambiente hostil no qual estão inseridas, atuando de maneira pró-ativa, a fim de, mapear o cenário futuro com o intuito de evitar as ameaças e aproveitar as oportunidades.

#### *2.2.1.1 Missão*

A missão é tida como o detalhamento da razão de ser da empresa, ou seja, é o porquê da empresa existir. Na missão, tem-se acentuado o que a empresa produz, sua previsão de conquistas futuras e como espera ser reconhecida pelos clientes e demais envolvidos com o seu negócio.

Para Figueiredo e Fabri (2000), todas as organizações possuem uma missão muitas vezes não conhecida pelas pessoas envolvidas nas operações empresariais e independente desse conhecimento, “a missão das empresas é atender às necessidades da sociedade por meio de seus produtos ou serviços. As organizações existem para realizar algo do que a sociedade necessita e por isso está disposta a pagar para obtê-lo” (FIGUEIREDO; FABRI, 2000, p. 58). Ainda complementam, que “a missão da empresa contábil é produzir informações contábeis”. Para Chiavenato e Sapiro (2003), a missão constitui uma maneira de traduzir o sistema de valores em termos de crenças ou áreas básicas de atuação da organização. Complementam ainda, que a missão está relacionada com a razão de ser da organização.

Portanto uma missão bem difundida promove um senso comum de oportunidade, direção, significância e realização entre os funcionários, pois guia os na direção da realização dos objetivos empresariais.

#### 2.2.1.2 Visão

A visão é o sonho ou a imagem projetada no futuro de onde se quer chegar. Em suma, a visão pode ser percebida como a direção desejada, o caminho que se pretende percorrer, uma proposta do que a empresa deseja ser a médio e longo prazo e, ainda, de como ela espera ser vista por todos. Segundo Chiavenato e Sapiro (2003), “a visão organizacional ou visão de negócio é o sonho acalentado pela organização. Refere-se àquilo que a organização deseja querer ser no futuro” (CHIAVENATO; SAPIRO, 2003, p. 64). Ainda complementam, que quanto mais a visão estiver alinhada com os interesses dos *stakeholders*, mais ela pode atender seus propósitos para o sucesso da organização.

#### 2.2.1.3 Valores

Os valores incidem nas convicções que fundamentam as escolhas por um modo de conduta tanto de um indivíduo quanto em uma organização. Podem ser definidos como princípios que guiam a vida da organização, tendo um papel tanto de atender seus objetivos quanto de atender às necessidades de todos aqueles a sua volta. Segundo Sertek, Guindani e Martins (2007), os valores expressam a filosofia norteadora da empresa na qual a diferencia das outras.

Portanto os valores podem ser definidos como os princípios que guiam a vida da organização, procurando atender tanto aos objetivos organizacionais, quanto às necessidades dos indivíduos inseridos nas atividades organizacionais.

#### 2.2.1.4 *Objetivos*

Segundo Ansoff (1977, p. 32), os “objetivos são regras de decisão que habilitam a administração a orientar e medir o desempenho da empresa no sentido da consecução dos seus propósitos”. Objetivos são resultados quantitativos e qualitativos que a empresa precisa alcançar em prazo determinado, no contexto de seu ambiente, para cumprir sua missão. Para Chiavenato e Sapiro (2003, p. 71), “as empresas são organizações criadas para atingir objetivos específicos. Sua principal função é servir a esses objetivos”. Ainda complementam, que a “visão organizacional é eficaz quando define objetivos claros e explícitos a serem alcançados ao longo do tempo” (CHIAVENATO; SAPIRO, 2003, p. 71).

Um objetivo organizacional é uma situação desejada que a organização deseja e pretende alcançar. É uma imagem que a organização pretende para o seu futuro. Quando um objetivo é atingido, ele deixa de ser uma imagem orientadora da organização e é assimilado à organização como algo real e atual. Torna-se realidade e deixa de ser o objetivo desejado. Nesse sentido, um objetivo nunca existe como algo tangível: ele é um estado que se procura e não um estado se possui. (CHIAVENATO; SAPIRO, 2003, p. 71).

Portanto os objetivos estão relacionados com as atividades desenvolvidas pelas organizações, pois proporcionam a orientação que retrata um futuro desejado de coisas que a organização luta para alcançar, fornecendo linhas de ações para as atividades organizacionais. Assim sendo, os objetivos constituem um componente essencial no êxito da continuidade organizacional.

#### 2.2.2 ESTRATÉGIA

Até agora falou-se sobre o planejamento, a seguir será abordado o conceito de estratégia, que segundo Ansoff (1977, p. 99), “é relativamente novo na literatura da Administração”, pois sua origem histórica se deu na arte militar, onde apresenta um conceito amplo, vagamente definido (aplicação de forças militares em grande escala

contra o inimigo). Ainda complementa, que a estratégia significa regras de decisão em condições de desconhecimento parcial, na qual se opõe a tática que é um esquema específico de emprego dos recursos disponíveis (ANSOFF, 1977).

Ainda segundo Ansoff (1977), fazer estratégia é usar de maneira eficiente os diversos recursos empresariais, humanos, técnicos e financeiros à disposição do gestor, ou seja, quando o gestor adotar uma estratégia deve analisar a sua organização por completo e o ambiente ao qual ela está inserida, para conseguir estabelecer quais os melhores caminhos a serem percorridos e as ações necessárias para se alcançar os objetivos propostos.

Drucker (1980, p. 52), destaca que “o planejamento visa otimizar amanhã as tendências do presente; a estratégia visa explorar as oportunidades novas e diferentes do futuro”. Complementa ainda, que toda instituição precisa raciocinar estrategicamente para definir o seu negócio e decidir por que seus clientes são seus clientes, devendo perguntar o que eles consideram de valor (DRUCKER, 1980).

Para Schebeleski e Tatto (2012), o posicionamento estratégico se mostra relevante no atual estado de competição entre as empresas. Nesse sentido, Bertucci (2005) assevera que o perfil estratégico das empresas privilegiou o uso das estratégias prospectivas para enfrentar a concorrência e gerenciar os processos internos.

Segundo Padula (1996), o desempenho competitivo e as constantes evoluções tecnológicas estão levando as empresas a modernizarem seus sistemas administrativos: gestão da produção, dos estoques, das vendas, dos recursos humanos, das finanças e dos serviços pós-vendas e, nesse cenário, a atividade contábil está sendo muito exigida. O profissional contábil diante dessas transformações e adotando uma postura pró-ativa deve buscar as vantagens competitivas através de duas ações primordiais:

**Diversificação** estratégica, para inserir a consultoria de gestão às Pequenas e Médias empresas (PMEs) em seu portfólio de atividades, prestação de serviços que apresenta forte sinergia com as práticas tradicionais da profissão;

**Capacitação** para o uso da informática e para o apoio às PMEs em seu processo de informatização. (PADULA, 1996, p. 30, grifo do autor).

Walter, Cruz e Espejo (2011), analisaram o processo de gestão dos escritórios contábeis, especificamente a gestão estratégica, no qual identificaram a ocorrência

de diferentes processos de desenvolvimento de estratégias, sobretudo a incremental e de atitude empreendedora. Complementam ainda, que o processo de desenvolvimento da estratégia deve considerar alguns fatores contingenciais: estratégia, ambiente e comportamento empreendedor. Corroborando com esta pesquisa, Figueiredo e Fabri (2000, p. 56) asseveram que “a função estratégica é desenvolvida mediante uma avaliação das forças que representam as oportunidades e ameaças que vêm de fora da empresa”.

Lourenço (2013), destacou o conceito de estratégia de alguns autores clássicos sobre o assunto. O quadro 1 demonstra-os:

#### QUADRO 1 – CONCEITO DE ESTRATÉGIA (AUTORES CLÁSSICOS)

Autor(es)	Conceitos
<b>Chandler (1962)</b>	É a determinação dos objetivos básicos de longo prazo de uma empresa e a adoção das ações adequadas para atingi-los.
<b>Katz (1970)</b>	Estratégia refere-se à relação entre a empresa e o seu meio envolvente: relação atual (situação estratégica) e relação futura (plano estratégico).
<b>Ansoff (1977)</b>	É um conjunto de regras para a tomada de decisão em condições de desconhecimento sobre algo.
<b>Porter (1980)</b>	São ações defensivas ou ofensivas para criar uma posição defensável na empresa, para se obter um retorno maior sobre o investimento.
<b>Mintzberg (2006)</b>	É uma força mediadora entre organização e o seu ambiente: um padrão no processo de tomada de decisões organizacionais.

Fonte: Lourenço (2013, p. 31)

Segundo Porter (2000, p. 27), “a essência da formulação estratégica consiste em enfrentar a competição”. Ainda complementa, que essa competição se encontra arraigada na economia subjacente e o posicionamento estratégico empresarial depende das forças entrantes em potencial e dos produtos substitutos.

Independente da potência coletiva, o objetivo do estrategista empresarial é encontrar uma posição no qual a empresa seja capaz de melhor se defender contra essas forças ou de influenciá-las em seu favor. A potência coletiva destas forças talvez seja dolorosamente aparente para todos os antagonistas, mas, para enfrentá-las, os estrategistas devem perscrutar abaixo da superfície e analisar as fontes de cada uma. Por exemplo, o que torna o setor vulnerável aos entrantes? O que determina o poder de negociação dos fornecedores? (PORTER, 2000, p. 28).



Então pode-se afirmar, conforme destacado pelos autores anteriormente citados, que a estratégia é um conjunto de ações, que nortearão o melhor caminho que a empresa deverá seguir para atingir os objetivos propostos de maneira eficiente, ou seja, fazer com que o planejamento estratégico consiga a sua eficácia. Esse processo de planejar, executar e controlar é o alicerce do processo estratégico, devendo ser muito bem construído, a fim de, conseguir o êxito geral de todas as operações organizacionais.

### 2.2.3 IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

No atual cenário de grande competição entre as empresas, uma das saídas para os gestores alcançarem seus objetivos é PLANEJAR cuidadosamente as ações que pretendem empreender, reavaliando o desempenho efetuado com o planejado em períodos estimados (CATELLI; PEREIRA; VASCONCELOS, 2001). Complementam ainda, que o planejamento estratégico tem como premissa fundamental assegurar o cumprimento da missão da empresa, bem como analisar as variáveis do ambiente externo (identificação das oportunidades e ameaças) e do ambiente interno da empresa (identificação de seus pontos fortes e fracos), com objetivo de evitar ameaças, aproveitar as oportunidades, utilizar os pontos fortes e superar os pontos fracos (CATELLI; PEREIRA; VASCONCELOS, 2001). No mesmo sentido, Kotler (1998) afirma que planejamento estratégico é definido como o processo gerencial de desenvolver e manter uma adequação razoável entre os objetivos e recursos da empresa e as mudanças e oportunidades de mercado, onde seu objetivo é orientar e reorientar os negócios da empresa para gerar lucros e crescimento satisfatórios. Para Mintzberg (2006), ao tentar gerenciar o futuro deve-se compreender o passado, pois por meio de conhecimentos anteriores é que se conhece suas capacidades e seus potenciais futuros.

Segundo Ansoff (1990), somente um número reduzido de empresas utiliza o verdadeiro Planejamento Estratégico. A grande maioria das organizações continua empregando as antiquadas técnicas do Planejamento a Longo Prazo, que se baseiam em extrapolação das situações passadas, ou seja, não realizam a correta metodologia do planejamento estratégico.

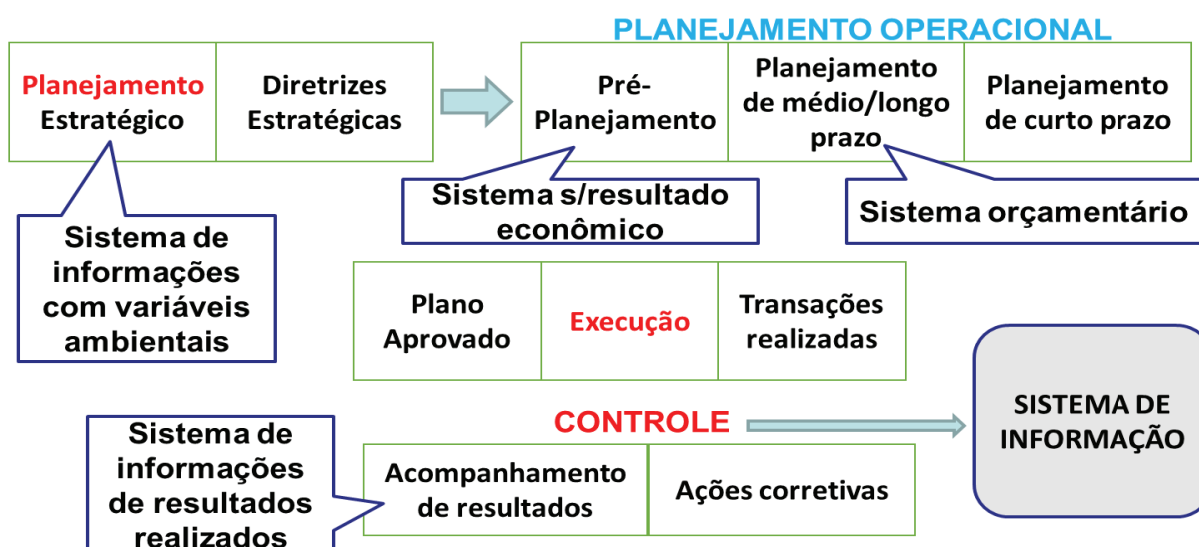
Pode-se ressaltar, que o planejamento estratégico se torna uma ferramenta essencial na gestão das organizações para se conseguir alcançar os objetivos e se

preparar para possíveis acontecimentos e mudanças futuras, já que analisa sistematicamente todos os pontos fortes e fracos, as oportunidades e as ameaças do ambiente, de forma a estabelecer estratégias, metas e ações, que possibilitem um aumento da competitividade organizacional. Para Cavalcante (2008), é necessário conhecer e compreender o planejamento estratégico como uma atividade voltada para à concepção, à implementação e controle das estratégias, por isso é muito importante o total conhecimento da estratégia organizacional em suas várias acepções para que se consiga, efetivamente, internalizar tanto o significado do planejamento estratégico quanto a lógica das suas etapas de elaboração.

O planejamento estratégico como ferramenta de concepção, implementação e controle de estratégias, são expostas, de maneira sequencial, as distintas etapas do processo de planejamento, que correspondem aos vários documentos que integram o plano estratégico. Exploram-se exaustivamente o significado e a articulação entre as etapas, com a sequência referida, correspondendo a: declaração de missão, declaração de princípios e valores, análise ambiental interna e externa, escolha da estratégia, declaração de visão, formulação de objetivos estratégicos, formulação de metas e ações e, por fim, construção de agendas de trabalho. Quando se trata da análise ambiental externa, são feitas algumas considerações sobre os casos em que se acredita ser mais conveniente realizá-la à luz de cenários tendenciais. (CAVALCANTE, 2008, p. 16).

Nesse sentido, Catelli, Pereira e Vascelos (2001) descrevem na figura 4 a visão geral do processo do planejamento estratégico.

**FIGURA 4 – VISÃO GERAL DO PROCESSO DE GESTÃO DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO**



Com base nas diretrizes e cenários traçados durante o processo de planejamento estratégico, Catelli, Pereira e Vascoellos (2001, p. 140) elaboraram o planejamento operacional que “consiste na identificação, integração e avaliação de alternativas de ação e na escolha de um plano a ser implementado”.

O processo de planejamento operacional, conforme a visão dos autores Catelli, Pereira e Vascoellos (2001, p. 140), compreende as seguintes etapas:

- 1 – estabelecimento dos objetivos operacionais;
- 2 – definição dos meios e recursos;
- 3 – identificação das alternativas de ação;
- 4 – simulação das alternativas identificadas;
- 5 – escolha das alternativas e incorporação ao plano;
- 6 – estruturação e quantificação do plano; e
- 7 – aprovação e divulgação do plano. (CATELLI; PEREIRA; VASCOCELLOS, 2001, p. 140).

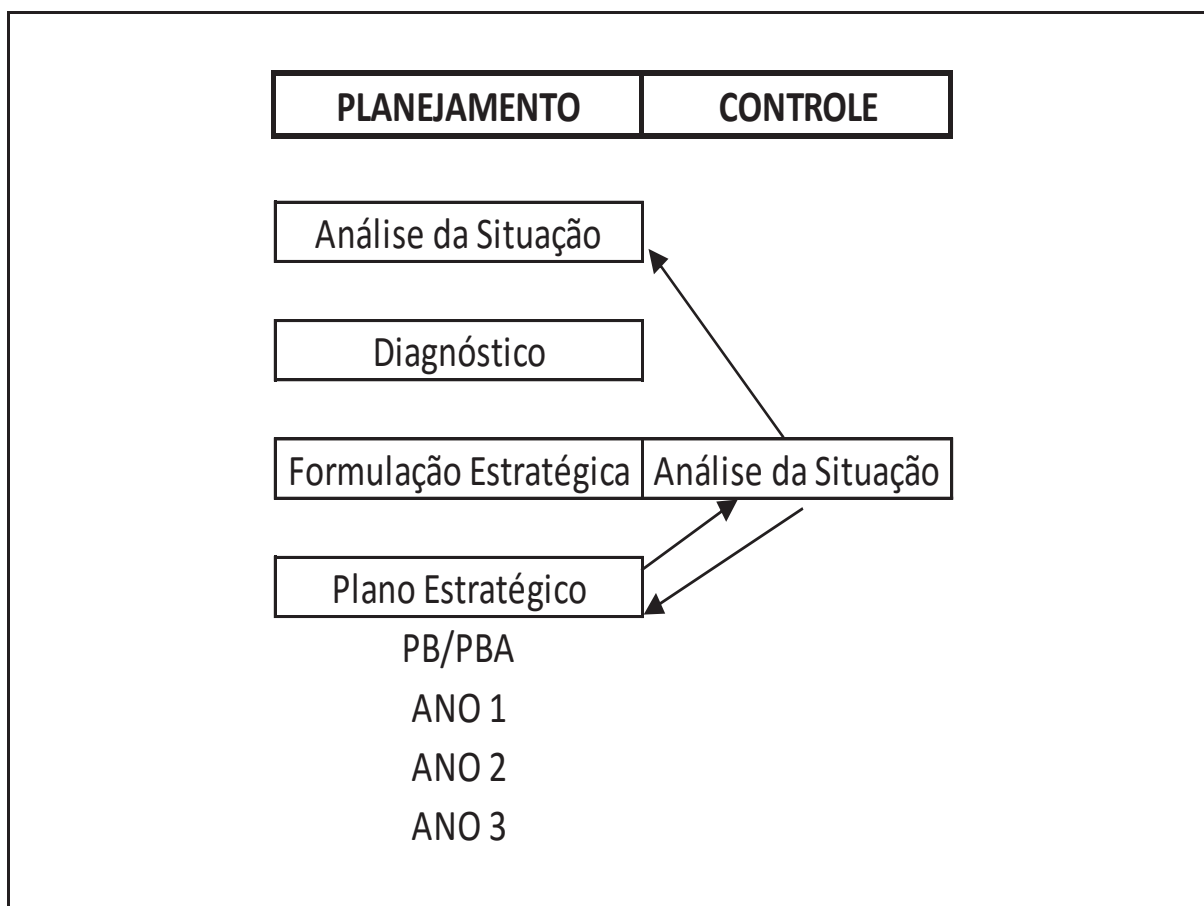
Nesse ambiente de turbulências e de grande competição entre as empresas, Catelli, Pereira e Vascoellos (2001) destacam que a única saída para os gestores alcançarem seus objetivos é planejar cuidadosamente as ações que pretendem empreender, reavaliando e controlando constantemente o desempenho efetuado contra o desempenho planejado.

A fase do planejamento estratégico tem como premissa fundamental assegurar o cumprimento da missão da empresa. Essa fase do processo de gestão gera um conjunto de diretrizes estratégicas de caráter qualitativo que visa orientar a etapa de planejamento operacional. Evidentemente, o processo de planejamento estratégico contempla a análise das variáveis do ambiente externo (identificação das oportunidades e ameaças) e do ambiente interno da empresa (identificação dos seus pontos forte e fracos). (CATELLI; PEREIRA; VASCOCELLOS, 2001, p. 138).

O termo planejamento estratégico, conforme Kotler (1998), surgiu nos anos 70, após grandes crises nas indústrias norte-americanas, com enfoque em ofensivas variáveis e com habilidades estratégicas. O princípio do planejamento estratégico consiste em organizar, de maneira disciplinada, as atividades da empresa e encaminhá-las para manter a eficiência operacional das organizações com objetivo de um futuro melhor e inovador.

Na figura 5, é demonstrada uma proposta simples do esboço de um processo de planejamento que poderia ser aplicado em empresas contábeis (FIGUEIREDO; FABRI, 2000, p. 64).

**FIGURA 5 – ESBOÇO DE UM PROCESSO DE PLANEJAMENTO**



Fonte: Adaptado de Figueiredo e Fabri (2000)

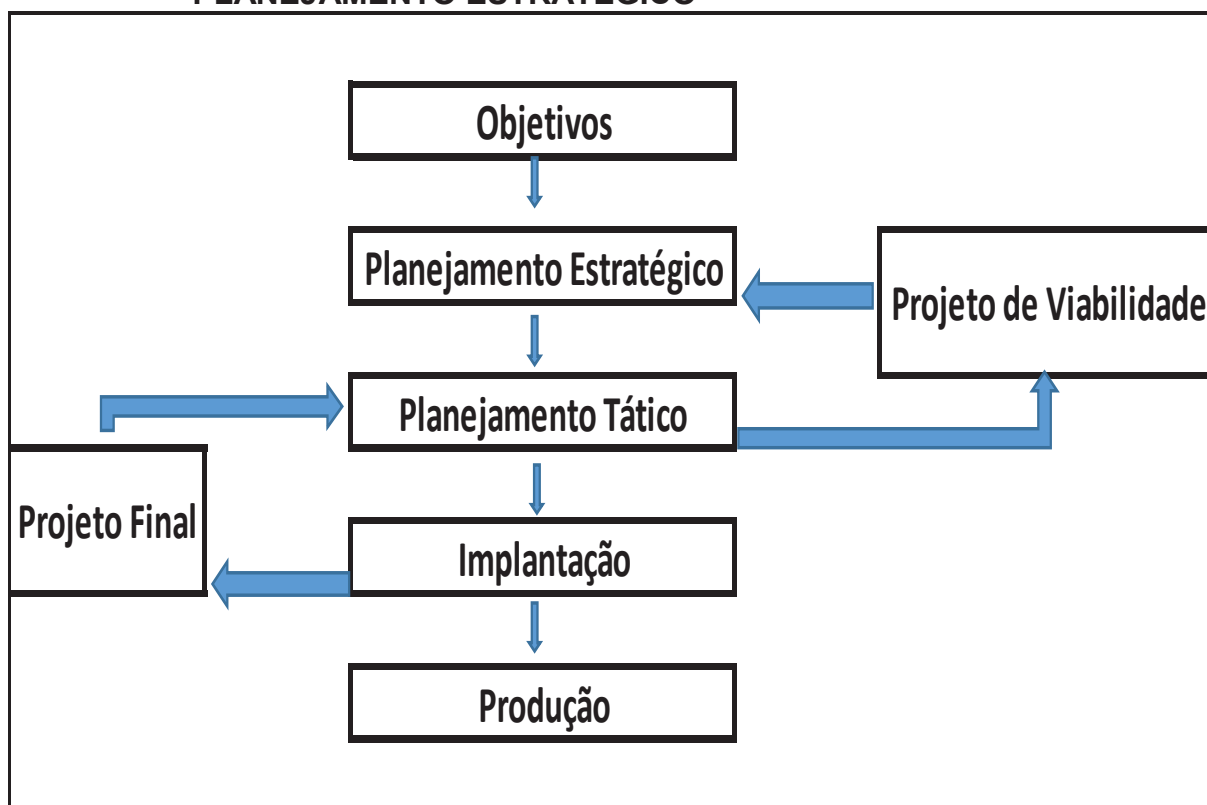
Conforme apresentado na figura 5, pode-se verificar que o planejamento estratégico tem o objetivo de criar condições para que a organização opere suas ações com eficiência diante das forças ambientais, pois analisa uma determinada situação através da realização de um diagnóstico antes da formulação da estratégia organizacional.

Segundo Ackoff (1975, p. 3), “a distinção entre o planejamento tático e estratégico é sempre feita, mas quase nunca é clara. Decisões, que para alguns parecem estratégicas, podem parecer táticas para outros”. Daí pode-se afirmar que sua distinção é relativa e não absoluta. Complementa ainda, que quanto mais demorado for o efeito de um plano e quanto mais difícil for alterá-lo, mais estratégico ele será. “Portanto, planejamento estratégico lida com decisões de efeitos duradouros que sejam difíceis de se modificar” (ACKOFF, 1975, p. 3). Ainda segundo Ackoff (1975), o planejamento estratégico é para longo prazo e o planejamento tático é para planejamento mais curto e que ambos são necessários e se complementam.

Planejamento tático se destina a escolher os meios pelos quais se tentará atingir objetivos específicos. Os objetivos são, geralmente, ditados pelos níveis hierarquicamente mais altos na organização. O planejamento estratégico destina-se tanto à formulação dos objetivos quanto à escolha dos meios para atingi-los. Planejamento estratégico, portanto, se orienta para fins e para meios. Entretanto, “meios” e “fins” são também conceitos relativos. Por exemplo, “anunciar um produto” é um meio de “vendê-lo”. “Vendê-lo”, entretanto, é um meio de se chegar ao fim “lucro” e lucro é, em si mesmo, um meio de se chegar a muitos outros fins. (ACKOFF, 1975, p. 3).

Woiler e Mathias (1996), destacam que o planejamento estratégico é um processo de interdependentes decisões que visam conduzir as empresas para uma desejada situação futura, ou seja, o processo de planejamento começa pela fixação dos objetivos que a empresa almeja alcançar, passando pela análise da sua viabilidade e em seguida inicia-se a sua implantação. Os autores ainda complementam, que o planejamento passa de estratégico para o tático onde se analisa a sua viabilidade chegando para o projeto final com a operacionalização da produção. Na figura 6, é apresentado um projeto como parte integrante do planejamento de uma organização na visão de Woiler e Mathias (1996).

**FIGURA 6 – ANÁLISE DE PROJETO COMO PARTE INTEGRANTE DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO**



Fonte: Adaptado de Woiler e Mathias (1996)

Pode-se observar, que o planejamento estratégico é um planejamento empresarial de longo prazo e de difícil alteração, no qual é orientado para objetivos-fins, enquanto que o planejamento tático se preocupa com as ações de curto prazo.

Devido à importância do planejamento estratégico para as organizações, Celso (1995) apresentou dezoito recomendações para implementá-lo, quatro referem-se ao ambiente externo, sete ao ambiente interno e sete à metodologia, conforme destacado no quadro 2.

## **QUADRO 2 – RECOMENDAÇÕES SOBRE PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO**

### **- AMBIENTE EXTERNO**

1. tentar descobrir quem serão, de onde surgirão e o que farão os novos concorrentes;
2. definir parâmetros mundiais de comparação;
3. estar atento ao consumidor;
4. cuidar do meio ambiente.

### **- AMBIENTE INTERNO**

5. ter visão do negócio;
6. dar proeminência à manufatura;
7. encarar a mão de obra como custo fixo;
8. buscar ganhos expressivos;
9. transformar o planejamento em administração estratégica;
10. implantar modelo participativo para administrar as mudanças;
11. integrar as áreas tecnológica e mercadológica.

### **- METODOLOGIA**

12. escolher produtos, mercados, campos e armas da competição;
13. monitorar os concorrentes;
14. envolver todas as áreas sob o comando da manufatura;
15. traçar estratégia global;
16. analisar toda cadeia produtiva de forma integrada;
17. fixar um objetivo de cada vez;
18. buscar ajuda da consultoria.

Com isso, pode-se entender a importância do planejamento estratégico nas organizações para identificar algumas diretrizes que possibilitem a sua implementação num ambiente globalizado, ou seja, planejar o futuro não é puramente imaginar o que se quer, mas agir no presente de modo a criar condições para concretizar aquilo que foi planejado. Estabeleça objetivos que reflitam o que se deseja alcançar no futuro, quais atitudes necessitam ser tomadas agora para realizar os objetivos almejados.

### *2.2.3.1 Pesquisas no Brasil sobre o planejamento estratégico*

Silva e Baptista (2009), realizaram um estudo que objetivou compreender as relações entre estratégia, aprendizagem e cultura organizacional, no sentido de explicar a interação dinâmica que ocorre no fenômeno de transformação cultural de uma organização familiar para uma estrutura de gestão profissionalizada. Tratou-se de um estudo exploratório, de abordagem qualitativa, com a utilização do método de estudo de caso, desenvolvido em uma empresa familiar brasileira do segmento de *fast food*. Os dados primários foram coletados através da realização de entrevista e os dados secundários se constituem em documentos organizacionais. Verificou-se que a aprendizagem organizacional se constituiu numa experiência de perpetuação dos ensinamentos considerados relevantes para o desempenho estratégico da organização, ao mesmo tempo em que abre uma nova trilha no sentido da profissionalização da empresa investigada.

Coral (2002), destacou em sua tese a necessidade das organizações efetuarem o planejamento estratégico para o seu desenvolvimento futuro, não apenas para sobreviverem, mas serem capazes de crescer e enfrentarem da melhor maneira possível os desafios que surgirem. A autora ressalta, que os modelos de planejamento estratégico existentes enfatizam principalmente as questões econômicas, relegando a segundo plano, as questões ecológicas e sociais, que devido esse atual cenário, precisam ser incorporadas na gestão estratégica das organizações, no qual apresentou um modelo de planejamento estratégico para a sustentabilidade das organizações empresariais, enfocando o seu desenvolvimento econômico, ambiental e social. Esse novo modelo PEPSE (Planejamento Estratégico para a Sustentabilidade Empresarial) analisa as estratégias de forma sistêmica em relação a viabilidade de sua implantação e os resultados que poderão ser alcançados, com foco

na sustentabilidade empresarial e estabelecendo relações entre a variável ambiental e social com as estratégias de negócios, bem como seus indicadores de desempenho.

Rodrigues e Lemos (2009), apresentam ferramentas de gestão para organizações contábeis, que visam melhorar a produtividade e minimizar os riscos. A ferramenta *SWOT* (*Strenghts* - força, *opportunities* - oportunidades, *threats* - ameaças, *weknesses* – fraquezas) é uma ferramenta que permite diagnosticar as variáveis que interferem na definição da estratégia adotada pela organização, buscando informações necessárias e importantes que auxiliarão na tomada de decisão e no desenvolvimento do planejamento estratégico.

No quadro 3, é apresentado a Matriz *SWOT*, como uma ferramenta importante para o mapeamento das variáveis que devem ser conhecidas, antes de se definir a estratégia a ser adotada pela organização contábil, devendo priorizar a busca de solução para aqueles pontos que mais afetam negativamente a empresa.

### QUADRO 3 – MATRIZ *SWOT*

ANÁLISE EXTERNA	
OPORTUNIDADES ( <i>Opportunities</i> )	AMEAÇAS ( <i>Threats</i> )
Evidências do crescimento da renda	Mercados globalizados
Disponibilidade de crédito	Flexibilidades da legislação trabalhista
Introdução de novas tecnologias	Dificuldade de negociação com o setor
Etc,	Etc,
ANÁLISE INTERNA	
PONTOS FORTES ( <i>Strenghts</i> )	PONTOS FRACOS ( <i>Weaknesses</i> )
Instalações modernas e em boas condições	Inexistência de programas de treinamentos
Disponibilidade de capital de giro	Inexistência de prêmios ou participação nos resultados
Imagem da empresa	Inexistência de canais de comunicação e marketing
Etc,	Etc,

Fonte: Adaptado de Rodrigues e Lemos (2009)

Como pode-se observar, a análise *SWOT* é uma ferramenta estrutural da administração que se utiliza das palavras (*strengths*, *weaknesses*, *opportunities*, *threats*) que significam respectivamente: forças, fraquezas, oportunidades e ameaças, no qual a sua principal finalidade é avaliar os ambientes internos e externos das



organizações, auxiliando na formulação das estratégias de negócios, visando assim, a otimização do desempenho organizacional.

No quadro 4, é apresentado um panorama geral de pesquisas sobre o planejamento estratégico no Brasil, mencionando seus autores, a data de publicação da pesquisa, o título, os objetivos, bem como seus resultados.

#### QUADRO 4 – PESQUISAS NACIONAIS SOBRE O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Autor(es)	Título	Objetivo	Resultado
Estrada e Almeida (2007)	A eficiência e a eficácia da gestão estratégica: do planejamento estratégico à mudança organizacional	Desenvolver um modelo de gestão estratégica e um modelo de mudança organizacional, que tornem eficiente e eficaz a Gestão das Organizações	Foram apresentados os dois modelos, assim como sua validação em uma organização com fins lucrativos
Souza (2011)	Entre o planejamento estratégico formal e informal: um estudo de caso exploratório sobre a prática de estratégias nas organizações	Explorar a prática de planejamento estratégico com base num estudo de caso exploratório em uma empresa organizada por projetos	Analisando o caso pela abordagem baseada na teoria da estruturação (GIDDENS, 1984), indica-se que, há um nível adequado de formalização da prática de planejamento estratégico nas organizações, este nível deve ser definido pela estruturação da prática na sua dinâmica social
Frezatti et al. (2007)	Análise do relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento das organizações Brasileiras	Investigar a existência de relacionamento entre os perfis da contabilidade gerencial e os perfis de planejamento de empresas médias e grandes do ambiente empresarial Brasileiro	Pode-se afirmar que os perfis da contabilidade gerencial têm relacionamento com os perfis de aderência conceitual do planejamento estratégico e orçamento das entidades analisadas
Portes et al. (2014)	Planejamento estratégico como ferramenta de gestão em escritório de contabilidade: um estudo com empresas em Santa Maria / RS	Elaborar um modelo a partir das teorias pesquisadas, para implantação do planejamento estratégico em escritórios de contabilidade, a partir das experiências de empresas dessa atividade estabelecidas na cidade de Santa Maria/RS	O planejamento estratégico configura-se como possibilidade para sistematizar e nortear as ações das organizações no sentido de um maior desempenho, otimização de resultados e manutenção no mercado. O modelo teórico proposto mostrou-se possível para os escritórios de contabilidade, além de adotar o planejamento estratégico em serviços, possam inovar com a adoção de modelos práticos adequados a sua realidade

Continua

## Conclusão

Celso (1995)	Planejamento estratégico: recomendações sobre os ambientes externo e interno	Foram abordadas as recomendações referentes ao ambiente externo e ao interno	<p>1- Se a ameaça vier principalmente de fora, é necessário que a empresa brasileira tenha como parâmetro as melhores do mundo, porquanto são estas que virão enfrentá-lo e não as de menor capacidade competitiva</p> <p>2- O consumidor não está hesitando em trair sua marca preferida com a primeira oferta de um concorrente. Por isso, as empresas estão altamente vulneráveis ao fenômeno de infidelidade às marcas</p> <p>3- Hoje, há um consenso generalizado de que as empresas administradas segundo um modelo participativo são mais competitivas</p>
Pereira e Kich (2009)	A relação entre a cultura organizacional e o processo de planejamento estratégico: um estudo de caso em uma empresa Norte-Americana	Avaliar a real relação existente entre cultura organizacional e o processo do planejamento estratégico em uma organização na prática	Percebeu-se que, para a empresa em estudo, o alinhamento da estratégia com a cultura, a definição e a divulgação clara de seus valores, assim como uma cultura voltada ao aprendizado e o pensamento estratégico de seus membros, foram fundamentais para a eficácia do seu planejamento estratégico
Lemos et al. (2004)	O planejamento estratégico como ferramenta competitiva	Saber como as empresas realizam planejamento, identificam as forças competitivas e como reagem a elas	Foi concluído que o planejamento estratégico figura como uma das principais ferramentas administrativas no sentido de mapear cenários futuros, assim como em gerenciar informações vitais para a efetividade da organização num contexto competitivo. Planejar é mais uma forma de minimizar as contingencialidades acerca da empresa, atuando de maneira pró-ativa frente ao ambiente hostil no qual elas estão inseridas

### 2.2.3.2 Pesquisas no Exterior sobre o planejamento estratégico

Glaister et al. (2008), realizaram uma pesquisa que tinha como objetivo comparar e contrastar a natureza e a prática do planejamento estratégico em dois contextos ambientais diferentes, Reino Unido (economia avançada de mercado) e Turquia (economia de transição). Foi aplicado um questionário estruturado por e-mail, onde coletou-se dados de uma amostra de empresas do Reino Unido e Turquia. Concluíram que há uma série de diferenças significativas entre as práticas de planejamento estratégico de empresas Turcas e empresas do Reino Unido. Contrariamente às expectativas, as empresas Turcas são mais favoráveis e dispostas para a prática do planejamento estratégico do que as empresas do Reino Unido.

Tapinos, Dyson e Meadows (2005), investigaram o impacto da medida de desempenho no processo estratégico, foi aplicado um questionário contendo um modelo de processo do desenvolvimento estratégico, projetado para traçar a prática atual do planejamento estratégico e a determinação de fatores mais influentes na efetividade desse processo. O estudo foi baseado na ideia de que o planejamento estratégico tem relação positiva com a medida de desempenho. Os resultados indicaram que a medida de desempenho estava como um dos quatro principais fatores caracterizando a prática atual do planejamento estratégico. A pesquisa determinou a relação de complexidade com o tamanho da organização e a taxa de mudança que cria variação no impacto de medida de desempenho. A pesquisa concluiu que não é relevante o impacto do processo de planejamento estratégico, e sim o sucesso na efetividade do próprio planejamento estratégico.

Gibson, Mazur e Denise (1995), realizaram uma retrospectiva onde houve a percepção e a conclusão de que os esforços empreendidos para a realização do planejamento estratégico não traziam resultados satisfatórios. O artigo apresentou componentes importantes para que o planejamento estratégico seja eficaz:

a) Lidar com incerteza

Uma das respostas mais comuns dada por sócios de organizações envolvidos em planejamento estratégico é o desconforto devido a incerteza do futuro, pois existe o medo da perda de status e da mudança a ser implementada.

b) Aliviar medos

O medo é uma constante e inerente a resistência em mudar, pois nas organizações que enfrentam mudanças, as pessoas temem o próprio futuro e o da organização.

c) Instalar a importância de aprender

A administração tem que estabelecer um clima comportamental de aprendizagem da necessidade da mudança, induzindo as pessoas a entender o novo comportamento organizacional.

d) Entender o processo de planejamento estratégico

Pela necessidade de planejar com efetividade é preciso desenvolver uma avaliação para o pensamento estratégico com foco em assunto macro que são críticos a longo prazo. Todos os envolvidos devem ser conscientizados.

e) Adquirir habilidades e recursos adequados

São requeridas habilidades necessárias para o processo de implementação do planejamento estratégico. Frequentemente aproveitam-se os indivíduos dentro das organizações que tem mais experiência ou conhecimento que serão inestimáveis ao processo. As organizações levam vantagem dessa experiência.

f) Administrar troca de cultura

O chamado planejamento de prontidão é ampliado quando os gerentes consideram valores e convicções que norteiam o desempenho da organização. Administrar a troca de cultura requer uma compreensão da natureza de mudança desejada, implementando atividades que auxiliam essa interação.

g) Desenvolver alfabetização organizacional

A existência da cultura de alfabetização é mais provável existir quando o valor do aprender estiver presente. O alcance da alfabetização organizacional requer níveis mais elevados de interação entre o líder e empregados, as reuniões devem ser frequentes com abertura para questionamentos difíceis. Importante para medir o compromisso dos empregados em relação às mudanças requeridas.

A pesquisa concluiu que as organizações têm que determinar se o ambiente permite tempo suficiente para planejar de prontidão, pois é de suma importância ter uma visão compartilhada e consciente da necessidade de planejar.

Heriot e Loughman (2009), buscaram desmistificar o enigma do planejamento na criação de novos empreendimentos, utilizando o modelo estratégico de Mintzberg (1978). Descreveram a importância dos vários processos que um empreendedor pode usar para criar um novo empreendimento. Também abordaram os diferentes pontos

de vista de Chandler (1962), que descreveu o planejamento estratégico como um processo racional e Henry Mintzberg (1978), que argumentou que nem todas as estratégias são criadas deliberadamente, pois algumas estratégias surgem na sequência de uma série de decisões tomadas por parte dos dirigentes da empresa. O processo de formação da estratégia que Chandler e Mintzberg descreveram foi associado a grandes empresas. Recentes trabalhos acadêmicos têm explorado o processo de estratégia em pequenas empresas, bem como em novos empreendimentos, estas pesquisas evoluíram para um conflito entre os pesquisadores que afirmam que o planejamento deliberado é vantajoso para novos empreendimentos e outros que discordam desse ponto de vista. Para ajudar a resolver este conflito, os autores utilizaram o modelo de planejamento estratégico proposto por Mintzberg (1978) como ponto de partida para propor um modelo que explicasse a dinâmica do processo de planejamento dos novos empreendimentos. Esse modelo, com base em seu trabalho histórico, afirma que nem todos os novos empreendimentos são iniciados com o resultado de um processo de planejamento deliberado e que há uma necessidade de desenvolver um quadro que avalie simultaneamente a criação de novos empreendimentos e quando o planejamento ocorre ou não.

Barney (1991), analisou a ligação entre os recursos das empresas e a vantagem competitiva sustentada. Destacou quatro indicadores empíricos sobre o potencial dos recursos da empresa para gerar a vantagem competitiva sustentada: valor, raridade, imitabilidade e sustentabilidade. O modelo é aplicado através do potencial de vários recursos da empresa para gerar essas vantagens competitivas. Este artigo definiu alguns termos-chave e, em seguida, analisou o papel dos recursos empresariais na criação de vantagens competitivas sustentadas.

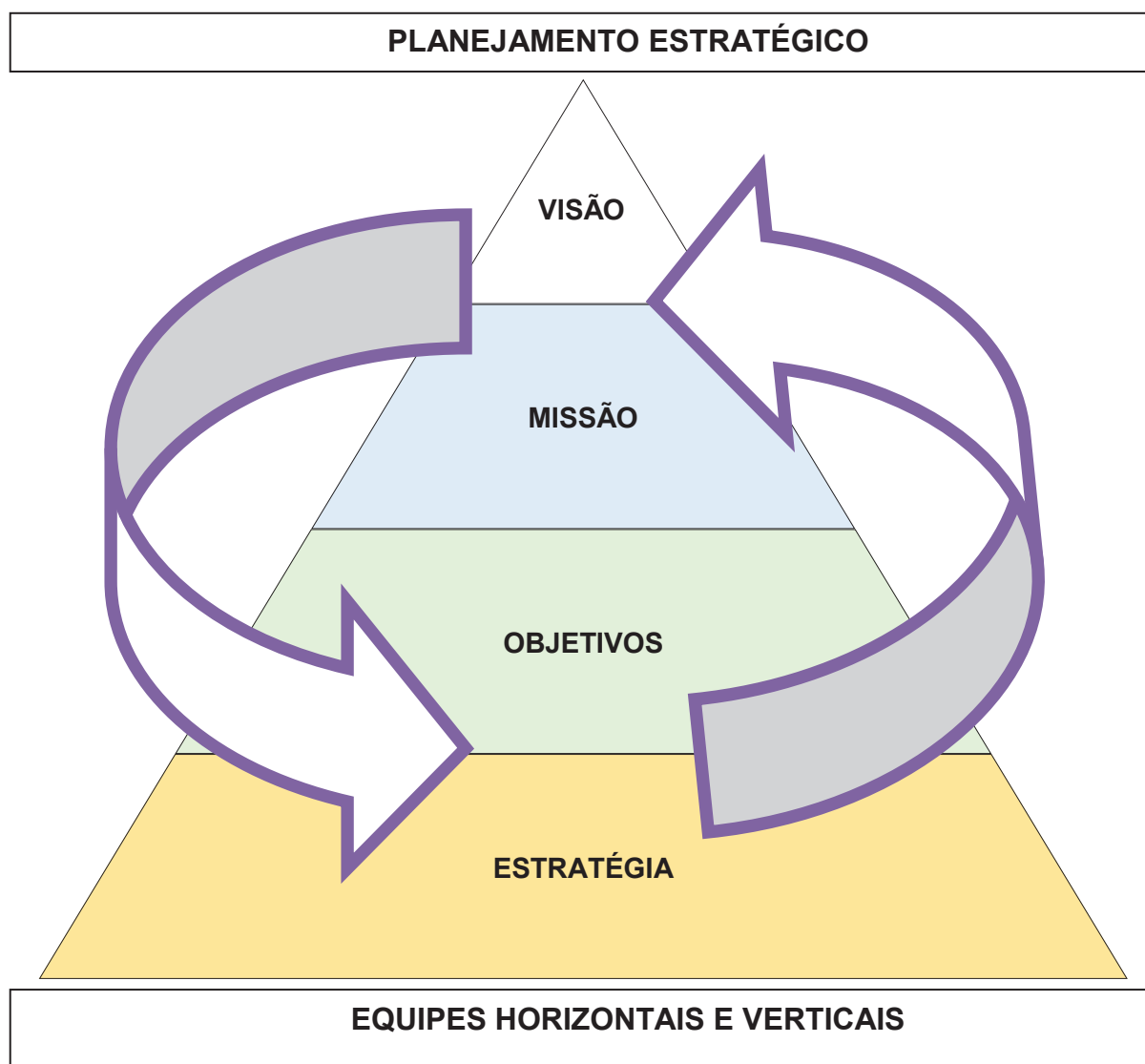
Briggs e Keogh (1999), abordaram a importância da integração da estratégia dos recursos humanos com planejamento estratégico para alcançar a excelência empresarial. Ainda complementam, demonstrando quatro modelos de alinhamento dessa integração:

- a. que alcançar a excelência empresarial é mais do que uma simples acumulação de uma série de melhores práticas;
- b. que alcançar a excelência na estratégia de negócio das empresas é o fator mais importante na concretização da visão, missão e objetivos;

c. esta é uma oportunidade única de ver a organização de forma holística, com o princípio de foco na organização total e no total da equipe como os conceitos subjacentes; e

d. que as pessoas tendem a fazer duas coisas bem, ou seja, as coisas que consideram importantes e as coisas que o chefe considera importantes e vai verificar.

**FIGURA 7 – ESTRATÉGIA DE PLANEJAMENTO**



Fonte: Adaptado de Briggs e Keogh (1999)

Portanto para Briggs e Keogh (1999), o planejamento estratégico bem sucedido procura ouvir todos os envolvidos, incluindo os acionistas, clientes, fornecedores e as pessoas, para compartilhar suas idéias ao invés de deixar a empresa desenvolvê-las, facilitando a integração eficaz do planejamento estratégico organizacional.

### 2.2.3.3 Desafios e tendências do planejamento estratégico

Um dos grandes desafios aos diretores / gerentes e outras pessoas envolvidas na execução do planejamento estratégico é conseguir detectar as tendências futuras do mercado nesse cenário atual (tecnológico e dinâmico).

Pode-se dizer, que as mudanças que ocorrem no ambiente afetam praticamente todas as empresas com surpreendente rapidez. Essas mudanças ocorrem nos ambientes: econômico, social, tecnológico e político.

Nesse sentido, a empresa somente poderá crescer e progredir se conseguir ajustar-se à essa conjuntura, e o Planejamento Estratégico é uma técnica utilizada para que tais ajustes sejam feitos com inteligência, ou seja, é um instrumento que força, ou pelo menos estimula, os administradores a pensar e traçar objetivos sobre assuntos de relevância para a organização.

## 2.3 POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO SEGUNDO MICHAEL E. PORTER

Posicionar-se é escolher, decidir, definir, ou seja, estabelecer uma posição ou caminho que dentre vários, seja, o mais assertivo. Portanto para uma organização assumir uma determinada posição, deve-se pensar de forma estratégica, a fim de evitar as ameaças e aproveitar as oportunidades do ambiente ao qual o seu negócio está inserido. Nesse sentido, Porter (2002) destaca a importância de se realizar uma análise global do ramo de atividade da organização na determinação da estratégia.

Sabemos que, para chegar a uma boa estratégia, o ponto de partida é ter um objetivo correto, que é simplesmente um excelente retorno sobre o investimento a longo prazo. Por mais simples que pareça, o certo é que muitas empresas de todo o mundo não conseguem entender realmente esse objetivo central da companhia. Geralmente contentam-se com objetivos de curto prazo, mais fáceis de alcançar, mas que não permitem ver além do amanhã. O ponto seguinte a ser levado em conta para ter uma boa estratégia é analisar em que ramo do setor de atividade a companhia opera e depois procurar determinar qual a posição da empresa nele. (PORTER, 2002, p. 23).

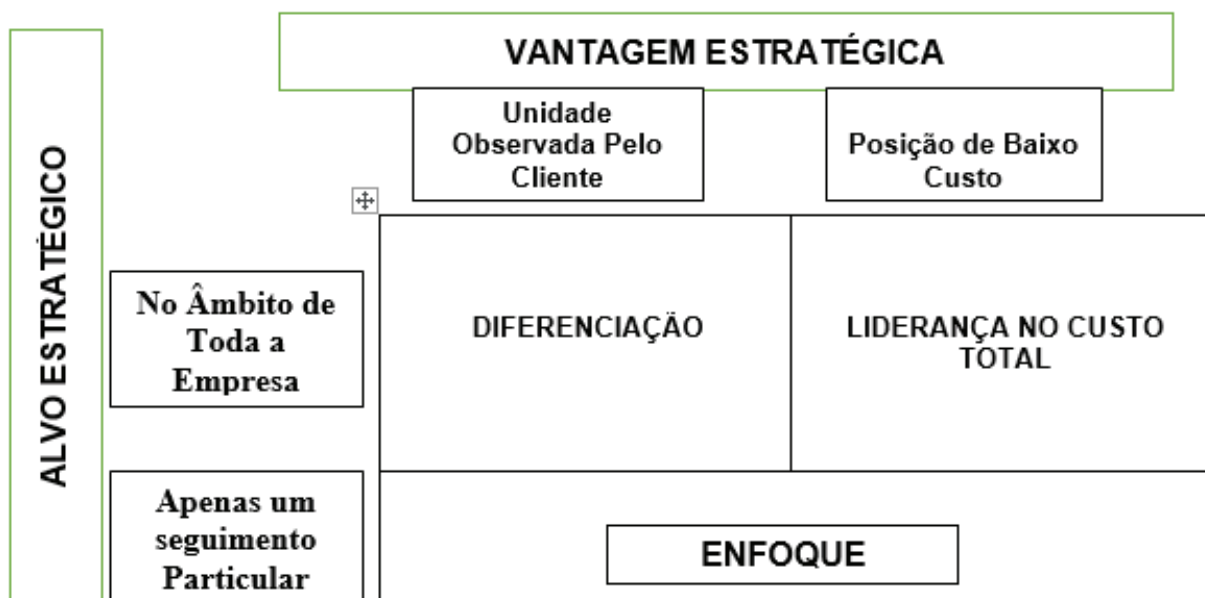
Pode-se perceber, que o ponto de partida para a escolha de uma boa estratégia é formular o objetivo correto, no qual permitirá um melhor direcionamento dos pontos fortes da organização na busca das oportunidades que surgem no mercado. Melhorando assim, o desempenho das atividades organizacionais.

### 2.3.1 POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO SEGUNDO A VISÃO DE PORTER

O “posicionamento estratégico” foi fundamentado inicialmente por Porter (2004) a partir do desenvolvimento da estratégia competitiva genérica, na qual foi amplamente difundida no ambiente empresarial. Segundo Porter (2004), uma vez diagnosticadas as forças que afetam a competição em um segmento, bem como suas causas subjacentes, a empresa tem condições de identificar suas forças e fraquezas em relação a esse segmento. Do ponto de vista estratégico, a primeira condição é o “posicionamento estratégico” da empresa em relação às causas subjacentes de cada força competitiva. Ainda segundo o autor, a estratégia competitiva possui três abordagens: 1) liderança no custo total, 2) diferenciação e 3) enfoque, nas quais raramente poderão ser utilizadas concomitantemente.

Porter (2004), conceitua de “estratégias genéricas” essas três formas da empresa criar uma posição defensiva no longo prazo, de se destacar perante os competidores e ganhar vantagem em um determinado setor. Elas são em síntese: ter um **preço mais baixo**, conseguindo margens mais altas (liderança de custo total); **diferenciar** seus produtos para permitir a cobrança de um preço mais alto, implicando oferecer um valor único para seus clientes, baseado nas tecnologias superiores (diferenciação); **focar** em um segmento específico com base em uma das abordagens acima (enfoque).

**FIGURA 8 – AS TRÊS ESTRATÉGIAS GENÉRICAS DE PORTER**



Fonte: Adaptado de Porter (2004)



A primeira estratégia genérica propõe a “liderança de custo”, onde o foco da empresa é direcionado ao baixo custo, isto é, menor custo comparado ao que o seu concorrente adota, permitindo maior competição no mercado. Essa vantagem é alcançada ao adotar um conjunto de políticas funcionais para este objetivo, bem como o desenvolvimento de atividades econômicas e tecnológicas de baixo investimento. A segunda estratégia genérica, “diferenciação”, consiste em criar produtos ou serviços que são únicos dentro do escopo da organização. Para isso, a empresa deve desenvolver atividades com alta qualidade de forma a oferecer benefícios diferenciados que tornem seu produto ou serviço mais atrativo ao cliente do que o dos seus concorrentes. A terceira e última estratégia genérica, “foco”, busca concentrar em um grupo específico de clientes toda a força da empresa, procurando atender de forma satisfatória todas as suas necessidades. Essa estratégia define a capacidade de serviço da empresa para um alvo específico, e, portanto, suas políticas funcionais são direcionadas para isso, ou seja, servir o alvo estratégico melhor que seus competidores.

### 2.3.2 NECESSIDADE DE SE POSICIONAR

De uns tempos para cá, se tornou importantíssimo, por parte dos empresários, a reflexão sobre o “posicionamento estratégico” perante o mercado para a prosperidade de qualquer organização, principalmente para as organizações contábeis que atualmente estão passando por muitas mudanças e inovações, tanto no âmbito tecnológico quanto no operacional, nas quais provocam adaptações na operacionalização do seu fluxo de trabalho. Essas alterações nas suas atividades rotineiras ocasionadas pela “contabilidade digital e conversão às normas contábeis internacionais (IFRS), além das exigências e transparência das informações prestadas ao Governo por meio do Sistema Público de Escrituração Fiscal (SPED), fez com que os empresários contábeis buscassem uma estratégia, que de alguma maneira, diminuísse esses impactos para o seu negócio.

Nesse cenário cheio de desafios, pode-se dizer que “**posicionar-se**”, é, escolher um caminho em detrimento de outro, no qual a elaboração de um planejamento estratégico se tornou uma ferramenta primordial para a sobrevivência das organizações contábeis. Posicionar-se, então, é uma questão intrínseca de cada organização, pois cada uma tem sua percepção do ambiente e sua própria

administração. A partir da escolha do posicionamento tomado pela organização é que ela revela para os outros a sua imagem, ou seja, como irá competir no mercado.

### 2.3.3 ESTRATÉGIA COMPETITIVA DE PORTER

Porter (2004), destaca que a essência da formulação de uma estratégia competitiva é relacionar uma organização ao seu meio ambiente, pois as forças externas são significativas principalmente em sentido relativo, nas quais afetam, toda a operacionalização da empresa. Também ressalta, que a meta da estratégia competitiva é encontrar uma posição dentro dela, em que a organização possa melhor se defender contra essas forças competitivas ou influenciá-las em seu favor. Dado que o conjunto das forças pode estar disponível para todos os competidores, a chave para o desenvolvimento de uma estratégia competitiva é pesquisar em maior profundidade e analisar as origens de cada uma dessas fontes competitivas. O conhecimento dessas fontes subjacentes da pressão competitiva põe em destaque os pontos fortes e os pontos fracos críticos da organização, anima o seu posicionamento perante a atualidade, buscando as oportunidades do mercado e a prevenção das ameaças, além de destacar as áreas em que as mudanças estratégicas podem resultar no maior retorno possível. Porter (2000, p. 54), afirma que “é possível pensar a competição estratégica como o processo de perceber novas posições, cativando os clientes já atendidos por posições existentes ou atraindo novos clientes para o mercado”.

Porter (2000, p. 3), ainda preconiza que “as regras da concorrência estão englobadas em cinco forças competitivas: a entrada de novos concorrentes, a ameaça de substitutos, o poder de negociação dos compradores, o poder de negociação dos fornecedores e a rivalidade entre os concorrentes existentes”.

A figura 9 a seguir, determina as características estruturais básicas de um determinado setor, no qual a meta da estratégia competitiva é encontrar uma posição em que a empresa pode se defender das forças competitivas atuais e futuras. Essas cinco forças competitivas determinam a intensidade da concorrência, bem como a rentabilidade da empresa, ou seja, influenciam de forma importante na elaboração estratégica das organizações que, por sua vez, devem estar atentas a essas informações referentes ao ambiente interno e externo. A análise dos cinco fatores desenvolvidos por Porter (2004), significa elaborar estratégias de acordo com o

macroambiente, permitindo às empresas, lucratividade e melhor capacidade de servir aos clientes.

**FIGURA 9 – AS CINCO FORÇAS DE COMPETIÇÃO DE PORTER**



Fonte: Adaptado de Porter (2004)

Como se pode observar, esse modelo de análise explica os fatores que influenciam o mercado e que afetam o seu comportamento. Tem como principal objetivo entender o ambiente competitivo e identificar ações e estratégias futuras para se obter vantagem no mercado. Essas cinco forças de Porter (2004), ajudam as organizações identificarem algumas forças que atuam no mercado, como por exemplo: rivalidade entre os concorrentes; ameaça de novos entrantes (concorrentes); ameaça de produtos e serviços substitutos; poder dos fornecedores; poder dos clientes, entre outras, que impactam no desenvolvimento estratégico organizacional.

#### 2.3.4 APOIO A VISÃO DE PORTER

O pensamento moderno sobre a competição estratégica inicia-se com as estruturas propostas por Porter (2004), pois elas são na prática, as mais usadas por

executivos no mundo (MAGRETTA, 2012). Magretta (2012), em sua obra “entendendo Michael Porter” (2012), procurou sintetizar as ideias de Porter, descrevendo fielmente as suas teorias fundamentais sobre estratégia e traduzindo-as de forma clara para os gestores. Magretta (2012), também dá ênfase nos conceitos errôneos de alguns autores ao tentar interpretar o que é competição na ótica de Porter, os quais podem ocasionar erros na formulação da estratégia. “Dentre eles, o mais comum é o de que o sucesso competitivo resulta de “ser o melhor”. Essa mentalidade é altamente intuitiva. Também é autodestrutiva, levando a uma corrida de soma zero ao fundo do poço” (MAGRETTA, 2012, p. 22-23). A autora ainda complementa, que somente competindo para ser inigualável uma organização alcança o desempenho sustentado, ou seja, uma empresa deve buscar fazer as coisas de forma diferente de seus concorrentes.

Grava (2000), em sua pesquisa procurou investigar as causas da longevidade do trabalho de Michael Porter como abordagem de destaque no estudo de estratégia, particularmente Estratégia Competitiva, no qual comparou seus conceitos com alguns outros autores renomados (HAMEL & PRAHALAD; TREACH & WIERSEMA; PHILIP KOTLER). Concluiu que nenhum conseguiu reunir, ao mesmo tempo, originalidade, estrutura lógica de modelagem e nível de detalhamento para implantação como fez Porter.

Pode-se observar que, a estratégia é a base da formulação de um plano de ação de qualquer empresa. São junções de melhorias e criação de métodos para o bom desempenho de uma organização que quer perdurar a longo do tempo. É a reorganização de ações voltadas para o mercado com o objetivo de gerar vantagem competitiva frente aos demais concorrentes. Nesse sentido, pode-se perceber a importância dos conceitos do professor Michael Porter, da *Harvard Business School*, quando o tema é competição e estratégia, tanto nos estudos acadêmicos, quanto no âmbito organizacional.

#### 2.4 SPED – SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL

De modo geral o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos

documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital (BRASIL, 2015b).

Nascimento (2013), conceitua o SPED como:

(...) é um conjunto minimamente complexo de leis e procedimentos operacionais e sistêmicos, que requer do contribuinte três competências: a) conhecimentos profundos dos investidores, empresários e gestores dos objetivos do sistema SPED e das temáticas nesse envolvidas; b) estrutura, conhecimento e forte saber tecnológico dos usuários de tecnologia; c) mão de obra técnica e especializada com forte saber por parte dos usuários das diversas áreas da corporação, principalmente das áreas de contabilidade e tributária. (NASCIMENTO, 2013, p. 61).

Instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal - (PAC) e constitui-se em mais um avanço na informatização da relação entre o fisco e os contribuintes. Esse processo iniciou-se com três grandes projetos: Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), no qual atualmente já se desmembrou em vários outros projetos independentes entre si (BRASIL, 2015b).

Azevedo e Mariano (2014, p. 39), asseveram que “neste projeto, mais que uma alteração da forma de cumprimento das obrigações houve a tentativa de alterar a “cultura do papel”, presente em nossa sociedade, pela utilização de arquivos digitais”. Ainda destacam, que a mudança do papel pela utilização de arquivos digitais se tornou necessária devido a redundância de informações, enorme quantidade de papel armazenada e o tempo perdido, para cumprimento e fiscalização dos procedimentos de controle, ou seja, esse projeto visou facilitar tanto para o contribuinte cumprir suas obrigações, quanto para os entes fiscalizadores em fiscalizar (AZEVEDO; MARIANO, 2014).

Nesse sentido, Pires et al. (2011, p. 3.556) destacam que a “implantação do SPED constitui avanço no sentido de facilitar as atividades de fiscalização sobre operações; padronizar e promover a integração das informações apresentadas; além de diminuir a burocracia”. Ainda complementam, que as informações repassadas aos fiscos são unificadas e compartilhadas entre os entes tributários conforme determinação legal.

Segundo o Portal Nacional do SPED (2015), o Sistema Público de Escrituração Digital representa uma iniciativa integrada das administrações tributárias nas três

esferas governamentais: Federal, Estadual e Municipal e mantém parceria com 20 instituições, entre órgãos públicos, conselho de classe, associações e entidades civis, na construção conjunta do projeto, além de firmar Protocolos de Cooperação com 27 empresas do setor privado, participantes do projeto-piloto, objetivando o desenvolvimento e o disciplinamento dos trabalhos conjuntos (BRASIL, 2015b).

Ainda de acordo com o Portal do SPED (2015), são parceiros da implantação do SPED:

#### **Membros**

- a) Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais - ABRASF
- b) Banco Central do Brasil - BACEN
- c) Comissão de Valores Mobiliários - CVM
- d) Departamento Nacional de Registro de Comércio - DNRC
- e) Encontro Nacional dos Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais - ENCAT
- f) Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB
- g) Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal
- h) Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA
- i) Superintendência de Seguros Privados - SUSEP

#### **Entidades**

- j) Agência Nacional de Transportes Terrestres - ANTT
- k) Associação Brasileira das Companhias Abertas - ABRASCA
- l) Associação Brasileira das Empresas de Cartões de Crédito e Serviço - ABECS
- m) Associação Brasileira de Bancos - ABBC
- n) Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiro e de Capitais - ANBIMA
- o) Associação Nacional dos Fabricantes de Veículos Automotores - ANFAVEA
- p) Conselho Federal de Contabilidade - CFC
- q) Federação Brasileira de Bancos - FEBRABAN
- r) Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas - FENACON
- s) Federação Nacional das Empresas de Serviços Técnicos de Informática e Similares - FENAINFO
- t) Junta Comercial do Estado de Minas Gerais – JUCEMG. (BRASIL, 2015b).

Como pode-se notar, esse projeto foi construído por vários entes, pela Receita Federal do Brasil, Secretarias Fazendárias Estaduais, Representantes do Setor Privado e por uma série de entidades como a Associação Brasileira de Secretarias de Finanças das Capitais, Banco Central do Brasil, Departamento Nacional de Registro do Comércio, Superintendência da Zona Franca de Manaus, Superintendência de Seguros e Privados, Federação Brasileira de Bancos, Conselho Federal de Contabilidade, Juntas Comerciais, entre outras. Esse sistema tem cumprido, na

prática, todas as expectativas geradas em torno de sua implantação, pois sua proposta não é ser um projeto com prazo determinado de finalização, mas sim permanecer em constante evolução, aprimorando a forma como as empresas interagem com os fiscos. Portanto o SPED é um novo paradigma, regulado por premissas de padronização e simplificação de procedimentos.

Conforme o Portal do SPED (2015), as premissas desse projeto são:

- a) Propiciar melhor ambiente de negócios para as empresas no País;
- b) Eliminar a concorrência desleal com o aumento da competitividade entre as empresas;
- c) O documento oficial é o documento eletrônico com validade jurídica para todos os fins;
- d) Utilizar a Certificação Digital padrão ICP Brasil;  
Promover o compartilhamento de informações;
- e) Criar na legislação comercial e fiscal a figura jurídica da Escrituração Digital e da Nota Fiscal Eletrônica;
- f) Manutenção da responsabilidade legal pela guarda dos arquivos eletrônicos da Escrituração Digital pelo contribuinte;
- g) Redução de custos para o contribuinte;
- h) Mínima interferência no ambiente do contribuinte;
- i) Disponibilizar aplicativos para emissão e transmissão da Escrituração Digital e da NF-e para uso opcional pelo contribuinte. (BRASIL, 2015b).

Segundo Nascimento (2013, p. 68), “o contribuinte, obrigatoriamente, precisa compreender com profundidade os objetivos e as premissas do SPED para atender a todos seus requisitos, mitigando ao máximo os riscos tributários existentes dentro de sua corporação”. Ainda complementa, que a amplitude desse projeto é bastante generosa desde que o contribuinte faça sua parte, não analisando o SPED como sendo apenas mais uma obrigação acessória e sim como uma ferramenta de auxílio a gestão empresarial.

De acordo com informações disponibilizadas no Portal do SPED (2015), o Governo Federal ao instituir o SPED visou os seguintes objetivos:

- a) **Promover a integração dos fiscos**, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais.
- b) **Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes**, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores.
- c) **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. (BRASIL, 2015b).

Segundo Cordeiro (2011), o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) é uma ferramenta de fiscalização e combate à sonegação, no qual muda drasticamente a forma como as empresas repassam suas informações para os fiscos. Um de seus principais objetivos é agilizar e facilitar a comunicação entre o contribuinte e as autoridades fiscais, seja ela Federal, Estadual ou Municipal, tornando essas obrigações totalmente digitais, ou seja, é uma revolução das operações fiscais, que impõe grandes desafios e, também, cria uma enorme oportunidade de negócios. Um caminho sem volta, pois integra todas informações dos contribuintes.

Portanto com a implantação do SPED, o fisco aprimora o seu sistema de controle e gerenciamento das informações e impõe um novo relacionamento entre a empresa, a contabilidade e os entes tributários, alterando o método operacional de apresentação das informações contábeis, previdenciárias e fiscais no âmbito Federal, Estadual e Municipal. Com esse novo sistema, o fisco reuniu as informações em um único banco de dados, compartilhado entre as esferas, fazendo diminuir e uniformizar as obrigações entregues pelos contribuintes, e ainda, possibilitando o cruzamento dessas informações.

O SPED representa uma nova fase da contabilidade brasileira, apresentando-se como uma ferramenta de modernização da escrituração e do cumprimento das exigências fiscais, contábeis e previdenciárias das empresas, no qual torna esse processo completamente digital. A expectativa do fisco sobre esse projeto é de proporcionar diversos benefícios, pois ele tende a reduzir o consumo de papel, a burocracia, o número de obrigações acessórias prestadas pelas empresas, além de facilitar a fiscalização por parte das administrações tributárias sobre as transações efetuadas pelos contribuintes e conseqüentemente diminuir a sonegação de tributos.

Segundo Pires et al. (2011, p. 3.550), “as mudanças decorrentes da implantação do SPED exigem uma adaptação não apenas da empresa, mas também dos profissionais que nela trabalham”. Ainda complementam, que a sua abrangência vai além da contabilidade e do departamento fiscal, atingindo e influenciando outras áreas como o departamento de compras e de vendas, informática, logística, expedição, faturamento, financeiro, entre outros.

Nesse sentido, Mahle e Santana (2009) asseveram que, com a implantação do SPED diminuirá a concorrência desleal, pois as informações passarão a ser de forma digital, disponíveis no ambiente nacional do SPED, onde serão compartilhadas às



administrações tributárias, no limite de suas respectivas competências e sem prejuízo da legislação quanto aos sigilos fiscal, comercial e bancário.

De acordo com o Portal do SPED (2015), os benefícios da implantação do projeto SPED são:

- Redução de custos com a dispensa de emissão e armazenamento de documentos em papel;
- Eliminação do papel;
- Redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias;
- Uniformização das informações que o contribuinte presta às diversas unidades federadas;
- Redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas;
- Redução do tempo despendido com a presença de auditores fiscais nas instalações do contribuinte;
- Simplificação e agilização dos procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária (comércio exterior, regimes especiais e trânsito entre unidades da federação);
- Fortalecimento do controle e da fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias;
- Rapidez no acesso às informações;
- Aumento da produtividade do auditor através da eliminação dos passos para coleta dos arquivos;
- Possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes a partir de um leiaute padrão;
- Redução de custos administrativos;
- Melhoria da qualidade da informação;
- Possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais;
- Disponibilidade de cópias autênticas e válidas da escrituração para usos distintos e concomitantes;
- Redução do "Custo Brasil";
- Aperfeiçoamento do combate à sonegação;
- Preservação do meio ambiente pela redução do consumo de papel. (BRASIL, 2015b).

Como se pode ver, o SPED pode ser definido como uma ferramenta que o Governo Federal implementou com o intuito de inovar a sistemática da relação entre os fiscos e os contribuintes, visando benefícios para todos os envolvidos. Esse projeto trouxe às empresas e aos entes tributários, um grau elevado de modernização, colocando o Brasil na vanguarda mundial em tecnologia aplicada nas obrigações fiscais, contábeis e previdenciárias, ou seja, o SPED tem como premissa encurtar o tempo gasto com validações fiscais, escriturações contábeis e informações previdenciárias, além da conferência de documentos emitidos pelas empresas, garantindo que o fluxo de informação seja realizado em tempo real, de forma transparente e com alto grau de acerto.

Conforme abordado por Faria et al. (2010), o Governo brasileiro utilizou-se da experiência de Governos Eletrônicos de outros países como modelo, tais como Espanha, Chile e México para entrar na era digital com o SPED, com a finalidade de aproximar o fisco de seus contribuintes. Portanto o Brasil não é o precursor na implantação de sistemas eletrônicos como o SPED, pois o Chile já havia lançado essa ideia em 2001, porém com nome diferente do projeto brasileiro. O Chile foi um dos primeiros países da América Latina a validar documentos por meio de certificado digital através do uso de informações eletrônicas. Posteriormente o México também adotou a ideia de um sistema eletrônico que promovesse a integração entre as esferas tributárias do país e aumentasse a eficiência da administração pública. Nesse sentido, Nascimento (2013) assevera que o Brasil utilizou como base o modelo Chileno para a criação desse sistema eletrônico, que visava a economia nos custos com papéis e também a obtenção de informações das operações dos contribuintes. Ainda complementa, que a Espanha é considerada como a precursora da NF-e no mundo, no qual deu início a esse sistema na década de 1990, cujo o principal objetivo era a redução de custo de emissão de papel. Mello (2014), analisou e comparou os modelos de fatura eletrônica de dez países Latino Americanos (Argentina, Brasil, Chile, Costa Rica, Colômbia, Equador, Guatemala, México, Peru e Uruguai) visando identificar pontos de convergência entre os modelos, melhores práticas e os fatores críticos de sucesso. Como resultados, apesar de haverem diferenças entre os modelos, foi identificada uma forte convergência técnica, com a adoção de padrões comuns, como arquivos eletrônicos XML (*extensible Markup Language*), existência de uma representação impressa, uso da assinatura digital para a garantia de autenticidade e autoria do documento eletrônico, e o uso de tecnologia *web service* de comunicação. Foram também identificados cinco fatores críticos de sucesso na implantação de projetos de fatura eletrônica: apoio da alta administração; a motivação da equipe de projeto; participação das empresas no projeto; mudanças mínimas em relação ao modelo em papel; e investimento de tempo na etapa de concepção do modelo.

Para Mahle e Santana (2009, p. 74), o SPED “impõe um novo relacionamento entre o contribuinte e o fisco, exigindo maior transparência das operações, surgindo necessidade de preparação técnica por parte dos profissionais da contabilidade, para atender as obrigações impostas e orientar corretamente seus clientes”.

Nascimento (2013), ressalva que para o entendimento do SPED é necessário compreender alguns atributos básicos: infraestrutura, educação/conhecimento e

governança. A figura 10 a seguir, demonstra alguns requisitos essenciais para atender os SPEDs:

**FIGURA 10 – REQUISITOS – TRIPÉ BASE PARA ATENDER AOS SPEDS**



Fonte: Nascimento (2013, p. 107)

Ainda segundo Nascimento (2013), não basta eleger apenas um responsável para gerar os arquivos de dados e entregar ao fisco, mas sim articular todos os ambientes envolvidos da empresa, posicionando-os da complexidade do SPED, pois esse projeto requer conhecimentos e saberes das mais diversas nuances dos temas contábil, custos, fiscal e trabalhistas.

Pode-se afirmar portanto, que o processo atual do cumprimento das obrigações acessórias entregues pelos contribuintes aos órgãos fiscalizadores foi modernizado pelo Governo, que aproveitando o avanço tecnológico atual, instituiu o SPED, a fim de garantir um controle mais seguro e transparente das informações prestadas pelos contribuintes, além de inibir a sonegação fiscal, no qual obriga o empresário conhecer ainda mais todas as operações realizadas pela sua organização, no intuito de promover melhorias e diminuir os riscos de informações enviadas aos fiscos não conforme com a legislação em vigor.

#### 2.4.1 SPED-ORIGEM

De acordo com o Portal Nacional do SPED (2015), a Emenda Constitucional nº 42, aprovada em 19 de dezembro de 2003, introduziu o inciso XXII ao Art. 37 da Constituição Federal (1988), que determina às Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios atuarem de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais (BRASIL, 2003b).

Segundo Duarte (2009, p. 69), “essa nova redação constitucional abriu caminho para a modernização e otimização da gestão tributária, viabilizando a criação do Cadastro Nacional Sincronizado e do SPED”. Para atender o dispositivo Constitucional, foi realizado, em julho de 2004, em Salvador, o I ENAT (Encontro Nacional de Administradores Tributários), reunindo 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 (BRASIL, 2015b).

O Encontro teve como objetivo buscar soluções conjuntas para a integração e padronização das informações proporcionando maior possibilidade de realização de ações fiscais coordenadas e integradas e maior possibilidade de intercâmbio de informações fiscais entre as diversas esferas governamentais para o cruzamento de informações em larga escala com dados padronizados.

Em consideração a esses requisitos, foram aprovados dois Protocolos de Cooperação Técnica, um objetivando a construção de um cadastro sincronizado que atendesse aos interesses das Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e, outro, de caráter geral, que viabilizasse o desenvolvimento de métodos e instrumentos que atendessem aos interesses dos respectivos entes públicos (BRASIL, 2015b).

Em agosto de 2005, no evento do II ENAT (Encontro Nacional de Administradores Tributários), em São Paulo, o Secretário da Receita Federal, os Secretários de Fazenda dos Estados e Distrito Federal, e os representantes das Secretarias de Finanças dos Municípios das Capitais, buscando dar efetividade aos trabalhos de intercâmbio entre os mesmos, assinaram os Protocolos de Cooperação nº 02 (BRASIL, 2005a) e nº 03 (BRASIL, 2005b), com o objetivo de desenvolver e implantar o Sistema Público de Escrituração Digital e a Nota Fiscal Eletrônica. Dentre as medidas anunciadas pelo Governo Federal, em 22 de janeiro de 2007, para o

Programa de Aceleração do Crescimento 2007-2010 (PAC - programa de desenvolvimento que tem por objetivo promover a aceleração do crescimento econômico no país, o aumento de emprego e a melhoria das condições de vida da população brasileira), constou no tópico referente ao aperfeiçoamento do Sistema Tributário, a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) no prazo de dois anos (BRASIL, 2015b).

De acordo com o Manual do leiaute da ECD – Escrituração Contábil Digital (2013), o Sistema Público de Escrituração Digital foi Instituído pelo Dec. nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007.

O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) foi instituído pelo Decreto no 6.022, de 22 de janeiro de 2007, que o definiu da seguinte maneira: “Instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.” (MANUAL ECD, 2013, p. 6).

Portanto em 22 de janeiro de 2007, foi criado formalmente o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) pelo Decreto nº 6.022 / 2007, posteriormente alterado pelo Decreto nº 7.979, de 08 de abril de 2013, após muito trabalho pelas autoridades fiscais. A grande novidade foi a modificação na forma das empresas cumprirem as suas obrigações acessórias, ou seja, antes eram através de papéis e após a implantação do SPED passou a ser na forma digital (BRASIL, 2013b).

O Art. 2º do Decreto 6.022/2007 define que:

Art. 2º O Sped é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.

§ 1º Os livros e documentos de que trata o caput serão emitidos em forma eletrônica, observado o disposto na Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001.

§ 2º O disposto no caput não dispensa o empresário e as pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, de manter sob sua guarda e responsabilidade os livros e documentos na forma e prazos previstos na legislação aplicável. (BRASIL, 2007a).

Com essa unificação das informações empresariais trazida pelo SPED, o fisco consegue centralizar todos os dados emitidos pelos contribuintes, facilitando o

processo de fiscalização, tornando-o mais rápido e eficaz por estarem disponíveis em uma única base de dados. Dessa maneira, não há mais necessidade da locomoção (*in loco*) dos agentes fiscais até as organizações que serão fiscalizadas, pois já possuem em sua base de dados, as informações que precisam para a verificação das operações organizacionais.

#### 2.4.2 EQUIPAMENTO T-REX E SISTEMA HARPIA

Para suportar os dados que passarão a compor o SPED, o Governo Federal precisou investir em equipamentos e sistemas robustos. Essa nova metodologia de fiscalização e acompanhamento das operações dos contribuintes brasileiros (pessoa física e jurídica) adotada pela Receita Federal, no intuito de aumentar a arrecadação e diminuir a sonegação fiscal, levou a aquisição de um supercomputador desenvolvido nos Estados Unidos que leva o nome do devastador Tiranossauro Rex, o T-Rex.

Na figura 11 a seguir, é apresentado o T-Rex que é utilizado pela Receita Federal na fiscalização operacionais dos contribuintes.

**FIGURA 11 – ILUSTRAÇÃO DO SUPERCOMPUTADOR T-REX**



Fonte: Nasajon (2009)

O projeto de aquisição e instalação do T-Rex, fabricado pela IBM (*International Business Machines*) e que pesa aproximadamente uma tonelada, levou seis meses.

Está instalado no Serpro (Serviço Federal de Processamento de Dados) em São Paulo, o qual foi colocado em uso a partir de janeiro de 2006. Com isso, a Receita Federal colocou em operação um equipamento capaz de cruzar informações com rapidez e precisão de um número de contribuintes equivalente ao do Brasil, dos EUA e da Alemanha juntos (FERNANDES; ROLLI, 2005).

Após a aquisição desse equipamento foi desenvolvido por engenheiros do ITA (Instituto Tecnológico de Aeronáutica) e da Unicamp, o *software* Harpia, que leva esse nome, em alusão a ave de rapina mais rápida e poderosa do país. Esse programa de computador faz parte do projeto Harpia, que visa integrar e sistematizar as bases de dados da Receita Federal, além de receber informações de outras fontes, como Secretarias Estaduais da Fazenda, entre outros órgãos fiscalizadores (FERNANDES; ROLLI, 2005).

Com esse supercomputador e software, a Receita Federal terá uma análise do contribuinte em segundos. O novo banco de dados vai armazenar informações sobre as empresas e seus negócios, como tributos recolhidos por ela e seus sócios, exportações e importações realizadas, além de envolvimento com atividades ilícitas, como contrabando de armas e narcotráfico. Esses dados vão compor um histórico de cada contribuinte. Processos de empresas que levam até um ano para serem analisados, poderão ser concluídos em uma semana, ou até menos.

#### 2.4.3 CERTIFICAÇÃO DIGITAL

O Certificado Digital é uma assinatura com validade jurídica que garante proteção às transações eletrônicas e outros serviços via *internet*, permitindo que pessoas e empresas se identifiquem e assinem digitalmente de qualquer lugar do mundo com mais segurança e agilidade.

Conforme informações disponibilizadas no sítio do Instituto Nacional de Tecnologia da Informação - ITI (2015), órgão responsável por definir as políticas governamentais de Tecnologia da Informação no Brasil, na prática o certificado digital ICP-Brasil funciona como uma identidade virtual que permite a identificação segura e inequívoca do autor de uma mensagem ou transação feita em meios eletrônicos, como a *web*. Esse documento eletrônico é gerado e assinado por uma terceira parte confiável, ou seja, uma Autoridade Certificadora (AC) que, seguindo regras estabelecidas pelo Comitê Gestor da ICP-Brasil, associa uma entidade (pessoa,

processo, servidor) a um par de chaves criptográficas. Os certificados contêm os dados de seu titular conforme detalhado na Política de Segurança de cada Autoridade Certificadora (ITI, 2015).

A certificação digital pode ser definida como sendo a tecnologia que provê os mecanismos de segurança capazes de garantir autenticidade, confiabilidade e integridade às informações eletrônicas das mensagens e documentos trocados na *internet*, ou, de forma mais simples é a forma de identificar a autoria nas operações via *internet*. (AZEVEDO; MARIANO, 2014, p. 47).

Assim, utilizando a certificação digital é possível identificar o autor da transação realizada pela *internet*, além de possibilitar a segurança dos dados confidenciais, mantendo-os protegidos contra a leitura por pessoas não autorizadas (AZEVEDO; MARIANO, 2014). Nesse sentido, Duarte (2009) destaca que o certificado eletrônico serve para identificar as pessoas no mundo virtual e dar validade legal aos documentos eletrônicos.

Portanto pode-se afirmar, que o certificado digital substitui a assinatura manual, pois identifica o responsável das informações enviadas em ambiente virtual, no qual garante a sua integridade e define a sua responsabilidade pelas operações realizadas.

#### 2.4.3.1 ICP-Brasil

O Instituto Nacional de Tecnologia da Informação (ITI) é uma autarquia federal vinculada à Casa Civil da Presidência da República, cujo objetivo é manter a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, sendo a primeira autoridade da cadeia de certificação - AC Raiz (ITI, 2015).

A ICP-Brasil – Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira, foi instituída pela Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001, no qual representa um conjunto de entidades prestadoras de serviços ordenadas em conformidade com as regras estabelecidas pelo Comitê Gestor.

Art. 1º Fica instituída a Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, para garantir a autenticidade, a integridade e a validade jurídica de documentos em forma eletrônica, das aplicações de suporte e das aplicações habilitadas que utilizem certificados digitais, bem como a realização de transações eletrônicas seguras. (BRASIL, 2001b).

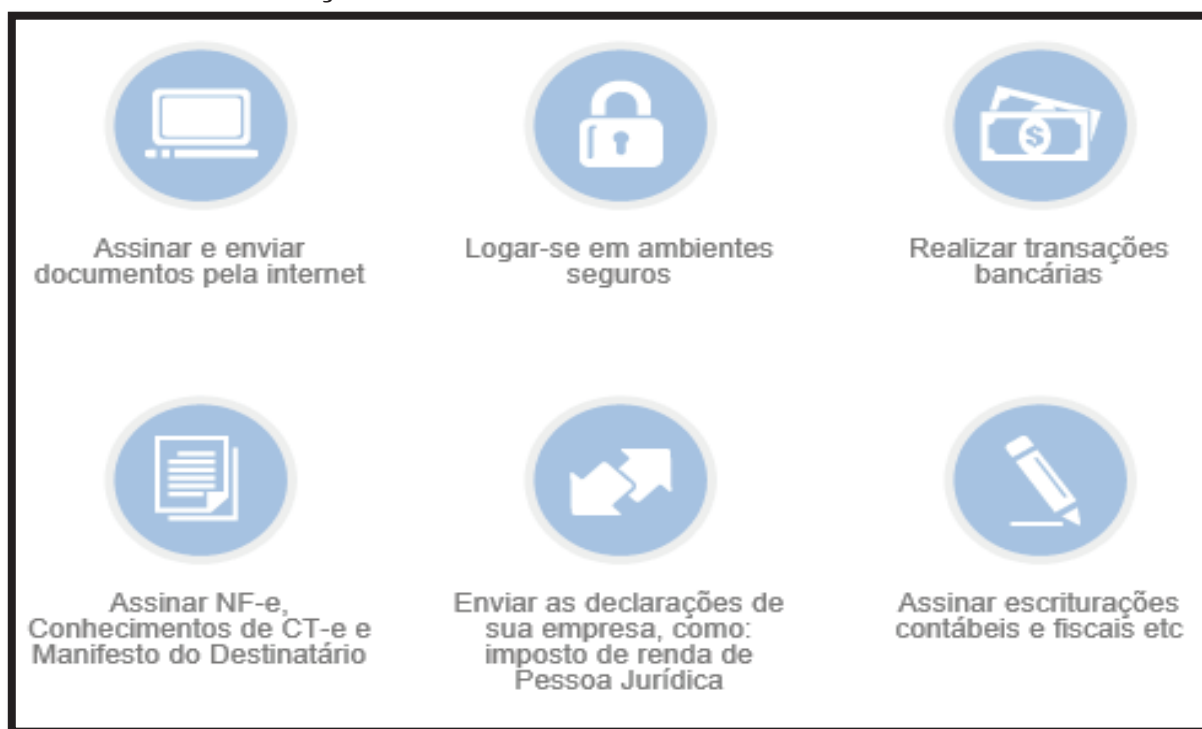


Conforme informações no sítio do ITI (2015), ressalta-se que a ICP-Brasil é uma cadeia hierárquica de confiança, que viabiliza a emissão de certificados digitais para identificação virtual do cidadão, no qual o modelo adotado pelo Brasil foi o de certificação com raiz única, cabendo ao ITI o papel de Autoridade Certificadora Raiz (AC-Raiz), além do papel de credenciar e descredenciar os demais participantes da cadeia, supervisionar e fazer auditoria dos processos.

#### 2.4.3.2 Entidades certificadoras

Segundo Azevedo e Mariano (2014), atualmente existem várias entidades cadastradas como Autoridade Certificadoras de 1º e 2º nível na ICP-Brasil, conforme consta no sítio do ITI (Instituto Nacional de Tecnologia da Informação). Na figura 12, são apresentadas algumas operações que podem ser realizadas com o Certificado Digital:

**FIGURA 12 – OPERAÇÕES REALIZADAS COM O CERTIFICADO DIGITAL**



Fonte: Serasa (2015)

Portanto, como pode-se observar, vários *sites* já fazem uso do certificado digital, assim como a Receita Federal do Brasil (RFB) já exige na maioria de suas operações, a fim de garantir maior segurança nas suas transações.

#### 2.4.3.3 Obrigatoriedade da certificação digital

O certificado digital da ICP-Brasil, além de personificar o cidadão na rede mundial de computadores, garante, por força da legislação atual, validade jurídica aos atos praticados com o seu uso. A certificação digital é uma ferramenta que permite que aplicações como comércio eletrônico, assinatura de contratos, operações bancárias, iniciativas de Governo Eletrônico, entre outras, sejam realizadas. São transações feitas de forma virtual, ou seja, sem a presença física do interessado, mas que demanda identificação clara da pessoa que a está realizando pela intranet, no qual contém os dados de seu titular, como nome, número do registro civil, assinatura da Autoridade Certificadora que emitiu, entre outros, conforme detalhado na Política de Segurança de cada Autoridade Certificadora (ITI, 2015).

Segundo Colombo (2011, p. 35), “para o envio digital de algumas obrigações acessórias, incluindo o SPED é necessário um certificado digital, para que a empresa assine as declarações digitalmente, por meio da *internet*”. Para assegurar a sua validade jurídica é necessário que todos os contribuintes, pessoa física ou jurídica independente do porte da empresa, adquiram o certificado digital, pois com o SPED a assinatura digital passou a ser obrigatória para validar as suas transações operacionais (AZEVEDO; MARIANO, 2014).

Assim pode-se ressaltar, que todas as operações realizadas em ambiente virtual que devam ter validade jurídica, além de segurança das transações realizadas, obrigatoriamente devem utilizar o Certificado Digital.

#### 2.4.3.4 Benefícios do certificado eletrônico

Conforme disponibilizado no sítio do ITI (2015), o certificado digital pode ser utilizado tanto na esfera governamental como na privada, no qual citam alguns exemplos de entidades que exigem o uso de certificados digitais ICP-Brasil: Governo Federal, Estadual e Municipal; Cartório eletrônico; Poder Judiciário, Sistema de Contrato de Câmbio, ComprasNet; Serviço de Documentos Oficiais – SIDOF; Sistema do Banco Central do Brasil – Sisbacen; Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX; Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) com o uso do canal Conectividade Social, que é obrigatório para transmissão do arquivo SEFIP e requer a certificação digital da empresa que o utiliza, entre vários outros.

A Receita Federal do Brasil – RFB é um dos órgãos federais que mais faz uso da certificação:

- Central Virtual de Atendimento ao Contribuinte (e-CAC) - oferece consulta da situação fiscal dos contribuintes, prestação de contas, procuração eletrônica, entre outros;
  - Registro de operações e prestação de impostos federais, como: DCTF, DIRPF, DIRPJ, PAF (SRF/MF);
  - Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) - a escrituração fiscal das empresas de todos os portes deve ser enviada para o fisco por meio de arquivos eletrônicos validados com a certificação digital. Já o SPED Contábil disponibiliza um programa no qual o Livro Diário é importado, assinado digitalmente pelo representante legal e pelo contador;
  - Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) tem o objetivo de facilitar a vida do contribuinte e as atividades de fiscalização sobre operações e prestações tributadas pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Os estabelecimentos estão implantando o documento fiscal eletrônico e, assim, substituindo a emissão do documento fiscal em papel.
- Sistema de Pagamentos Brasileiro - SPB  
Gerencia o processo de compensação e liquidação de pagamentos por meio eletrônico, interligando as instituições financeiras credenciadas ao Banco Central do Brasil. Utiliza certificados digitais da ICP-Brasil para autenticar e verificar a identidade dos participantes em todas as operações realizadas. (ITI, 2015).

Nesse sentido, Duarte (2009) afirma que o certificado digital funciona como um passaporte virtual, ou seja, é um arquivo eletrônico que contém alguns dados que identifica à pessoa.

Portanto pode-se afirmar, que alguns benefícios podem ser identificados com o uso do Certificado Digital, como por exemplo, a validade jurídica nos documentos eletrônicos; desburocratização de processos, pois não necessita de reconhecimento de firma; economiza tempo, pois os serviços são realizados pela *internet*, como por exemplo: consultar o imposto de renda, assinar contratos digitalmente, entre outros.

#### 2.4.3.5 Emissão dos certificados

O certificado digital deve ser obtido de uma Autoridade Certificadora (AC) de sua escolha. Segundo Azevedo e Mariano (2014, p. 47), “o certificado digital contém o nome (um número público exclusivo denominado chave-pública) e muitos outros dados que mostram quem somos para as pessoas e para os sistemas de informação”. Ainda complementam, que os certificados podem ser emitidos para pessoas físicas

ou pessoas jurídicas, equipamentos ou aplicações, chamados de Titulares de Certificados.

#### 2.4.3.6 Tipos de certificados

Segundo Azevedo e Mariano (2014), existem dois tipos de certificados digitais, que são a “A1” e “A3”:

Os certificados digitais tipo A1 são válidos por um ano e ficam armazenados no próprio computador do usuário. Nesse certificado (tipo A1) a chave pública é enviada para a Autoridade Certificadora (AC) com a solicitação de emissão do certificado, enquanto a chave privada ficará armazenada em seu computador, obrigatoriamente, protegida por senha de acesso. Por isso é recomendável que seja feita uma cópia de segurança (Backup) em uma mídia portátil.

Os certificados A3 são válidos por 2 (dois) anos ou 3 (três) anos e ficam armazenados em *hardware* específico (Cartão Inteligente ou Token) e acessados por leitora, apresentando nível de segurança superior, uma vez que o par de chaves é gerado em hardware específico, não permitindo a exportação, qualquer outro tipo de reprodução ou mesmo cópia da chave privada. (AZEVEDO; MARIANO, 2014, p. 53).

Nesse sentido, Nascimento (2013) ressalva que a transmissão de cada SPED só será possível mediante as seguintes regras: devem ser assinados e transmitidos com os certificados digitais – modelos: A1: E-CNPJ ou E-CPF; ou; A-3: E-CNPJ ou E-CPF. Ainda complementa, que a tipologia do certificado digital A1 e A3 se diferencia unicamente pelo prazo de validade, capacidade de armazenamento em locais diferentes, comodidade e preço.

#### 2.4.4 SPED-UNIVERSO DE ATUAÇÃO

Atualmente o SPED está composto por vários projetos que na sua maioria já estão em vigor e outros ainda com prazos para entrar na sua vigência. O SPED é um projeto macro que visa abordar todas as informações necessárias para melhorar a eficiência da fiscalização por parte do Governo e diminuir a quantidade de obrigações acessórias que são transmitidas pelos contribuintes, no qual também buscará a unificação dos dados de todos os contribuintes, seja na esfera federal, estadual e municipal. Na figura 13, são apresentados alguns projetos que fazem parte do universo SPED.

**FIGURA 13 – PROJETOS QUE COMPÕEM O SPED**



Fonte: Adaptado pelo autor (BRASIL, 2015b)

Na figura pode-se observar a dimensão que esse projeto tem, pois ele abrange todas as informações prestadas pelos contribuintes em vários níveis e departamentos, ou seja, o Governo com o SPED consegue ter informações das áreas fiscais, contábeis, previdenciárias e também da área logística das empresas, através da NFe – Nota Fiscal Eletrônica e do MDFe – Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais. Por ser um projeto de alta complexidade, o Governo deveria amenizar de alguma forma sua implantação pelas empresas, pois recaem sobre elas altos valores em investimentos, tanto na qualificação de profissionais para atuarem nessa nova sistemática, quanto em TI (Tecnologia da Informação), pois são necessários sistemas robustos com alta *performance*, para a geração de arquivos em conformidade com os layouts exigidos pelos entes tributantes.

#### 2.4.4.1 ECD – Escrituração contábil digital

A Escrituração Contábil Digital (ECD), também chamada de SPED-Contábil porque foca principalmente as informações contábeis, é parte integrante do projeto SPED e tem por objetivo a substituição da escrituração em papel pela escrituração transmitida via arquivo eletrônico, ou seja, corresponde à obrigação de transmitir, em versão digital, os seguintes livros: I - livro Diário e seus auxiliares, se houver; II - livro Razão e seus auxiliares, se houver; III - livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos (BRASIL, 2015b).

Azevedo e Mariano (2014, p. 42), afirmam que a ECD “visa a substituição da emissão de livros contábeis (diário e razão) em papel pela sua existência apenas digital”. Nesse sentido, Duarte (2009, p. 119) diz que “a Escrituração Contábil Digital (ECD) é o pilar contábil do SPED. Simplificadamente, pode-se entender a ECD como a geração de livros contábeis em meio eletrônico, através de arquivo com leiaute padrão e assinado com certificado digital”. Nascimento (2013, p. 74), assevera que a ECD “objetiva a substituição da escrituração em papel por uma transmitida via arquivo de dados, padrão estabelecido na legislação vigente”. Ainda complementa, que dessa forma contribui para a redução dos custos, evitando a impressão de papéis e armazenamento de documentos. Segundo a Receita Federal do Brasil (RFB), a ECD foi instituída para fins fiscais e previdenciários a partir do Art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007, que diz:

Art. 1º Fica instituída a Escrituração Contábil Digital (ECD), para fins fiscais e previdenciários, de acordo com o disposto nesta Instrução Normativa.  
Parágrafo único. A ECD deverá ser transmitida, pelas pessoas jurídicas a ela obrigadas, ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, e será considerada válida após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém e, quando for o caso, após a autenticação pelos órgãos de registro. (BRASIL, 2007d).

A Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.420, de 19 de dezembro de 2013, estabeleceu novas regras sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD) e revogou a IN FRB nº 787, de 2007 e suas alterações (BRASIL, 2013g).

O Art. 3º da Instrução Normativa em comento (IN nº 1.420 / 2013) estende a obrigatoriedade de entrega da ECD para diversas pessoas jurídicas que até então estavam desobrigadas de fazê-lo:

**Art. 3º** Ficam obrigadas a adotar a ECD, nos termos do art. 2º do Decreto nº 6.022, de 2007, em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014:

I - as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no lucro real;

II – as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, que distribuírem, a título de lucros, sem incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), parcela dos lucros ou dividendos superior ao valor da base de cálculo do Imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita; e

III – as pessoas jurídicas imunes e isentas.

IV – as Sociedades em Conta de Participação (SCP), como livros auxiliares do sócio ostensivo. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.486, de 13 de agosto de 2014)

§ 1º Fica facultada a entrega da ECD às demais pessoas jurídicas.

§ 2º As declarações relativas a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) exigidas das pessoas jurídicas que tenham apresentado a ECD, em relação ao mesmo período, serão simplificadas, com vistas a eliminar eventuais redundâncias de informação.

§ 3º A obrigatoriedade a que se refere este artigo não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.486, de 13 de agosto de 2014)

§ 4º Em relação aos fatos contábeis ocorridos no ano de 2013, ficam obrigadas a adotar a ECD as sociedades empresárias sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.486, de 13 de agosto de 2014)

§ 5º As pessoas jurídicas do segmento de construção civil dispensadas de apresentar a Escrituração Fiscal Digital (EFD) e obrigadas a escriturar o livro Registro de Inventário, devem apresentá-lo na ECD, como um livro auxiliar. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.486, de 13 de agosto de 2014). (BRASIL, 2013g).

Segundo Cruz (2014), antes da alteração do inciso I do Art. 3º citado acima, até 31/12/2013, só estavam obrigadas ao Sped-Contábil as sociedades empresárias tributadas com base no Lucro Real, agora, a partir de 2014, todas as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real, estão obrigadas à entrega da ECD independentemente de ser sociedade simples, cooperativa ou empresária. Em outras palavras, a tributação pelo Lucro Real implica na obrigatoriedade de entrega da Escrituração Contábil Digital. Ainda segundo Cruz (2014), o inciso II do Art. 3º citado acima, também obriga as pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Presumido a entregar a ECD, a partir de 1º de janeiro de 2014, desde que pretendam distribuir lucros isentos do imposto de renda aos empresários, sócios ou acionistas, inclusive proprietários de Eireli (Empresa Individual de Responsabilidade Limitada), em valores superiores ao valor que servir de base de cálculo do IR, diminuído dos tributos devidos (IR, CSLL, Cofins e PIS/Pasep). Cruz (2014) ainda complementa, que o inciso III do Art. 3º citado

acima, abre um novo mercado que deve ser explorado pelos profissionais e empresas contábeis, pois obriga também as sociedades imunes e isentas a entregarem a ECD, que antes não eram obrigadas.

Deve-se destacar, que a imunidade é conferida pela Constituição Federal e o instituto da isenção é conferido por lei, no qual pode-se citar:

A imunidade é conferida pela Constituição Federal, e podemos citar como entidades imunes:

1 – a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos;

2 – os templos de qualquer culto;

3 – sindicato dos trabalhadores;

4 – partidos políticos, dentre outras.

O instituto da isenção é conferido pela lei, podendo ser citadas:

1 – as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico;

2 – as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos;

3 – os sindicatos dos empregadores;

4 – entidade aberta de previdência complementar (sem fins lucrativos);

5 – entidade fechada de previdência complementar, entre outras. (CRUZ, 2014).

Portanto como pode-se perceber, o trabalho do profissional contábil se torna imprescindível no atual cenário de constantes atualizações da nossa legislação e enfrentamento dos problemas empresariais rotineiros com a implantação do SPED.

Duarte (2009), ressalta a importância do profissional contábil atualmente e diz que poucos perceberam que o mais importante é a contabilidade e não a tecnologia, pois o simples envio do arquivo à SRF não válida as operações prestadas aos fiscos, ou seja, a escrituração contábil deve refletir as operações reais da empresa: faturamento, movimentação de estoques, finanças, entre outras. O desafio em questão é ter a contabilidade de boa qualidade, auditável eletronicamente pela empresa e pelo fisco. Portanto, mais que cobrar das áreas tecnológicas a geração do arquivo, as empresas precisam repensar seus processos gerenciais e aplicar os princípios e normas contábeis vigentes em sua escrituração, lembrando que, em hipótese alguma, tais fundamentos foram revogados ou alterados pelo SPED. Dessa forma, o maior desafio do SPED-Contábil, passa inevitavelmente pela contabilidade – agora com “C” maiúsculo (DUARTE, 2009).



Segundo o Portal do SPED (2015), a empresa a partir do seu sistema de contabilidade, gera um arquivo digital no qual é submetido ao Programa Validador e Assinador – PVA, fornecido pelo SPED, o contribuinte faz o *download* do PVA e do Receitanet, valida o arquivo e envia à SRF por meio da *internet* (BRASIL, 2015b).

Ainda segundo o Portal do SPED (2015), por meio do PVA do Sped-Contábil, o contribuinte pode executar as seguintes operações:

- I - Validação do arquivo contendo a escrituração.
- II - Assinatura digital do livro pela(s) pessoa(s) que têm poderes para assinar, de acordo com os registros da Junta Comercial e pelo Contabilista.
- III - Geração e assinatura de requerimento para autenticação dirigido à Junta Comercial de sua jurisdição. Para geração do requerimento é indispensável, exceto para a Junta Comercial de Minas Gerais, informar a identificação do documento de arrecadação do preço da autenticação. Verifique na Junta Comercial de sua Jurisdição como obter a identificação.
- IV - Assinados a escrituração e o requerimento, faça a transmissão para o Sped.
- V - Concluída a transmissão, será fornecido um recibo.
- VI - Imprima-o, pois ele contém informações importantes para a prática de atos posteriores. (BRASIL, 2015b).

Ao receber a ECD, o SPED extrai um resumo (Requerimento, Termo de Abertura e Termo de Encerramento) e o disponibiliza para a Junta Comercial competente. Na atual estrutura, cabe à Junta Comercial buscar o resumo no ambiente SPED.

Verifique na Junta Comercial de sua jurisdição como fazer o pagamento do preço para autenticação. Recebido o pagamento, a Junta Comercial analisará o requerimento e o Livro Digital. A análise poderá gerar três situações, todas elas com o termo próprio: a) Autenticação do livro; b) Indeferimento; e c) Sob exigência.

Para verificar o andamento dos trabalhos, utilize a funcionalidade “Consulta Situação” do PVA. Os termos lavrados pela Junta Comercial, inclusive o de Autenticação, serão transmitidos automaticamente à empresa durante a consulta.

Segundo Koettker (2011), após a recepção do arquivo pelo SPED, a escrituração vai para um banco de dados, permitindo que os órgãos parceiros façam consultas e possam extrair várias informações para fiscalização e auditoria.

O PVA tem ainda as funcionalidades de visualização da escrituração e de geração recuperação de *backup*. Na figura 14, é demonstrada a esquematização da Escrituração Contábil Digital:

FIGURA 14 – ESQUEMATIZAÇÃO DA ECD



Fonte: Magno (2013)

Autenticada a escrituração, adote as medidas necessárias para evitar a deterioração, extravio ou destruição do livro digital. Ele é composto por dois arquivos principais: o do livro digital e o de autenticação. Faça também, cópia do arquivo do requerimento e do recibo de entrega.

Segundo a Instrução Normativa RFB nº 1.420 / 2013, a ECD será transmitida anualmente ao SPED até o último dia útil do mês de junho do ano seguinte ao fato gerador, no qual sua não apresentação ou sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará aplicação ao infrator, multas previstas no Art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, conforme citada a seguir:

Art. 57 - O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013)

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013)

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013)

c) R\$ 100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas; (Incluído pela Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013)

II - por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013)

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013)

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta; (Incluído pela Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013)

b) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), não inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa física ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta. (Incluído pela Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013)

§ 1º Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os valores e o percentual referidos nos incisos II e III deste artigo serão reduzidos em 70% (setenta por cento). (Renumerado com nova redação dada pela Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012)

§ 2º Para fins do disposto no inciso I, em relação às pessoas jurídicas que, na última declaração, tenham utilizado mais de uma forma de apuração do lucro, ou tenham realizado algum evento de reorganização societária, deverá ser aplicada a multa de que trata a alínea b do inciso I do caput. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012)

§ 3º A multa prevista no inciso I do caput será reduzida à metade, quando a obrigação acessória for cumprida antes de qualquer procedimento de ofício. (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013)

§ 4º Na hipótese de pessoa jurídica de direito público, serão aplicadas as multas previstas na alínea a do inciso I, no inciso II e na alínea b do inciso III. (Incluído pela Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013). (MP. 2.158-35, 2013). (BRASIL, 2001a).

Em resumo, a empresa gera o arquivo por meio de seu sistema de contabilidade no formato exigido pela SRF, no qual este arquivo será submetido ao PVA – Programa Validador e Assinador (disponibilizado no site do SPED), onde será efetuado algumas validações, logo após validado, o arquivo deverá ser enviado à

SRF. O PVA permite a extração, o gerenciamento, a transmissão e a armazenagem dos arquivos enviados, além de possibilitar consultar se o arquivo já foi ou não autenticado pela Junta Comercial da sua Jurisdição.

#### *2.4.4.2 ECF – Escrituração contábil fiscal*

O projeto SPED vem sendo aperfeiçoado a cada ano e a mais recente mudança é a introdução da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), regulamentada pela Instrução Normativa (IN) RFB 1.422/2013. A ECF é uma obrigação acessória que substitui a Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ), até então uma das obrigações acessórias mais importantes e completas que as empresas entregavam ao fisco (BRASIL, 2015b).

A ECF foi instituída pela Medida Provisória (MP) nº 627, de 11 de novembro de 2013 (BRASIL, 2013f) e convertida na Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, no qual trouxeram importantes alterações na legislação tributária (BRASIL, 2014b).

A Escrituração Contábil Fiscal (ECF) é uma nova obrigação imposta às pessoas jurídicas estabelecidas no Brasil, no qual os contribuintes deverão informar, na ECF, todas as operações que influenciem a composição da base de cálculo e o valor devido do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (BRASIL, 2015b).

Segundo Negreiro (2014), a ECF é uma escrituração digital com rastreabilidade das informações contábeis e fiscais utilizadas na apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Ainda complementa, que o planejamento inicial é determinante para uma implementação correta e geração de informações confiáveis.

A Instrução Normativa RFB nº 1.422/2013, estabeleceu que a partir do ano-calendário de 2014, todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, deverão apresentar a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de forma centralizada pela matriz.

O Art. 1º, § 2º da Instrução Normativa em comento, destaca que a obrigatoriedade da entrega da ECF não se aplica:

§ 2º A obrigatoriedade a que se refere este artigo não se aplica:  
I - às pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006;

- II - aos órgãos públicos, às autarquias e às fundações públicas; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.524, de 8 de dezembro de 2014)
- III - às pessoas jurídicas inativas de que trata a Instrução Normativa RFB nº 1.306, de 27 de dezembro de 2012; e (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.524, de 8 de dezembro de 2014)
- IV - às pessoas jurídicas imunes e isentas que, em relação aos fatos ocorridos no ano-calendário, não tenham sido obrigadas à apresentação da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFDContribuições), nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.524, de 8 de dezembro de 2014). (BRASIL, 2013h).

Na ECF, o contribuinte passará a entregar ainda mais informações que na atual DIPJ, ou seja, mais desafio e mais trabalho para os já atarefados profissionais que atuam nessa área. Entre as informações adicionais requeridas, destaca-se o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e o Livro de Apuração da Contribuição Social (LACS). Cabe salientar que o LALUR/LACS é o livro no qual os contribuintes mantêm o controle das bases de cálculo correntes do IRPJ e da CSLL (parte A), bem como o controle das diferenças temporárias e prejuízos fiscais que afetam as bases de cálculo futuras (parte B). Com a implantação da ECF, não há mais a necessidade de manter o LALUR/LACS impresso, porém em contrapartida o fisco terá cada vez mais acesso ao controle das informações dos contribuintes.

Conforme destacado no Art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.422/2013, o sujeito passivo deverá informar na ECF todas as operações que influenciem a composição da base de cálculo e o valor devido do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), especialmente quando:

- I - à recuperação do plano de contas contábil e saldos das contas, para pessoas jurídicas obrigadas a entregar a Escrituração Contábil Digital (ECD) relativa ao mesmo período da ECF;
- II - à recuperação de saldos finais da ECF do período imediatamente anterior, quando aplicável;
- III - à associação das contas do plano de contas contábil recuperado da ECD com plano de contas referencial, definido pela Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis), por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE);
- IV - ao detalhamento dos ajustes do lucro líquido na apuração do Lucro Real, mediante tabela de adições e exclusões definida pela Cofis, por meio de Ato Declaratório Executivo;
- V - ao detalhamento dos ajustes da base de cálculo da CSLL, mediante tabela de adições e exclusões definida pela Cofis, por meio de Ato Declaratório Executivo;
- VI - aos registros de controle de todos os valores a excluir, adicionar ou compensar em exercícios subsequentes, inclusive prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL; e

VII - aos registros, lançamentos e ajustes que forem necessários para a observância de preceitos da lei tributária relativos à determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, quando não devam, por sua natureza exclusivamente fiscal, constar da escrituração comercial, ou sejam diferentes dos lançamentos dessa escrituração. (BRASIL, 2013h).

Esse novo contexto nos leva a pensar - será que todas as empresas possuem controle de todas as provisões, variações cambiais e outras diferenças temporárias? O LALUR (tanto a parte A quanto a B) e o controle dos prejuízos fiscais estão devidamente escriturados? Pois estas informações, entre outras, serão enviadas ao fisco que com certeza já possui *softwares* capazes de validar e interpretar todas essas informações com outros dados armazenados em seu poderoso banco de dados. Nesse sentido, Duarte (2014) destaca a importância da correta escrituração, no qual deverá estar em sintonia com as outras escriturações também enviadas pelas empresas: contabilidade de custos, livro de registro de inventário, posição de estoques, SPED-Fiscal, SPED-Contribuições, SPED-Contábil, eSocial, entre outras. Ainda complementa, que frente aos riscos apresentados em consequência da entrega de informações incoerentes nessa nova escrituração, não há caminho alternativo, deve-se buscar incansavelmente o *compliance* empresarial, a fim de diminuir ou até mesmo eliminar esses riscos de exposição trazidos pelo SPED.

A ECF será transmitida anualmente ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) até o último dia útil do mês de setembro do ano seguinte ao ano-calendário do fato gerador, no qual seu atraso e envio com incorreções ou omissões acarretará multa ao contribuinte.

O Art. 6º da IN 1.422/2013 citado a seguir, destaca essas multas:

**Art. 6º** A não apresentação da ECF pelos contribuintes que apuram o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica pela sistemática do Lucro Real, nos prazos fixados no art. 2º, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará a aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 8º-A da Lei 12.973, de 13 de maio de 2014. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.489, de 13 de agosto de 2014)

Parágrafo único. A não apresentação da ECF pelos contribuintes que apuram o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, por qualquer sistemática que não o Lucro Real, nos prazos fixados no art. 2º, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará a aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.489, de 13 de agosto de 2014). (BRASIL, 2013h).

Segundo a Portal SPED (2015), a Escrituração Contábil Fiscal é uma nova obrigação acessória a ser entregue ao SPED, no qual deverá ser apresentada de forma centralizada pela matriz a partir do ano-calendário 2014, exercício 2015.

De acordo com o Manual do leiaute da ECF (2014), disponibilizado no sítio do SPED e demonstrado a seguir, o arquivo eletrônico será composto de blocos, referindo-se cada um deles a um agrupamento de informações:

- Bloco 0, abertura e identificação;
- Bloco C, registros recuperados da ECD;
- Bloco E, registros da ECF anterior;
- Bloco J, registros de plano de contas e mapeamento referencial;
- Bloco K, registros dos saldos contábeis e referenciais;
- Bloco L, registros do Lucro Real;
- Bloco M, registros dos livros eletrônicos do e-Lalur e do e-Lacs;
- Bloco N, registros de cálculo do Imposto de Renda e Contribuição Social;
- Bloco P, registros do Lucro Presumido;
- Bloco T, registros do Lucro Arbitrado;
- Bloco U, registros de Imunes e Isentas;
- Bloco X, registros de informações econômicas;
- Bloco Y, registros de informações gerais;
- Bloco 9, encerramento do arquivo digital. (MANUAL ECF, 2014, p. 19).

Esse novo projeto com certeza despenderá investimentos por parte dos empresários e profissionais da área, pois como vimos anteriormente é uma obrigação muito complexa. Portanto a ECF exigirá das empresas a qualificação do seu capital humano, bem como uma grande *expertise* empresarial para mapear o ambiente e propor o alinhamento da companhia às melhores práticas desse novo projeto.

Ainda vale destacar, que a ECF é uma averiguação do que foi feito durante o ano que influencia a apuração do IRPJ e CSLL, assim, é de extrema necessidade a boa qualidade dos lançamentos contábeis, a fim de garantir a correta apuração desses impostos e contribuições, além de informações confiáveis. Portanto as empresas devem criar uma "Inteligência Fiscal Interna", visando unificar e validar de forma antecipada todas as informações que serão transmitidas aos fiscos.

Em suma, a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) é mais uma obrigação digital que as empresas brasileiras terão que entregar. Esta nada mais é do que um significativo complemento às informações da Escrituração Contábil Digital (ECD), em vigor desde 2007, com o diferencial de mostrar para o fisco toda a composição da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Pessoas Jurídicas (contabilidade, Lalur, incentivos fiscais, etc). Porém, apesar de

serem informações com as quais as empresas já estão acostumadas a lidar, há um grande desafio a ser enfrentado no que diz respeito ao detalhamento e coerência das informações. Mais uma vez as empresas e os profissionais contábeis se veem diante de uma nova mudança de paradigma. Para se ter uma ideia da complexidade dessa obrigação, os valores que antes eram disponibilizados de forma consolidada na DIPJ, agora deverão ser discriminados detalhadamente na ECF. O mesmo acontece com os lançamentos que compõem o Livro Lalur/Lacs, que agora também passaram a ser eletrônicos. Por isso, é importante que as empresas façam desde já a sua lição de casa e reflitam sobre essas alterações, a fim de diminuir seus impactos.

#### *2.4.4.3 FCont – Controle fiscal contábil de transição*

Conforme disciplina a Instrução Normativa RFB nº 949, de 16 de junho de 2009, o Controle Fiscal Contábil de Transição - FCONT é uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007 (BRASIL, 2009d). “O FCont é um programa eletrônico que deve efetuar a escrituração das contas patrimoniais e de resultado, com destino obrigatório e exclusivamente às pessoas jurídicas sujeitas ao Lucro Real e ao Regime Tributário de Transição (RTT) entre as leis padrões contábeis n. 6.404/76 e n. 11.638/07” (NASCIMENTO, 2013, p. 78). Ainda segundo Nascimento (2013), o RTT foi instituído pela Lei nº 11.941/09, Art. 15 (conversão da Medida Provisória – MP nº 449 de 2008), no qual vigerá até a entrada em vigor de lei que discipline a neutralidade tributária.

Nesse sentido, Ruschel, Frezza e Utzig (2011) ressaltam que nos últimos anos ocorreram muitas mudanças nas regras contábeis e fiscais, no qual faz surgir novas formas de monitoramento e aperfeiçoamento de sistemas capacitados para atenderem às exigências dos fiscos e dentre elas surge um outro modelo de escrituração, o FCONT, no qual também faz parte do projeto SPED.

Conforme o Portal do SPED (2015), em termos práticos, no Programa Validador e Assinador (PVA) da entrada de dados do FCont devem ser informados os lançamentos que:

- efetuados na escrituração comercial, não devam ser considerados para fins de apuração do resultado com base na legislação vigente em 31.12.2007. Ou seja, os lançamentos que existem na escrituração comercial, mas que devem



ser expurgados para remover os reflexos das alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941, de 2009, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração contábil, para apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

- Não efetuados na escrituração comercial, mas que devam ser incluídos para fins de apuração do resultado com base na legislação vigente em 31.12.2007. (BRASIL, 2015b).

Conforme Art. 7º da IN RFB nº 949/09, o FCONT é um programa eletrônico no qual deverá realizar a escrituração das contas patrimoniais e de resultado, destinado obrigatoriamente e exclusivamente às pessoas jurídicas sujeitas ao Lucro Real e ao RTT (Regime Tributário de Transição), seu objetivo é reverter os efeitos tributários oriundos dos lançamentos que modifiquem o resultado (receitas, custos e despesas) para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), instituída pela Lei nº 11.638/07 (BRASIL, 2007f) e Lei nº 11.941/09 – RTT (BRASIL, 2009c), devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Segundo o Portal do SPED (2015), a principal finalidade do RTT é neutralizar os efeitos das alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos artigos 37 e 38 da Lei nº 11.941, de 2009, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração contábil, para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, pois o fisco Federal não aceitava o novo critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas que as normas internacionais de contabilidade trouxeram ao cenário nacional.

Nesse sentido, Souza (2013) também destaca que os contribuintes obrigados à entrega do FCONT, devem observar os ajustes constantes na IN nº 949/09, a fim de anular o efeito dos novos métodos e critérios contábeis no reconhecimento da receita, custos e despesas, instituídos pela Lei nº 11.638/07 e Arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941/09.

As diferenças apuradas entre as duas metodologias comporão ajuste específico a ser efetuado no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). Para estas operações, a empresa apresentará arquivo digital em leiaute semelhante da Escrituração Contábil Digital. Este arquivo constituirá parte da entrada de dados da escrituração do controle fiscal contábil de transição - FCONT. A outra parte é a própria escrituração comercial da empresa.

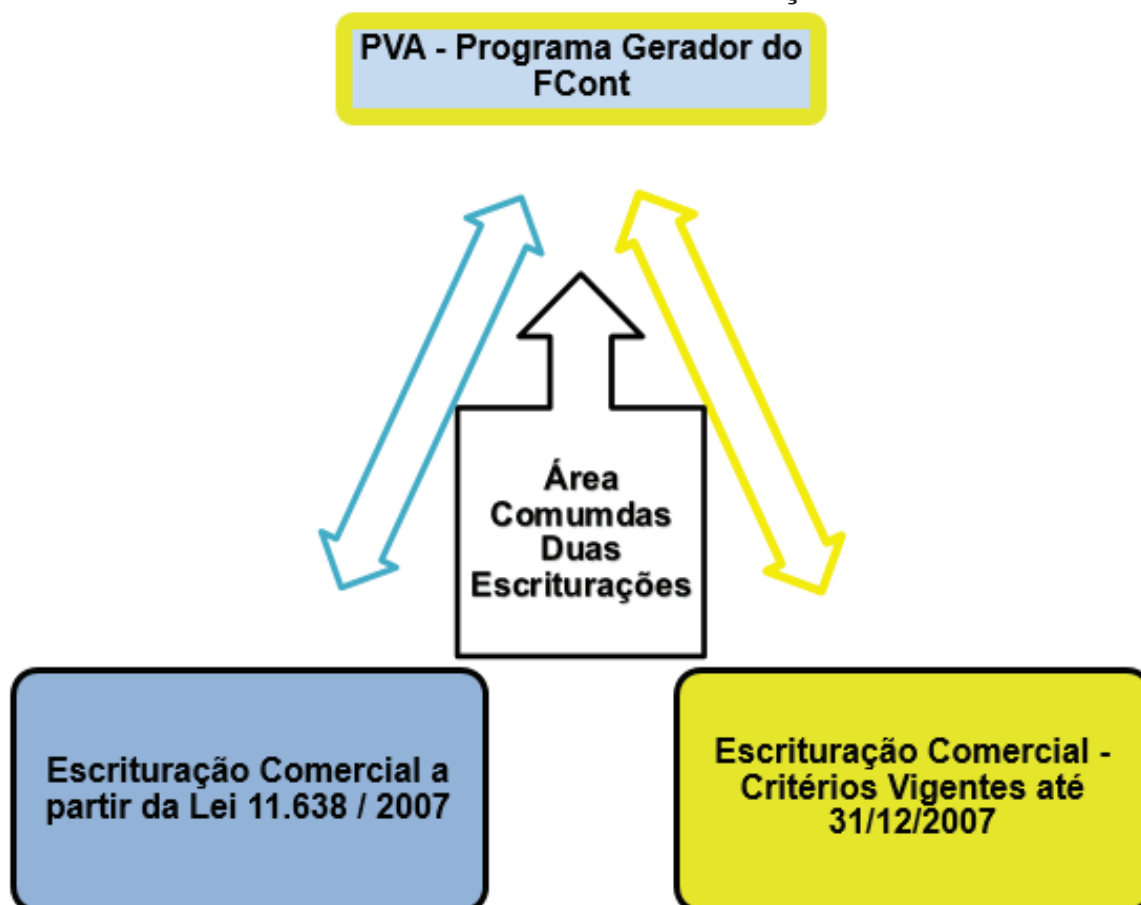
Conforme informações disponibilizadas no Portal do SPED (2015) o Programa Validador e Assinador – PVA do FCONT, possibilitará:

- a) Criar ou importar o arquivo com o leiaute do FCONT definido em legislação;
- b) Validar do conteúdo da escrituração e indicar dos erros e advertências;
- c) Editar via digitação os registros criados ou importados;
- d) Geração do arquivo FCONT para assinatura e transmissão ao Sped;
- e) Assinar do arquivo gerado por certificado digital;
- f) Comandar a transmissão do arquivo ao Sped. (BRASIL, 2015b).

Nascimento (2013, p. 80), assevera que “a utilização do FCont é necessária à realização dos ajustes para fins fiscais, não podendo ser substituído por qualquer outro controle ou memória de cálculo”. Complementa que, o RTT é um efetivo período de transição para que as empresas realizem os ajustes necessários na sua escrituração societária e fiscal, evitando a majoração dos tributos.

A figura 15, demonstra a área de reversão dos efeitos tributários no FCONT:

**FIGURA 15 – ÁREA COMUM DAS DUAS ESCRITURAÇÕES**



Fonte: Adaptado pelo autor (BRASIL, 2015b)

Conforme Art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.139, de 28 de março de 2011, que alterou o Art. 8º § 4º da IN RFB nº 949/09, a entrega do FCONT é obrigatória, mesmo no caso de não existir lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007 (BRASIL, 2011a). Até o ano calendário de 2014, permanece a obrigatoriedade de entrega das informações necessárias para gerar o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) de que tratam os Arts. 7º e 8º da Instrução Normativa RFB nº 949, de 16 de junho de 2009, por meio do Programa Validador e Assinador da Entrada de Dados para o Controle Fiscal Contábil de Transição, conforme disposto na Instrução Normativa RFB nº 967, de 15 de outubro de 2009, para as pessoas jurídicas sujeitas ao RTT (BRASIL, 2009f).

A Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, extinguiu o RTT (Regime Tributário de Transição), a partir do ano calendário de 2015, e possibilitou o contribuinte antecipar esta decisão para o ano calendário de 2014. Assim, pode se afirmar que as pessoas jurídicas que irão aplicar a Lei nº 12.973/2014 somente em 2015, devem entregar o FCont relativo ao ano calendário de 2014. Porém, se optarem pelo fim do RTT em 2014, já deverão entregar a ECF (Escrituração Contábil Fiscal) relativa a esse ano calendário, e após esse ano, independentemente da opção, será obrigatório somente a entrega da ECF.

#### 2.4.4.4 EFD – Escrituração fiscal digital

A escrituração Fiscal Digital - EFD é um arquivo digital, que se constitui de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Este arquivo deverá ser assinado digitalmente e transmitido, via *Internet*, ao ambiente SPED (BRASIL, 2015b).

A EFD foi instituída a nível nacional pela Clausula Primeira do Ajuste Sinief nº 2, de 3 de abril de 2009.

**Cláusula primeira** Fica instituída a Escrituração Fiscal Digital - EFD, para uso pelos contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

§ 1º A Escrituração Fiscal Digital - EFD compõe-se da totalidade das informações, em meio digital, necessárias à apuração dos impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, bem como outras de interesse das administrações tributárias das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

§ 2º Para garantir a autenticidade, a integridade e a validade jurídica da EFD, as informações a que se refere o § 1º serão prestadas em arquivo digital com assinatura digital do contribuinte ou seu representante legal, certificada por entidade credenciada pela Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. (BRASIL, 2009b).

No estado de São Paulo, a EFD foi instituída a partir do Convênio ICMS nº 143/2006 (BRASIL, 2006c) e pelo Art. 250-A do RICMS/SP (SÃO PAULO, 2000), na qual foi disciplinada pela Portaria CAT – nº 147/2009 e suas alterações.

Segundo a Portaria CAT – 147/2009 (SÃO PAULO, 2009), a EFD é um arquivo digital que deverá conter:

- a) A totalidade das informações econômico-fiscais e contábeis,
- b) A apuração do imposto a recolher e do saldo credor a transportar (ICMS/IPI),
- c) A assinatura digital do contribuinte (certificada por entidade credenciada pela ICP-BRASIL (Infra-Estrutura de chaves públicas),
- d) Informações complementares de exceção na tributação (isenção, imunidade, não-incidência, diferimento e suspensão.

Na figura 16, são demonstrados os livros que deverão estar escriturados na EFD / SP:

## FIGURA 16 – LIVROS QUE COMPÕEM A EFD/SP

### LIVROS ABRANGIDOS



Livros que deverão estar escriturados no SPEDFISCAL:

- ✓ Registro de Entradas;
- ✓ Registro de Saídas;
- ✓ Registro de Inventário;
- ✓ Registro de Apuração do IPI;
- ✓ Registro de Apuração do ICMS;
- ✓ Registro de Controle da Produção e do Estoque; (a partir de 01/01/2016);
- ✓ Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP.

Fonte: Adaptado de SÃO PAULO (2009)

O arquivo digital da EFD, cuja geração é de responsabilidade do contribuinte, deverá ser submetido à validação de consistência de leiaute mediante uso do

Programa de Validação e Assinatura da Escrituração Fiscal Digital - PVA-EFD, disponibilizado por meio de *download* no ambiente nacional do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, o qual poderá ser acessado por meio da *Internet*, no endereço eletrônico: [www.fazenda.sp.gov.br/sped](http://www.fazenda.sp.gov.br/sped).

A Portaria CAT 147/2009, destaca algumas validações realizadas pelo Programa Validador e Assinador (PVA) da EFD vinculado à Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo:

- a) Dados cadastrais do contribuinte declarante da EFD;
- b) Validade e autenticidade da assinatura digital;
- c) Integridade das informações contidas no arquivo;
- d) Existência de arquivo já recepcionado anteriormente, relativo ao mesmo período de referência;
- e) Enquadramento do contribuinte quanto à obrigatoriedade da EFD;
- f) Da versão do PVA-EFD de que trata o artigo 9º;
- g) Versão das tabelas e códigos de que trata o artigo 8º. (SÃO PAULO, 2009).

Segundo Geovanini e Lollo (2010), o leiaute do arquivo digital da EFD será estruturado em blocos de informações dispostas por tipo de documento, contendo, cada bloco, os registros individualizados por operações ou prestações, de forma a identificar perfeitamente a totalidade das informações. As informações relativas à EFD deverão ser prestadas sob o enfoque do contribuinte declarante.

A figura 17, demonstra como deverá ser estruturado esses blocos:

#### FIGURA 17 – ORGANIZAÇÃO DO ARQUIVO DIGITAL DA EFD

##### - REGISTRO: 0000 – abertura do arquivo

1. Bloco 0 – identificação e referências
2. Blocos C, D, E, G, H, K – informações fiscais
3. Bloco 1 – informações especiais
4. Bloco 9 – Controle e encerramento do arquivo

##### - REGISTRO: 9999 – encerramento do arquivo

**O bloco K foi instituído pelo – Ajuste Sinief nº 17/2014**

Fonte: Adaptado de Geovanini; Lollo (2010)

Ainda segundo Geovanini e Lollo (2010), a EFD conta com dois perfis de enquadramento para o envio dessa declaração, sendo um perfil com informações mais completas das operações realizadas pela empresa e outro menos completa.

O perfil de enquadramento determina os registros a serem apresentados. Em regra, existem dois tipos de perfis: o perfil A que determina a apresentação dos registros mais detalhados e o perfil B que trata as informações de forma consolidada, ou seja, resumos por período (diário ou mensal). A indicação do perfil do arquivo é de fundamental importância, pois além de diferenciar a estruturação do arquivo digital, este será rejeitado se apresentado em perfil diferente daquele estabelecido pelo ente tributário que o contribuinte está inserido (GEOVANINI; LOLLIO, 2010).

Conforme destacado por Duarte (2009, p. 139), “a EFD é extremamente detalhada. A tabela de registros possui mais de 100 tipos diferentes dado o nível de exigência com relação às informações fiscais solicitadas”. Ainda complementa, que ela representa toda a movimentação de entrada e saída da empresa, bem como o seu inventário de mercadorias. Também é prestada à EFD as apurações do ICMS e do IPI, além de conter detalhes de todas as notas fiscais de entradas e saídas. O fisco através do NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) destas notas fiscais consegue validar e rastrear toda cadeia produtiva do contribuinte, buscando indícios de fraudes ou sonegação. Nesse sentido, o ATO COTEPE/ICMS nº 82, de 12 de dezembro de 2006, destaca que o leiaute do arquivo digital da EFD está organizado em blocos de informações dispostos por tipo de documento, que por sua vez, estão organizados em registros que contém dados (BRASIL, 2006d).

O quadro 5, demonstra os blocos que compõem o arquivo da EFD e a forma que ele deve ser gerado:

#### QUADRO 5 – BLOCOS QUE COMPÕEM A EFD

<b>TABELA DOS BLOCOS - SPEDFISCAL</b>	
O	Abertura, identificação e referências (tabelas)
C	Documentos fiscais I - mercadorias (ICMS/IPI)
D	Documentos fiscais II - Serviços (ICMS) – (transportes)
E	Apuração do ICMS e do IPI
G	CIAP - Crédito do ativo permanente
H	Inventário físico
<b>K</b>	<b>Livro do registro e controle da produção e estoque</b>
1	Outras informações (Importações/Exportações/Dipam)
9	Controle e encerramento do arquivo digital

**Obs: O bloco K foi postergado para 01/01/2016 - Sinief nº 17/2014**

Fonte: Adaptado pelo autor (BRASIL, 2006d)

Como pode-se observar na figura, a EFD é composta por vários blocos. E por ser novidade e pela sua complexidade, chamo a atenção para o bloco K, no qual será demonstrado todo o estoque, bem como o consumo para obtê-lo.

O Ajuste Sinief nº 18, de 11 de outubro de 2013, na sua Clausula Segunda, obrigou a escrituração do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque em ambiente nacional (BRASIL, 2013d). Conforme disponibilizado no Portal do SPED e publicado no DOU, de 23/10/2014, o Ajuste Sinief nº 17, de 21 de outubro de 2014, dispôs que a escrituração do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, bloco K da EFD, é obrigatória, a partir de 1º de janeiro de 2016, para os estabelecimentos industriais ou a eles equiparados pela legislação federal e para os estabelecimentos atacadistas, podendo, a critério do fisco, ser exigida de estabelecimento de contribuintes de outros setores (BRASIL, 2014c). Essa obrigação não alcança as empresas enquadradas no Simples Nacional. O objetivo desse controle é acabar com a emissão de notas fiscais com informações incorretas, como as subfaturadas ou espelhadas e as meia-notas, entre outras, assim como a manipulação dos estoques. Eventuais diferenças apuradas com base na movimentação dos estoques informada no Bloco K poderão caracterizar sonegação fiscal. O controle da produção e dos estoques já não era fácil, tanto que nem mesmo era cumprido à risca por muitas empresas, e vai ficar ainda mais difícil a partir de janeiro de 2016, data prevista para sua incorporação ao EFD, pois o Livro de Controle de Produção e Estoque (Modelo 3) passará a ser informado diretamente nos registros da EFD, que terá um bloco exclusivo para essas informações. Com isso, o fisco passará a controlar informações vitais da empresa. Nesse sentido, Nascimento (2013, p. 74) assevera que o objetivo da EFD “é muito amplo, alcançando diversas informações de cunho de geração de tributos”. Portanto as empresas devem se preparar para as constantes alterações das obrigações acessórias e para o dinamismo da legislação.

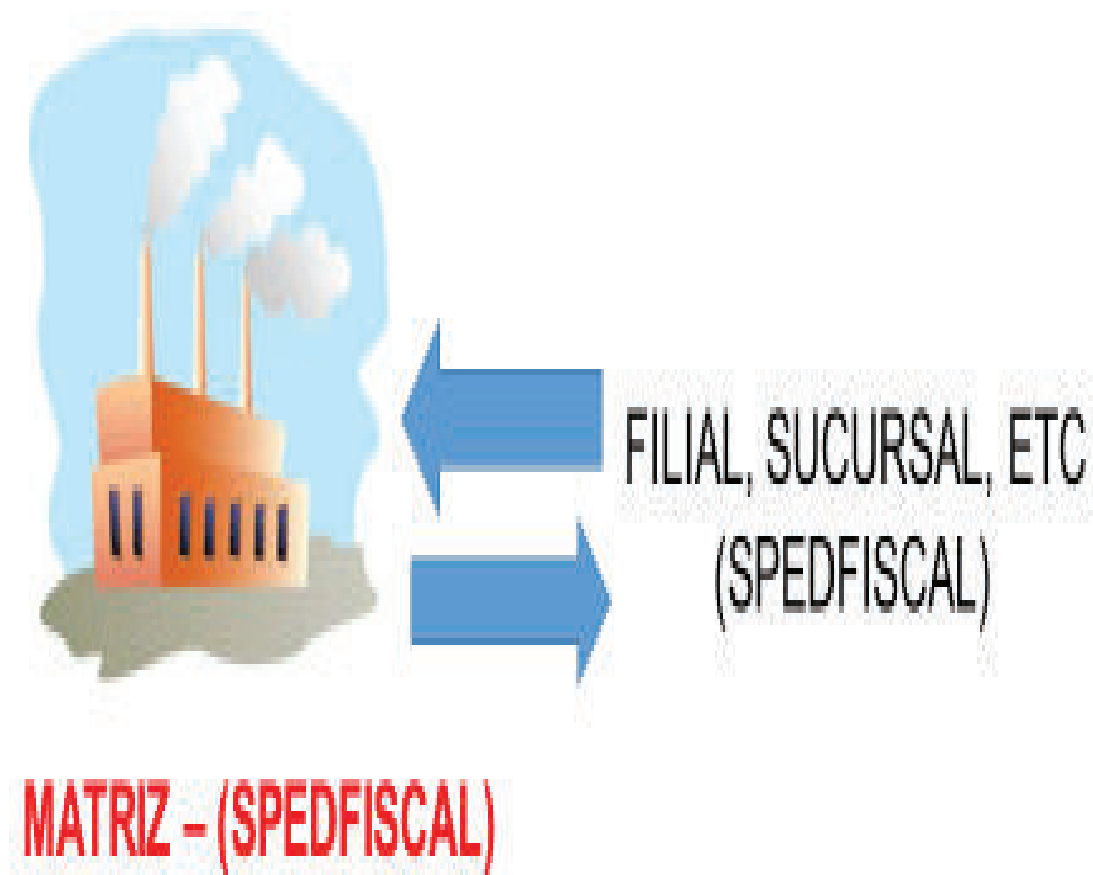
Conforme destacado no Portal do SPED (2015), aplicam-se as seguintes tabelas e códigos na estruturação do arquivo da EFD:

- a) Tabelas informadas pelo informante;
- b) Tabela de Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM/SH);
- c) Tabela de Municípios do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE);
- d) Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) constante do anexo ao Convênio SINIEF S/N de 1970;

- e) Código de Situação Tributária (CST) constante do anexo ao Convênio SINIEF S/N de 1970;
- f) Tabela de Códigos de Ajustes de Lançamentos e de Apuração do Imposto prevista no Anexo III da CAT.147. (BRASIL, 2015b).

Segundo a Portaria CAT-147/2009, salvo disposição em contrário, o contribuinte que possuir mais de um estabelecimento, seja filial, sucursal, agência, depósito, fábrica ou outro qualquer, deverá prestar as informações relativas à EFD em arquivo digital individualizado por estabelecimento, ainda que a apuração dos impostos ou a escrituração contábil seja efetuada de forma centralizada, conforme demonstrado na figura 18:

**FIGURA 18 – EFD INDIVIDUALIZADA POR ESTABELECIMENTO**



Fonte: Adaptado de São Paulo (2009)

A Portaria CAT-147/2009, também estabelece que o envio da EFD será até o dia 25 do mês subsequente ao período do fato gerador. O arquivo deve sempre compreender o mês fechado, ou seja, do 1º até o último dia do mês (exceção, abertura/fechamento), no qual a regular recepção do arquivo digital da EFD pela



Secretaria da Fazenda não implicará reconhecimento da veracidade e legitimidade das informações nele contidas, nem homologação da apuração do imposto informada pelo contribuinte.

O Art. 15 da Portaria CAT-147/09, dispõe que o contribuinte poderá retificar a EFD relativa ao período de referência para o qual a Secretaria da Fazenda tenha recepcionado regularmente o respectivo arquivo digital, conforme citado a seguir:

§ 1º - Para fins do disposto no "caput", o contribuinte deverá, observado o disposto nos capítulos II, III e IV:

1 - gerar um novo arquivo digital que contenha todas as informações relativas à EFD para o mesmo período de referência, incluindo aquelas objeto de retificação, bem como o respectivo código da finalidade do arquivo, conforme previsto no leiaute de que trata o artigo 5º;

2 - enviar à Secretaria da Fazenda o arquivo digital gerado em substituição ao último arquivo da EFD regularmente recepcionado, relativo ao mesmo período de referência.

§ 2º - O contribuinte poderá, observado o procedimento previsto no § 1º, retificar a EFD:

1 - até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da Secretaria da Fazenda;

2 - após o prazo previsto no item 1 e nas hipóteses em que o erro relacionado ao ICMS não puder ser saneado por meio de lançamentos corretivos, somente mediante autorização da Secretaria da Fazenda.

§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica quando a apresentação da EFD retificadora for decorrente de notificação do fisco.

§ 4º - Para fins de obter a autorização de que trata o item 2 do § 2º, o contribuinte deverá:

1 - gerar a EFD retificadora, nos termos do item 1 do §1º;

2 - solicitar autorização para retificação da EFD no endereço eletrônico [www.fazenda.sp.gov.br/sped](http://www.fazenda.sp.gov.br/sped), opção "Retificação", mediante os seguintes procedimentos: (Redação dada ao "caput" do item pela Portaria CAT-137/14, de 18-12-2014; DOE 19-12-2014)

a) utilizar certificado digital emitido por entidade credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, que contenha a indicação do número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de qualquer dos seus estabelecimentos;

b) descrever, em campo próprio, o resumo das alterações a serem efetuadas;

c) informar, em campo próprio, o hash code da EFD retificadora com assinatura, gerado pelo Programa Validador da EFD (PVA).

§ 4º-A - Concluído o procedimento descrito no § 4º, será informado o prazo para que o contribuinte envie o arquivo digital da EFD retificadora ao ambiente nacional do SPED, nos termos do artigo 9º. (Parágrafo acrescentado pela Portaria CAT-121/14, de 26-11-2014, DOE 27-11-2014)

§ 5º - Não produzirá efeitos a retificação da EFD:

1 - de período de apuração que tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal;

2 - cujo débito constante da EFD objeto da retificação tenha sido enviado para inscrição em Dívida Ativa, nos casos em que importe alteração desse débito;

3 - efetuada em desacordo com o disposto nesta portaria.

§ 6º - A autorização para a retificação da EFD não implicará reconhecimento da veracidade e legitimidade das informações prestadas, nem a homologação da apuração do imposto efetuada pelo contribuinte. (Parágrafo acrescentado pela Portaria CAT-121/14, de 26-11-2014, DOE 27-11-2014). (SÃO PAULO, 2009).

O Art. 17 da mesma CAT (147/09), trata sobre o prazo da guarda das informações relativas à EFD.

Artigo 17 - O contribuinte deverá, observados os requisitos de segurança, autenticidade, integridade e validade jurídica, conservar pelo menos uma cópia do arquivo digital da EFD regularmente recepcionado pela Secretaria da Fazenda pelo prazo previsto no artigo 202 do Regulamento do ICMS.

§ 1º - Todos os documentos contábeis e fiscais relacionados com a EFD, independentemente de terem existência física ou digital, deverão ser conservados pelo contribuinte pelo prazo previsto no artigo 202 do Regulamento do ICMS.

§ 2º - Os registros e controles de todas as operações e prestações discriminadas na documentação comprobatória a que se refere o § 1º deverão ser originados e mantidos de forma segregada por estabelecimento.

§ 3º - Os documentos referidos no § 1º deverão ser apresentados à autoridade fiscal competente quando por esta solicitados. § 4º - As obrigações de gerar, enviar e conservar o arquivo digital da EFD não poderão ser substituídas pela impressão em papel das informações relativas a operações e prestações sujeitas à EFD. (SÃO PAULO, 2009).

O contribuinte portanto deverá, observados os requisitos de segurança, autenticidade, integridade e validade jurídica, conservar pelo menos uma cópia do arquivo digital da EFD regularmente recepcionado pela Secretaria da Fazenda pelo prazo previsto no Art. 202 do Regulamento do ICMS (RICMS/SP, 2000), que estabelece o prazo mínimo de 5 (cinco) anos, e, quando relativos a operações ou prestações objeto de processo pendente, até sua decisão definitiva, ainda que esta seja proferida após aquele prazo: Lei 6.374/89, Art. 67, § 5º (SÃO PAULO, 1989).

Em SP o prazo de início da obrigatoriedade para o envio das informações relativas à EFD consta regulamentado no Art. 1º da CAT-147/09, conforme destacado a seguir:

Artigo 1º - O contribuinte relacionado no Protocolo ICMS previsto no artigo 5º deverá efetuar a Escrituração Fiscal Digital - EFD, de que trata o artigo 250-A do Regulamento do ICMS, de acordo com o disposto nesta portaria.

§ 1º - O contribuinte não relacionado no Protocolo ICMS referido no "caput" ficará dispensado da EFD.

§ 2º - O contribuinte dispensado da EFD deverá manter a escrituração das operações, prestações e informações de acordo com o disposto na legislação, em especial o previsto nos artigos 213, 214, 215, 221, 223, 224, 225, 226, 229, 231 e 233 do Regulamento do ICMS e na Portaria CAT-25/01, de 2 de abril de 2001. (Redação dada ao parágrafo pela Portaria CAT-155/12, de 17-12-2012, DOE 18-12-2012)

§ 3º - No caso de incorporação, cisão ou fusão de empresas, a obrigatoriedade de que trata o "caput" se estenderá à empresa incorporadora e às empresas resultantes da cisão e da fusão, caso estejam obrigadas à EFD, respectivamente:

1- a empresa incorporada;

2 - a empresa cindida;

3 - pelo menos uma das empresas fusionadas.

§ 4º - A dispensa de que trata o § 1º poderá ser revogada a qualquer tempo mediante ato administrativo expedido pela autoridade tributária competente, hipótese em que o respectivo contribuinte ficará obrigado a efetuar a EFD nos termos do disposto nesta portaria.

§ 5º - Alternativamente ao disposto no § 2º, o contribuinte poderá optar pela adoção da EFD mediante credenciamento na Secretaria da Fazenda abrangendo todos os seus estabelecimentos situados no território do Estado de São Paulo, a partir do mês de referência solicitado, observado o seguinte: (Parágrafo acrescentado pela Portaria CAT-155/12, de 17-12-2012, DOE 18-12-2012)

1 - a opção será realizada mediante a utilização de certificado digital emitido por entidade credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, que contenha a indicação do número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de qualquer dos seus estabelecimentos, no endereço eletrônico [www.fazenda.sp.gov/sped](http://www.fazenda.sp.gov/sped), opção "Credenciamento";

2 - tratando-se de contribuinte enquadrado no Regime Periódico de Apuração - RPA, a opção será irrevogável;

3 - tratando-se de contribuinte sujeito às normas do Simples Nacional, a opção:

a) será revogável, podendo o contribuinte protocolar pedido de descredenciamento, que abrange todos os estabelecimentos situados no território do Estado de São Paulo, dirigido ao Chefe do Posto Fiscal de vinculação de qualquer um dos estabelecimentos;

b) resultará na obrigatoriedade da escrituração fiscal eletrônica de todos os registros previstos, inclusive das suas saídas de mercadorias e prestações de serviços;

4 - a opção não dispensa a obrigatoriedade do cumprimento das demais obrigações acessórias previstas na legislação específica;

5 - a Secretaria da Fazenda divulgará a situação do credenciamento do contribuinte no endereço eletrônico: [www.fazenda.sp.gov.br/sped/obrigados/obrigados.asp](http://www.fazenda.sp.gov.br/sped/obrigados/obrigados.asp), ficando dispensada a publicação de comunicado de credenciamento no Diário Oficial do Estado. (SÃO PAULO, 2009).

Vale destacar, que o contribuinte sujeito às normas do Simples Nacional está dispensado, mas pode optar pela adoção da EFD mediante credenciamento e será revogável se por ventura não conseguir adaptar os sistemas operacionais. E por força da cláusula 1ª, § 2º do Protocolo ICMS nº 03/2011, a partir de 01/01/2014 a obrigação de entrega da Escrituração Fiscal Digital – EFD aplica-se a todos os contribuintes paulistas do ICMS sujeito ao Regime Periódico de Apuração – RPA (BRASIL, 2011b). Caso ainda permaneça dúvidas o contribuinte deverá entrar no site da SEFAZ e consultar o CNPJ da empresa para verificar se está obrigado, não estando relacionado ficará dispensado da EFD.

Os contribuintes paulistas podem consultar o seu CNPJ no sítio da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (<https://www.fazenda.sp.gov.br>), conforme demonstrado na figura 19:

**FIGURA 19 – SÍTIO PARA CONSULTA DA OBRIGATORIEDADE DA EFD**

The screenshot shows the website for the SPED FISCAL system. At the top, there is a navigation bar with links for 'Portal do Governo', 'Cidadão.SP', 'Investimentos.SP', and a dropdown menu for 'Destaque'. Below this is the logo of the 'Secretaria da Fazenda' of the 'Estado de São Paulo'. A secondary navigation bar includes links for 'Home', 'Institucional', 'Produtos e Serviços', 'Legislação', 'Prestando Contas', 'Municípios e Parcerias', 'Notícias', 'Download', and 'Fale Conosco'. The main content area features a sidebar with a menu for 'Home - SPED Fiscal' and a main section titled 'SPED FISCAL – Escrituração Fiscal Digital'. Under this title, it displays 'HISTÓRICO DE OBRIGATORIEDADE' and 'Total de Estabelecimentos Obrigados: 272.529 Estabelecimentos'. There are three search input fields: 'Busca por CNPJ:', 'Busca por CNPJ Base:', and 'Busca por IE:', each with an 'Enviar' button. A note at the bottom of the search section reads 'Obs.: Digitar sem pontos, hífen ou barras.' At the very bottom of the page, there is a footer with the address 'Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo - Av. Rangel Pestana, 300 - São Paulo / SP - 01017-911 - PABX (11)3243-3400' and a 'Mapa do Site' link.

Fonte: Sefaz – SP (SÃO PAULO, 2015, p.1)

Segundo Colombo (2011), a EFD é um arquivo digital que deverá ser gerado a partir da base de dados das empresas, no qual constitui um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos entes tributários. Para (GERON et al., 2011; ILARINO; SOUZA, 2010; KOETTKER, 2011; MAHLE; SANTANA, 2009; PIRES et al., 2011; SILVA; SILVA; MORAES, 2013; SOUZA, 2013), a EFD é a escrituração fiscal do contribuinte enviado ao fisco num formato eletrônico. Ela substitui, assim, a escrituração e a impressão em papel dos livros fiscais: registro de entradas, saídas, inventário, apuração do IPI e do ICMS. Ainda complementam, que a EFD só terá validade, para efeitos fiscais, após a confirmação de recebimento do arquivo pelo fisco.

Ruschel, Frezza e Utzig (2011, p. 14), destacam que “a EFD é mais um dos avanços governamentais importantes para a contabilidade, pois todos os dados contábeis serão digitais, reduzindo os custos com a impressão dos livros fiscais (...)”. Ainda complementam, que a EFD proporcionará aos órgãos fiscalizadores maior controle da movimentação dos contribuintes.

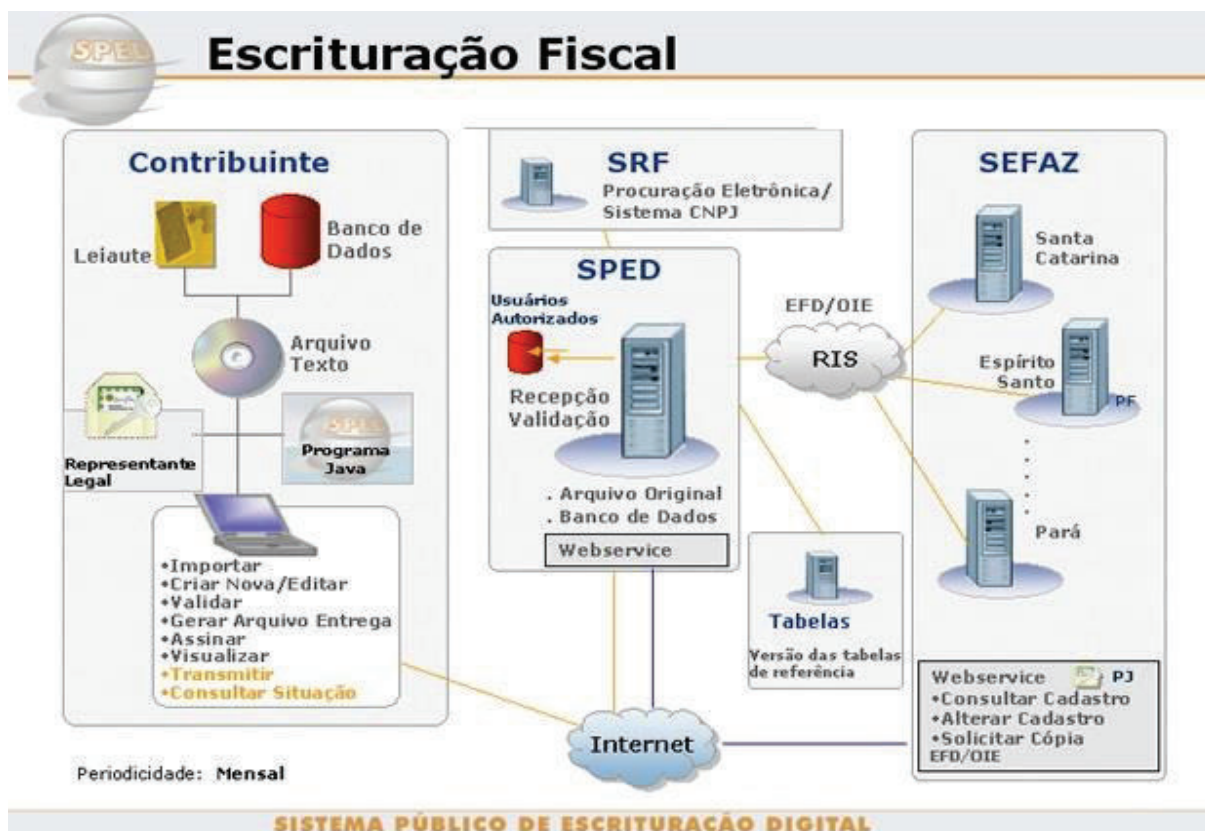
A partir de sua base de dados, a empresa deverá gerar um arquivo digital de acordo com leiaute estabelecido no anexo único do ATO COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008, informando todos os documentos fiscais e outras informações de interesse dos fiscos Federal e Estadual, referentes ao período de apuração dos

impostos ICMS e IPI. Este arquivo deverá ser submetido à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador (PVA) fornecido pelo SPED. Após a importação, o arquivo poderá ser visualizado pelo próprio Programa Validador, com possibilidades de pesquisas de registros ou relatórios do sistema (BRASIL, 2008).

Algumas funcionalidades do programa (PVA) são: digitação, alteração, assinatura digital da EFD, transmissão do arquivo, exclusão de arquivos, geração de cópia de segurança e sua restauração, entre outras.

A figura 20, demonstra a esquematização da EFD:

**FIGURA 20 – ESQUEMATIZAÇÃO DA EFD**



Fonte: Receita Federal (2015, p.1)

O estado de SP considerando o projeto de eliminação da Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, cujos dados passarão a ser fornecidos por meio da Escrituração Fiscal Digital – EFD, expediu a Portaria nº CAT-137, de 18 de dezembro de 2014, no qual alterou a Portaria CAT-147/09, que disciplina os procedimentos a serem adotados para fins da Escrituração Fiscal Digital - EFD pelos contribuintes do ICMS, ou seja, essa Portaria vai ao encontro de uma das premissas que determinam o SPED, que visa a redução das obrigações acessórias (SÃO PAULO, 2014).

Caso os contribuintes não consigam enviar o arquivo digital da EFD no prazo especificado pelo fisco do seu estado, serão aplicadas as multas de acordo com o RICMS de cada UF e as penalidades conforme o RIPI (Dec. nº 7.212/10) - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (BRASIL, 2010a).

Como a EFD substitui a escrituração em papel, as empresas estão sujeitas a penalidades aplicadas pelos estados, no que se refere ao ICMS e a penalidades aplicadas pela União, no que se refere ao IPI. Portanto, estariam sujeitas a penalidades diferentes, sobre uma mesma falta.

Para o estado de São Paulo, dentre outras, a regra a ser observada será a do Regulamento do ICMS de São Paulo RICMS/SP (2000), que aduz em seu Art. 527 as seguintes penalidades aplicáveis ao descumprimento da obrigação ora tratada: “Artigo 527 - O descumprimento da obrigação principal ou das obrigações acessórias, instituídas pela legislação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços, fica sujeito às seguintes penalidades”:

Art. 527 (...)

V - infrações relativas a livros fiscais e registros magnéticos:

(i) atraso de registro em meio magnético - multa equivalente a 1% (um por cento) do valor das operações ou prestações não registradas.

VII - infrações relativas à apresentação de informação econômico-fiscal e à guia de recolhimento do imposto:

(d) falta de entrega de informação fiscal, comunicação, relação ou listagem exigida pela legislação, em forma e prazos regulamentares - multa equivalente a 1% (um por cento) do valor das saídas de mercadoria ou das prestações de serviço efetuadas pelo contribuinte no período relativo ao documento não entregue; a multa não será inferior ao valor de 8 (oito) UFESP's nem superior ao de 50 (cinquenta) UFESP's em relação a cada documento; inexistindo saída de mercadoria ou prestação de serviço - multa no valor de 8 (oito) UFESP's. (SÃO PAULO, 2000).

Quanto ao IPI, o RIPI / 7.212 estabelece em seu Art. 591, que a inobservância do disposto no Art. 389, que trata das pessoas jurídicas que utilizam sistema de processamento eletrônico de dados, acarretará a imposição das seguintes penalidades:

I - multa de cinco décimos por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos (Lei nº 8.218, de 1991, art. 12, inciso I);

II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período (Lei nº

8.218, de 1991, art. 12, inciso II, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 72); e

III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas (Lei nº 8.218, de 1991, art. 12, inciso III, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 72).

Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas (Lei nº 8.218, de 1991, art. 12, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 72). (BRASIL, 2010a).

Daí vem a necessidade da qualificação dos profissionais que atuam com a EFD e a correta configuração dos seus sistemas gerenciais (ERP), pois é importantíssimo executar uma conferência minuciosa nessas configurações. Ela deve abranger desde o preenchimento de campos obrigatórios com informações verídicas em todos os aspectos, observando o cálculo correto do imposto, a aplicação ou não de benefícios fiscais, substituição tributária, diferimento, suspensão do imposto e as condições para a aplicação destes, pois como já foi comentado anteriormente, as penalidades são severas e ainda se corre o risco de sanções penais, nos casos caracterizados como crime contra a ordem tributária.

#### *2.4.4.5 EFD-Contribuições*

A Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (EFD-PIS/Cofins), foi instituída pela Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 05 de julho de 2010 (BRASIL, 2010b), e revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012 (BRASIL, 2012a), no qual passou a denominá-la de EFD-Contribuições - Escrituração Fiscal Digital das Contribuições Incidentes Sobre a Receita.

A EFD-Contribuições trata de arquivo digital instituído no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, a ser utilizado pelas pessoas jurídicas de direito privado na escrituração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos regimes de apuração não-cumulativo e/ou cumulativo, 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 (BRASIL, 2015b).

Com o advento da Lei nº 12.546/2011, Arts. 7º e 8º, a EFD-Contribuições passou a contemplar também a Escrituração Digital da Contribuição Previdenciária

sobre a Receita Bruta (CPRB), incidente nos setores de serviços e indústrias, no aferimento de receitas referentes aos serviços e produtos nela relacionados (BRASIL, 2011c).

A Escrituração Fiscal Digital das Contribuições (EFD-Contribuições) é parte integrante do projeto SPED a que se refere o Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, que busca promover a integração dos fiscos Federal, Estaduais, Distrito Federal e, futuramente, Municipais, e dos Órgãos de Controle mediante a padronização, racionalização e compartilhamento das informações fiscais digitais, bem como integrar todo o processo relativo à escrituração fiscal, com a substituição do atual documentário em meio físico (papel) por documento eletrônico com validade jurídica para todos os fins (GUIA PRÁTICO EFD-CONTRIBUIÇÕES, 2015).

Os documentos e operações da escrituração representativos de receitas auferidas e de aquisições, custos, despesas e encargos incorridos, bem como as contribuições previdenciárias apuradas, serão relacionadas no arquivo da EFD-Contribuições em relação a cada estabelecimento da pessoa jurídica, ou seja, o arquivo digital da escrituração das Contribuições Sociais e das Previdenciárias sobre a Receita Bruta, serão efetuadas de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica.

Na visão de Baldissera e Stedile (2012), a EFD-Contribuições é um dos projetos do SPED que consiste em informar as bases de apuração dos débitos e créditos de PIS/COFINS e demais informações referentes estas contribuições, bem como a base do INSS sobre a Receita Bruta e não mais sobre a folha das empresas obrigadas a esta modalidade.

O arquivo da EFD-Contribuições deverá ser validado, assinado digitalmente e transmitido, via *Internet*, ao ambiente SPED. Conforme disciplina a Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1 de março de 2012.

Segundo o Portal do SPED (2015), estão obrigadas à escrituração fiscal digital os fatos ocorridos em:

I - em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de **1º de janeiro de 2012**, as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real;

II - em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de **1º de janeiro de 2013**, as demais pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Presumido ou Arbitrado;



III - em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014, as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983 – Bloco I da EFD-Contribuições;

IV - em relação à Contribuição Previdenciária sobre a Receita, referente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2012, as pessoas jurídicas que desenvolvam as atividades relacionadas nos arts. 7º e 8º da Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, convertida na Lei nº 12.546, de 2011;

V - em relação à Contribuição Previdenciária sobre a Receita, referente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2012, as pessoas jurídicas que desenvolvam as atividades relacionadas nos arts. 7º e 8º e anexos da Lei nº 12.546, de 2011. (GUIA PRÁTICO EFD-CONTRIBUIÇÕES, 2015, p. 3-4).

Estão dispensadas as empresas enquadradas no Simples Federal, as pessoas que se mantiverem inativas, além das imunes e isentas do IRPJ, cuja soma dos valores mensais da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurada, seja igual ou inferior a R\$10.000,00 (BORGES; SOARES; MARTINS, 2013).

O contribuinte a partir de sua base de dados, deverá gerar um arquivo digital de acordo com leiaute estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), informando todos os documentos fiscais e demais operações com repercussão no campo de incidência das contribuições sociais e dos créditos da não-cumulatividade, bem como da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, referentes a cada período de apuração das respectivas contribuições. Este arquivo deverá ser submetido à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador (PVA EFD-Contribuições) fornecido na página eletrônica do SPED e da RFB. Poderá também a pessoa jurídica, a partir da versão 2.0.1A do PVA EFD-Contribuições, criar uma escrituração mediante a digitação de todos os dados necessários no próprio PVA, ou seja, sem a necessidade de importar arquivos. Este PVA também permite editar/excluir/adicionar as informações necessárias à escrituração de qualquer operação sujeita a incidência das referidas contribuições (BRASIL, 2015b).

Como pré-requisito para a instalação do PVA EFD-Contribuições é necessário a instalação da máquina virtual do Java. Após a importação ou criação da escrituração, a mesma poderá ser visualizada pelo próprio Programa Validador, com possibilidades de pesquisas de registros ou relatórios do sistema.

Ainda conforme o Portal do SPED (2015), o Programa Gerador da escrituração da EFD- Contribuições possibilita:

- a) Importar o arquivo com o leiaute da EFD-Contribuições definido pela RFB;
- b) Criar uma nova escrituração, mediante digitação completa dos dados;
- c) Validar o conteúdo da escrituração e indicar dos erros e avisos;
- d) Editar via digitação os registros criados ou importados;
- e) Emissão de relatórios da escrituração;
- f) Geração do arquivo da EFD-Contribuições para assinatura e transmissão ao Sped;
- g) Assinar do arquivo gerado por certificado digital;
- h) Comandar a transmissão do arquivo ao Sped. (BRASIL, 2015b).

A periodicidade de apresentação da EFD-Contribuições é mensal, devendo ser transmitido o arquivo, após a sua validação e assinatura digital, até o 10º (décimo) dia útil do segundo mês subsequente ao de referência da escrituração.

Guedes (2011), destaca que o arquivo da EFD-Contribuições deve ser gerado de forma centralizada pelo estabelecimento Matriz da pessoa jurídica e que não deverá conter fração de mês, exceto nos casos de abertura, extinção, cisão, fusão ou incorporação.

Conforme disposto na Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012 no seu Art. 11, § 1º, com a nova redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.387/2013 (BRASIL, 2013c), o prazo em vigor para retificação é agora de cinco anos, conforme citado abaixo:

Art. 11. A EFD-Contribuições, entregue na forma desta Instrução Normativa, poderá ser substituída, mediante transmissão de novo arquivo digital validado e assinado, para inclusão, alteração ou exclusão de documentos ou operações da escrituração fiscal, ou para efetivação de alteração nos registros representativos de créditos e contribuições e outros valores apurados.

**§ 1º O direito de o contribuinte pleitear a retificação da EFD-Contribuições extingue-se em 5 (cinco) anos contados do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele a que se refere a escrituração substituída. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013)**

§ 2º O arquivo retificador da EFD-Contribuições não produzirá efeitos quanto aos elementos da escrituração, quando tiver por objeto:

I - reduzir débitos de Contribuição:

- a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que importe alteração desses saldos;
- b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na escrituração retificada, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou
- c) cujos valores já tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização;

II - alterar débitos de Contribuição em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal; e

III - alterar créditos de Contribuição objeto de exame em procedimento de fiscalização ou de reconhecimento de direito creditório de valores objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação.

§ 3º A pessoa jurídica poderá apresentar arquivo retificador da escrituração, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013)

I - na hipótese prevista no inciso II do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao escriturado no arquivo original, desde que o débito tenha sido também declarado em DCTF; e (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013)

II - na hipótese prevista no inciso III do § 2º, decorrente da não escrituração de operações com direito a crédito, ou da escrituração de operações geradoras de crédito em desconformidade com o leiaute e regras da EFD-Contribuições. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013)

§ 4º A pessoa jurídica que transmitir arquivo retificador da EFD-Contribuições, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora, observadas as disposições normativas quanto à retificação desta. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013). (BRASIL, 2012a, grifo nosso).

Segundo Silva (2013), a EFD-Contribuições visa aproximar o contribuinte do fisco, a fim de melhor controlar e gerenciar as informações que lhes são enviadas mensalmente. Ainda complementa, que essa nova declaração representa um grande avanço tecnológico desenvolvido pelo Governo, pois antes estas informações eram demonstradas de forma sintética no DACON – Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais, no qual agora são apresentadas de forma mais analítica, ou seja, detalhada.

Ao citar o DACON vale lembrar que a Receita Federal através da Instrução Normativa RFB nº 1.441, de 20 de janeiro de 2014 o extinguiu, conforme disciplinado no seu Art. 1º: “Art. 1º Fica extinto o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), relativo aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014. Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se também aos casos de extinção, incorporação, fusão, cisão parcial ou cisão total que ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 2014” (BRASIL, 2014a). Portanto após esta data a única obrigação em vigor voltada a apresentar informações sobre as operações que geram débitos e créditos de Pis/Cofins é a EFD-Contribuições.

O arquivo digital da EFD-Contribuições é constituído de blocos, cada qual com um registro de abertura, com registros de dados e com um registro de encerramento, referindo-se cada um deles a um agrupamento de documentos e de outras informações econômico-fiscais ou contábeis. O quadro 6, apresenta a sequência dos blocos que estruturam o arquivo digital:

**QUADRO 6 – BLOCOS QUE COMPÕEM A EFD-CONTRIBUIÇÕES**

<b>Bloco</b>	<b>Descrição</b>
<b>0</b>	Abertura, Identificação e Referências
<b>A</b>	Documentos Fiscais - Serviços (ISS)
<b>C</b>	Documentos Fiscais I – Mercadorias (ICMS/IPI)
<b>D</b>	Documentos Fiscais II – Serviços (ICMS)
<b>F</b>	Demais Documentos e Operações
<b>I</b>	Operações das Instituições Financeiras e Assemelhadas, Seguradoras, Entidades de Previdência Privada e Operadoras de Planos de Assistência à Saúde
<b>M</b>	Apuração da Contribuição e Crédito de PIS/PASEP e da COFINS
<b>P</b>	Apuração da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
<b>1</b>	Complemento da Escrituração – Controle de Saldos de Créditos e de Retenções, Operações Extemporâneas e Outras Informações
<b>9</b>	Controle e Encerramento do Arquivo Digital

Fonte: Adaptado de GUIA PRÁTICO EFD-Contribuições (2015)

Os blocos devem ser organizados e dispostos na sequência estabelecida pelo leiaute da EFD-Contribuições estabelecido pelo Ato Declaratório Executivo Cofis nº 20, de 14 de março de 2012 e suas alterações, ou seja, inicia-se com o bloco 0 e seus registros, na sequência o bloco A e registros correspondentes, depois os blocos C, D, F, I, M, P e 1, e ao final, o bloco 9, que encerra o arquivo digital da escrituração (BRASIL, 2012b). Silva (2013), acrescenta que devem ser apresentados na EFD-Contribuições somente os blocos e registros que houver movimentação no período de apuração ou informações complementares que devem ser entregues ao fisco.

Conforme o Guia Prático da EFD-Contribuições (2015), os arquivos são estruturados para absorver todos os modelos de documentos fiscais em blocos separados. O quadro 7, demonstra os modelos de documentos fiscais que podem ser inseridos no arquivo digital da EFD-Contribuições:

**QUADRO 7 – DOCUMENTOS FISCAIS E REGISTROS CORRESPONDENTES NA EFD-CONTRIBUIÇÕES**

<b>Código</b>	<b>Descrição</b>	<b>Modelo</b>	<b>Registro</b>
-	Documento Fiscal Instituído pelo Fisco Municipal	-	A100
<b>01</b>	Nota Fiscal	1/1A	C100
<b>1B</b>	Nota Fiscal Avulsa	-	C100
<b>02</b>	Nota Fiscal de Venda a Consumidor	2	C380
<b>2D</b>	Cupom Fiscal	-	C400 e C490
<b>2E</b>	Cupom Fiscal Bilhete de Passagem	-	D350
<b>04</b>	Nota Fiscal de Produtor	04	C100
<b>06</b>	Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica	06	Aquisição: C500 Fornecimento: C600
<b>07</b>	Nota Fiscal de Serviço de Transporte	07	Aquisição: D100 Fornecimento: D200
<b>08</b>	Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas	08	Aquisição: D100 Fornecimento: D200
<b>8B</b>	Conhecimento de Transporte de Cargas Avulso	-	Aquisição: D100 Fornecimento: D200
<b>09</b>	Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas	09	Aquisição: D100 Fornecimento: D200
<b>10</b>	Conhecimento Aéreo	10	Aquisição: D100 Fornecimento: D200
<b>11</b>	Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas	11	Aquisição: D100 Fornecimento: D200
<b>13</b>	Bilhete de Passagem Rodoviário	13	D300 e D350
<b>14</b>	Bilhete de Passagem Aquaviário	14	D300 e D350
<b>15</b>	Bilhete de Passagem e Nota de Bagagem	15	D300 e D350
<b>17</b>	Despacho de Transporte	17	-
<b>16</b>	Bilhete de Passagem Ferroviário	16	D300 e D350
<b>18</b>	Resumo de Movimento Diário	18	D300
<b>20</b>	Ordem de Coleta de Cargas	20	-
<b>21</b>	Nota Fiscal de Serviço de Comunicação	21	Aquisição: D500 Fornecimento: D600
<b>22</b>	Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação	22	Aquisição: D500 Fornecimento: D600
<b>23</b>	GNRE	23	-
<b>24</b>	Autorização de Carregamento e Transporte	24	-
<b>25</b>	Manifesto de Carga	25	-
<b>26</b>	Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas	26	Aquisição: D100 Fornecimento: D200
<b>27</b>	Nota Fiscal De Transporte Ferroviário De Carga	-	Aquisição: D100 Fornecimento: D200
<b>28</b>	Nota Fiscal/Conta de Fornecimento de Gás Canalizado	-	Aquisição: C500 Fornecimento: C600
<b>29</b>	Nota Fiscal/Conta De Fornecimento D'água Canalizada	-	Aquisição: C500 Fornecimento: C600
<b>55</b>	Nota Fiscal Eletrônica (Operações de vendas)		C100 e C180
<b>55</b>	Nota Fiscal Eletrônica (Operações de aquisição/devolução)		C100 e C190
<b>57</b>	Conhecimento de Transporte Eletrônico – CT-e	-	Aquisição: D100 Fornecimento: D200
<b>59</b>	Cupom Fiscal Eletrônico – CF-e-SAT		C490 (até a versão 2.09) C800 (em versão futura)
<b>60</b>	Cupom Fiscal Eletrônico CF-e-ECF		C490
<b>65</b>	Nota Fiscal Eletrônica ao Consumidor Final – NFC-e	65	C180 (até a versão 2.08) C175 (a partir da versão 2.09)

Fonte: Adaptado de GUIA PRÁTICO EFD-Contribuições (2015)

Conforme demonstrado no quadro 7, existe um bloco para cada tipo de documento fiscal, no qual deverão constar as informações do período. Portanto o contribuinte deverá estar atento às informações que serão prestadas ao fisco, para que estas estejam em conformidade com a legislação (SILVA, 2013).

Como já mencionado anteriormente a importância do correto preenchimento dos arquivos que serão enviados à SRF, não menos importantes são os manuseios das tabelas externas que são utilizadas nos diversos cadastros contidos na EFD-Contribuições. Portanto o contribuinte deve aprender onde buscar esses códigos e qual a sua importância na estruturação do arquivo digital.

No quadro 8, são apresentados os mantenedores das tabelas externas utilizadas no preenchimento dos arquivos da EFD-Contribuições, bem como os endereços eletrônicos que poderão ser encontradas:

#### **QUADRO 8 – ÓRGÃOS MANTENEDORES E ENDEREÇOS ELETRÔNICOS DAS TABELAS EXTERNAS**

<b>§ IBGE</b>	<b><a href="http://www.ibge.gov.br">www.ibge.gov.br</a></b> Tabela de Municípios
<b>§ Banco Central do Brasil</b>	<b><a href="http://www.bcb.gov.br">www.bcb.gov.br</a></b> Tabela de Países
<b>§ Confaz</b>	<b><a href="http://www.fazenda.gov.br/confaz">www.fazenda.gov.br/confaz</a></b> Código Fiscal de Operação e Prestação Código da Situação Tributária
<b>§ Secretaria da Receita Federal</b>	<b><a href="http://www.receita.fazenda.gov.br">www.receita.fazenda.gov.br</a></b> Códigos de Situação Tributária Nomenclatura Comum do Mercosul Campo EX_IPI – Tabela TIPI
<b>§ ECT – Correios</b>	<b><a href="http://www.correios.com.br">http://www.correios.com.br</a></b> Código de Endereçamento Postal
<b>§ Presidência da República</b>	<b><a href="http://legislacao.planalto.gov.br">http://legislacao.planalto.gov.br</a></b> Lista de Serviços - Anexo I da Lei Complementar Federal nº 116/03

Fonte: Adaptado de GUIA PRÁTICO EFD-Contribuições (2015)

O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas pelo ente tributário, ou que as cumprir com incorreções ou omissões, poderá ser intimado a cumpri-las ou a prestar esclarecimentos relativos a elas, nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, além de se sujeitar a autuações.

A Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013, no seu Art. 57, estabeleceu novas penalidades pela não entrega de arquivos digitais do SPED, pelo atraso na entrega ou por sua inexatidão, dando a seguinte redação ao Art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001:

Art. 57. O art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - (...)

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional;

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas;

c) R\$ 100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas;

II - por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário;

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas:

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta;

b) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), não inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa física ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.

§ 3º A multa prevista no inciso I do caput será reduzida à metade, quando a obrigação acessória for cumprida antes de qualquer procedimento de ofício.

§ 4º Na hipótese de pessoa jurídica de direito público, serão aplicadas as multas previstas na alínea a do inciso I, no inciso II e na alínea b do inciso III.” (NR). (BRASIL, 2013e).

Alguns trabalhos acadêmicos demonstram a complexidade e importância da EFD-Contribuições. A pesquisa realizada por Silva (2013), constatou que alguns pontos precisam ser melhorados para o correto preenchimento da EFD-Contribuições, dentre os quais se destacam a melhor qualificação profissional das pessoas

envolvidas no processo, adoção de medidas internas de controle de estoque e maior suporte por parte da Receita Federal no esclarecimento de dúvidas dos contribuintes. Baldissera e Stedile (2012), demonstraram que a internalização da EFD-Contribuições nas empresas é um projeto viável, tanto para a empresa contratante, quanto para a contratada dos serviços contábeis, pois gera sustentabilidade com a informatização das informações, economia de papel e ganho de tempo operacional, tanto para os clientes dos escritórios contábeis que podem direcionar seus colaboradores qualificados para auxiliar o planejamento estratégico e a gestão da empresa, quanto para o escritório contábil que pode investir em novos nichos de mercado, como prestação de serviços de auditoria e consultoria especializada em SPED e planejamento tributário, entre outros. Ayres e Szuster (2012), analisaram a percepção de especialistas em tributos sobre a aplicação da legislação do PIS/Pasep e da Cofins na contabilidade tributária com a implantação da EFD-Contribuições. Concluíram que a legislação do Pis/Pasep e da Cofins é o principal problema na implantação da EFD-Contribuições por ser complexa (de difícil interpretação, dispersa, numerosa, com variedades de especificações, dentre outras características) e que a implantação da EFD-Contribuições, pode aumentar essa complexidade. Barbosa (2012), demonstrou a importância da boa comunicação de todos os envolvidos, principalmente entre setor de Tecnologia da Informação (TI) e o Contábil, na geração desse arquivo digital.

O PIS e a Cofins são atualmente dois dos mais complexos tributos do Brasil. Deve-se isto ao volume da legislação e a falta de consolidação entre eles, à diversidade de modalidades de incidência e aos seus regimes tributários. Conforme informações disponibilizadas no Portal do SPED (2015), é demonstrado uma síntese dos principais pontos publicados até o momento na legislação sobre a EFD-Contribuições:

**Instrução Normativa RFB nº 1.052 de 5 de julho de 2010** *Institui a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).*

**Ato Declaratório Executivo Cofis nº 34 de 28 de outubro de 2010** *Aprova o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).*

**Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março 2012** *Institui a Escrituração Fiscal Digital do PIS/Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita – EFD-Contribuições.*

**Ato Declaratório Cofis nº 20, de 14 de março de 2012** *Aprova o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da Contribuição previdenciária sobre Receita (EFD-Contribuições).*



**Ato Declaratório Cofis nº 65, de 20 de dezembro de 2012** *Aprova o Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplicável às instituições financeiras e demais pessoas jurídicas de tributação equiparada.*

**Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013** *Prorroga o prazo para a apresentação da EFD para as entidades financeiras e equiparadas, de janeiro de 2013, para os fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2014. (BRASIL, 2015b).*

Nascimento (2013, p. 81), ressalta que “a estrutura de leis para estes dois tributos deve ser levada em consideração em termos de complexidade e peculiaridade, visto o regime cumulativo, não cumulativo e misto previstos para a apuração desses tributos”.

Com a advento da EFD-Contribuições a presença do profissional contábil nas organizações se tornou ainda mais essencial, pois como já comentado anteriormente sobre a complexidade da legislação do Pis/Cofins, agora esses profissionais terão que conhecer também, a legislação técnica da EFD-Contribuições.

#### *2.4.4.6 ESocial – Escrituração fiscal digital social*

O eSocial é um instrumento de unificação da prestação das informações referentes à escrituração das obrigações fiscais, previdenciárias e trabalhistas, que tem por finalidade padronizar sua transmissão, validação, armazenamento e distribuição, constituindo assim, um ambiente nacional composto por: I - escrituração digital, contendo informações fiscais, previdenciárias e trabalhistas; II - aplicação para preenchimento, geração, transmissão, recepção, validação e distribuição da escrituração; e III - repositório nacional, contendo o armazenamento da escrituração (BRASIL, 2015a). Foi Instituído pelo Decreto nº 8.373, de 11 de dezembro de 2014, que em seu Art. 1º, diz: “Art. 1º Fica instituído o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas – eSocial” (BRASIL, 2014d).

Conforme disciplinado pelo Decreto nº 8.373/14, a prestação das informações ao eSocial substituirá, na forma disciplinada pelos órgãos ou entidades partícipes, a obrigação de entrega das mesmas informações em outros formulários e declarações a que estão sujeitos:

I - o empregador, inclusive o doméstico, a empresa e os que forem a eles equiparados em lei;

- II - o segurado especial, inclusive em relação a trabalhadores que lhe prestem serviço;
- III - as pessoas jurídicas de direito público da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; e
- IV - as demais pessoas jurídicas e físicas que pagarem ou creditarem por si rendimentos sobre os quais tenha incidido retenção do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF, ainda que em um único mês do ano-calendário. (BRASIL, 2014d).

Sampaio (2013), conceitua o eSocial como sendo a escrituração digital da folha de pagamento e das obrigações trabalhistas, previdenciárias e fiscais relativas a todo e qualquer vínculo trabalhista contratado no Brasil. Ainda complementa, que é um projeto que visa o inter-relacionamento de todos os órgãos que necessitam dessas informações (relação empregador x empregado x terceiros) como por exemplo: Secretaria da Receita Federal (SRF); Ministério do Trabalho e Emprego (MTE); Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), Caixa Econômica Federal (CEF) e Conselho Curador do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), bem como a Justiça do Trabalho, em especial no módulo relativo ao tratamento das ações reclamatórias trabalhistas. Nesse sentido, Souza (2013) assevera que o eSocial não engloba somente a escrituração contábil e fiscal das empresas, mas também informações sociais referentes a folha de pagamento dos funcionários.

Segundo Ibelli (2014), o eSocial consiste na escrituração digital da folha de pagamento e das obrigações trabalhistas, previdenciárias e fiscais, permitindo uma fiscalização muito mais eficaz por parte do Governo. Ainda complementa, que se trata de um braço do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), mas que, diferentemente deste, abrangerá empresas de todos os portes, inclusive empregadores domésticos. Para João (2014), o eSocial simplificará as obrigações acessórias e reduzirá os custos dos empregadores por concentrar as informações trabalhistas, previdenciárias, tributárias e fiscais em um só ambiente. Sanches (2014), assevera que esse projeto é o mais amplo de qualquer outro do sistema SPED, o eSocial exige diversos tipos de transmissões, como o Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (Sefip/Gfip), o Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (Caged), a Relação Anual de Informações Sociais (Rais), a Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf), a Comunicação de Acidente de Trabalho (CAT), o Perfil Profissiográfico Previdenciário (PPP) e Arquivos eletrônicos entregues à fiscalização (Manad), entre outras. No

entendimento de Nascimento (2013, p. 83), o objetivo do eSocial é “abrir a escrituração da folha de pagamento e, em uma segunda fase, o Livro Registro de Empregados”.

A figura 21, demonstra a complexidade e o desgaste atual dos colaboradores em cumprir todas as obrigações relacionadas com o vínculo empregatício, no qual muitas delas são redundantes.

**FIGURA 21 – CENÁRIO ATUAL DAS OBRIGAÇÕES SOCIAIS**



Fonte: Portal do eSocial (BRASIL, 2015a)

Sanches (2014), destaca algumas vantagens que o eSocial proporcionará para **o empregado**: o eSocial permitirá o acesso em tempo real, por meio do *site* [www.esocial.gov.br](http://www.esocial.gov.br), a todas as informações relativas a seu histórico profissional, facilitando sobremaneira o acompanhamento de dados críticos como saldos de FGTS, tempo para aposentadoria etc. Além disso, desestimulará naturalmente a informalidade na contratação de funcionários e terceiros. Para **as empresas**: o sistema substituirá o envio de algumas obrigações acessórias que hoje devem ser apresentadas mensal e/ou anualmente — tais como o Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (Caged), a Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf),

Guia de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social (GFIP), Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), entre outras. Em relação **ao fisco**: a acuracidade será um item fundamental, através do cruzamento de dados pessoais dos trabalhadores com outras informações contábeis, fiscais e previdenciárias.

Na figura 22 a seguir, é demonstrado a nova era da relação entre os empregadores, empregados e Governo, pois como já mencionado anteriormente, o eSocial tem como um de seus objetivos, eliminar as redundâncias das informações prestadas pelos contribuintes.

**FIGURA 22 – A NOVA ERA DAS INFORMAÇÕES SOCIAIS**



Fonte: Portal do eSocial (BRASIL, 2015a)

Como pode-se ver, o eSocial não é apenas um simples projeto que obriga o envio das folhas de pagamento das empresas. É muito mais do que isso, representa uma revolução na forma de relacionamento das empresas com os seus funcionários e com os órgãos fiscalizadores. Hoje o envio de informações trabalhistas é feita de forma segregada e sempre depois dos fatos ocorridos. A folha de pagamento com todos os seus detalhamentos não é enviada. Com essa nova obrigação acessória as empresas obrigatoriamente deverão enviar, entre outras informações, o detalhamento

da sua folha de pagamento, rubrica por rubrica, no qual ficará à disposição dos órgãos fiscalizadores de maneira centralizada.

**FIGURA 23 – CENTRALIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES NO ESOCIAL**



Fonte: Pantaleão (2015, p.1)

Nesse contexto, Coelho (2014) representante do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), afirma que os profissionais de contabilidade são os grandes agentes da implantação do eSocial, pois trabalham diretamente com esse tipo de informação. Esses profissionais são o principal elo para divulgar o eSocial no ambiente corporativo e para mostrar como o projeto funcionará. Complementa dizendo que, é fundamental que busquem se aprofundar nas mudanças que a nova sistemática está trazendo, para, assim, orientar as empresas e contribuir para a superação dos desafios que os empregadores terão pela frente.

Coelho (2014), representa o CFC no Grupo de Trabalho Confederativo (GTC), criado para acompanhar a implementação da plataforma do eSocial que tem como objetivo apresentar sugestões para implementar, juntamente com o Governo e sociedade, o eSocial. Essa plataforma faz parte do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) que tem como objetivo unificar, em um único sistema, o envio de todas as informações dos trabalhadores aos Órgãos Federais. Além do CFC, participam outras entidades, incluindo a Fenacon (Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas), o Sescon-SP (Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das

Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas no Estado de São Paulo), a Receita Federal, a Caixa Econômica Federal, o INSS (Instituto Nacional do Seguro Social), os Ministérios da Previdência e do Trabalho e Emprego, entre outras. Desde o início das atividades do grupo, uma das preocupações foi entender prazos e obrigações das empresas. Ainda segundo Coelho (2014), os encontros do GTC são extremamente produtivos e alguns, inclusive, foram realizados na sede do CFC, em Brasília. Nesse contexto, João (2014) ressalva que a partir da implantação do eSocial, todas as informações trabalhistas e fiscais estarão expostas de maneira clara e transparente de modo a permitir que a fiscalização não tenha mais que se deslocar para a garimpagem de cumprimento de obrigações legais administrativas. As empresas disponibilizarão suas informações à Receita Federal que fiscalizará seus procedimentos administrativos.

Conforme disciplinado pelo Decreto nº 8.373, de 11 de dezembro de 2014, a prestação de informação ao eSocial pelas Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), conforme a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e pelo Microempreendedor Individual (MEI) será efetuada em sistema simplificado, compatível com as especificidades dessas empresas (BRASIL, 2006e). Nesse sentido, Ibelli (2014) assevera que paralelamente à versão para empresas de maior porte está sendo trabalhado um módulo voltado às micro e pequenas empresas. Este módulo estará disponível em ambiente *Web* e trará menos obrigações. Complementa, que o eSocial voltado às grandes empresas terá até 1.480 campos a serem preenchidos. Já a versão simplificada, para micro e pequenas, terá 300 campos e a inserção dos dados dos empregados no modo simplificado poderá ser feita em uma página *on-line*, sem a necessidade de implantação da plataforma do eSocial. Além disso, as micro e pequenas empresas poderão continuar usando seus sistemas de folha atuais, de maneira *off-line*, enviando posteriormente em arquivo fechado as informações ao eSocial. Ibelli (2014), relata que há ainda um terceiro módulo sendo elaborado voltado aos Microempreendedores Individuais (MEIs) e será ainda mais simplificado, exigindo o preenchimento de apenas sete campos na primeira inserção de dados de um funcionário. A viabilidade deste módulo está sendo discutida entre a SMPE (Secretaria da Micro e Pequena Empresa) e outros órgãos envolvidos com o eSocial (Receita Federal, Caixa Econômica Federal, Ministério do Trabalho e Ministério da Fazenda). Já Negrini (2015), afirma que o Governo ao unificar as informações trabalhistas e previdenciárias dos empregadores, visou fechar as brechas

até então abundantes para se burlar a legislação, pois tudo será feito praticamente em tempo real. Complementa, dizendo que trará algumas vantagens para os empresários reduzindo o tempo despendido pelas empresas com a burocracia e para os trabalhadores que serão beneficiados ao terem seus direitos garantidos, pois as informações escrituradas pelo empregador têm valor jurídico.

Segundo Sanches (2014), o eSocial não entrou efetivamente em vigor, mas já traz inúmeros desafios para as empresas, em especial do ponto de vista tecnológico, frente ao grande número de informações que deverão ser enviadas ao Governo. Ainda complementa, que como arquitetura de inteligência fiscal, o projeto do eSocial terá a capacidade de relacionar as informações, apurar as inconsistências e inconformidades, além de registrar e aplicar as penalidades fundamentadas na legislação fiscal, trabalhista e previdenciária. Na visão de Negruni (2015), o eSocial não alterou a legislação, ou seja, as consequências para quem não cumprir os dispositivos legais serão as mesmas que atualmente recaem sobre os tocadores de serviços, empregadores e contratantes de autônomos, estagiários e demais trabalhadores sem vínculo empregatício. Ainda complementa, que o planejamento e bons argumentos de mudança são remédios mais eficazes e de efeitos duradouros, pois os desafios para as organizações são enormes, independentemente do porte ou do segmento em que atuam, a começar pela adaptação de seus processos internos. Um erro comum dos gestores é confundir a responsabilidade do sistema de informática com a regularização das práticas cotidianas. Sem a solidez de um processo bastante robusto, o esforço será perdido logo a seguir. A visão departamentalizada, em que cada equipe “fez sua parte”, poderá resultar em vários desastres, especialmente em relação às informações dos colaboradores. João (2014), assevera que o eSocial poderá servir, em razão da clareza de informações, à redução de conflitos trabalhistas, pois os dados levados ao sistema devem passar necessariamente por um entrosamento do jurídico com recursos humanos, sob pena de um anular o outro, já que essas informações podem ser perfeitamente confrontadas pelo magistrado que terá acesso ao eSocial quanto às declarações efetuadas pela empresa para o caso concreto.

De acordo com o Dec. nº 8.373/2014, as informações prestadas por meio do eSocial substituirão as constantes na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, na forma disciplinada no Manual de Orientação do eSocial.

Segundo o Art. 3º do Dec. nº 8.373/14, o eSocial rege-se pelos seguintes princípios:

- I - viabilizar a garantia de direitos previdenciários e trabalhistas;
- II - racionalizar e simplificar o cumprimento de obrigações;
- III - eliminar a redundância nas informações prestadas pelas pessoas físicas e jurídicas;
- IV - aprimorar a qualidade de informações das relações de trabalho, previdenciárias e tributárias; e
- V - conferir tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte. (BRASIL, 2014d).

Como pode-se observar, o eSocial visa racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias prestadas pelos contribuintes, a fim de reduzir custos e garantir o cumprimento da legislação. A figura 24, destaca as premissas do eSocial:

**FIGURA 24 – PREMISSAS DO ESOCIAL**



Fonte: Portal do eSocial (BRASIL, 2015a)

O Dec. nº 8.373/14 institui no seu Art. 4º, o Comitê Diretivo do eSocial, composto pelos Secretários-Executivos dos seguintes órgãos:



I - Ministério da Fazenda;  
 II - Ministério da Previdência Social;  
 III - Ministério do Trabalho e Emprego; e  
 IV - Secretaria da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República.  
 § 1º Ao Comitê Diretivo, com coordenação exercida alternadamente por período de um ano, compete:  
 I - estabelecer o prazo máximo da substituição de que trata o § 1º do art. 2º.  
 II - estabelecer diretrizes gerais e formular as políticas referentes ao eSocial;  
 III - acompanhar e avaliar a implementação das diretrizes gerais e políticas do eSocial;  
 IV - propor o orçamento e acompanhar a execução das ações referentes ao eSocial e das integrações dele decorrentes;  
 V - propor ações e parcerias para comunicação, divulgação e aperfeiçoamento do eSocial entre os empregadores e empregados;  
 VI - propor ajustes nos processos de trabalhos dos órgãos, visando à melhoria da qualidade da informação e dos serviços prestados à sociedade; e  
 VII - decidir, em última instância administrativa, mediante representação do subcomitê temático específico e após oitiva do Comitê Gestor, sobre proposições não implementadas no âmbito de suas atribuições, discriminadas no § 1º do art. 6º;  
 § 2º As deliberações do Comitê Diretivo serão tomadas por consenso e formalizadas por meio de resolução. (BRASIL, 2014d).

O mesmo Dec. nº 8.373/14 no seu Art. 5º, também institui o Comitê Gestor do eSocial, formado por representantes dos seguintes órgãos:

I - Ministério do Trabalho e Emprego;  
 II - Ministério da Previdência Social;  
 III - Secretaria da Receita Federal do Brasil;  
 IV - Instituto Nacional do Seguro Social - INSS; e  
 V - Conselho Curador do FGTS, representado pela Caixa Econômica Federal, na qualidade de agente operador do FGTS.  
 § 1º Compete ao Comitê Gestor:  
 I - estabelecer diretrizes para o funcionamento e a divulgação do ambiente nacional;  
 II - especificar, desenvolver, implantar e manter o ambiente nacional;  
 III - promover a integração com os demais módulos do sistema;  
 IV - auxiliar e regular o compartilhamento e a utilização das informações armazenadas no ambiente nacional do eSocial; e  
 V - aprovar o Manual de Orientação do eSocial e suas atualizações.  
 § 2º A gestão do eSocial será exercida de forma compartilhada e as deliberações do Comitê Gestor serão adotadas por meio de resolução. (BRASIL, 2014d).

Portanto, pode-se definir que o eSocial é a escrituração digital da folha de pagamento e das obrigações trabalhistas, previdenciárias e fiscais. Faz parte do projeto SPED, no qual seu maior objetivo é a consolidação das informações trabalhistas, previdenciárias e fiscais. O projeto eSocial é uma ação conjunta dos seguintes órgãos e entidades do Governo Federal: Caixa Econômica Federal, Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, Ministério da Previdência – MPS, Ministério do

Trabalho e Emprego – MTE, Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB. O Ministério do Planejamento também participa do projeto, promovendo assessoria aos demais entes na equalização dos diversos interesses de cada órgão e gerenciando a condução do projeto, através de sua Oficina de Projetos.

Quando for implantado em sua totalidade trará diversas vantagens em relação à sistemática atual, tais como:

- a) Atendimento a diversos órgãos do governo com uma única fonte de informações, para o cumprimento das diversas obrigações trabalhistas, previdenciárias e tributárias atualmente existentes;
- b) Integração dos sistemas informatizados das empresas com o ambiente nacional do eSocial, possibilitando a automação na transmissão das informações dos empregadores;
- c) Padronização e integração dos cadastros das pessoas físicas e jurídicas no âmbito dos órgãos participantes do projeto. (BRASIL, 2015a).

O eSocial é um projeto do Governo Federal que vai coletar as informações dos empregadores e armazenar no Ambiente Nacional do eSocial, possibilitando aos órgãos participantes do projeto, sua efetiva utilização para fins previdenciários, fiscais e de apuração de tributos, além do FGTS, no qual essas informações podem ser classificadas em três tipos, a saber:

- a) Eventos Iniciais – São eventos que identificam o empregador/contribuinte, contendo dados básicos de sua classificação fiscal e estrutura administrativa. É o primeiro evento a ser transmitido ao eSocial. Também compõe os eventos iniciais o evento de cadastramento inicial dos vínculos. Esse evento deve ser informado após terem sido transmitidos os eventos de tabelas do empregador;
- b) Eventos de Tabelas – São eventos que montam as tabelas do empregador, responsáveis por uma série de informações que irão validar os eventos não periódicos e periódicos. Buscando melhor otimização na geração dos arquivos, bem como no armazenamento das informações no ambiente nacional do eSocial, informações que podem ser utilizadas em mais de um arquivo do eSocial ou que se repetem em diversas partes do leiaute serão armazenadas em tabelas. Considerando que grande parte dos eventos se utilizam de informações constantes nos eventos de tabelas, é obrigatório transmiti-los antes dos eventos periódicos e não periódicos. A título de orientação, é prudente transmiti-los logo após o envio do evento de Informações do Empregador. A manutenção correta dessas tabelas é fundamental para a recepção dos eventos do empregador e cálculo corretos das bases de cálculo e dos valores devidos. A administração do período de validade das informações é muito importante. O empregador deve observar o período de vigência das informações. Quando da primeira informação dos itens que compõem a tabela devem ser preenchidos os campos com a data de início da validade. A informação da data final deve ser enviada apenas no momento em que ocorrer a desativação do item;
- c) Eventos Não periódicos - é um fato jurídico trabalhista entre empregador e trabalhador que não tem uma data pré-fixada para ocorrer. Vai depender dos

acontecimentos na relação trabalhista na vida da empresa e do trabalhador como contratação, afastamentos, demissões, entre outras. Estes fatos influenciam na concessão de direitos e no cumprimento de deveres trabalhistas, previdenciários e fiscais como, por exemplo, a admissão de um empregado, alteração de salário, exposição do trabalhador a agentes nocivos, desligamento, etc. Após confirmada a sua ocorrência, estes fatos/eventos passam a ter prazo específico de transmissão ao eSocial.

d) Eventos periódicos – São os eventos que têm periodicidade previamente definida para sua ocorrência. Seu prazo de transmissão é até o dia 07 do mês seguinte, antecipando o vencimento para o dia útil imediatamente anterior em caso de não haver expediente bancário, com exceção do evento de espetáculo desportivo. São compostos por informações de folha de pagamento, de apuração de outros fatos geradores de contribuições previdenciárias e de retenção do imposto sobre a renda retido na fonte sobre pagamentos feitos pelo próprio contribuinte. Também estão previstas as informações de retenção das contribuições sociais incidentes sobre pagamentos efetuados às pessoas jurídicas. (MANUAL DO ESOCIAL, 2014, p. 2-3).

Com o eSocial diversos eventos que acontecem no dia a dia das empresas precisarão ser encaminhados ao Governo eletronicamente no formato XML, no qual será validado e armazenado no ambiente nacional e disponibilizado aos entes partícipes do eSocial. Esse projeto visa garantir os direitos previdenciários e trabalhistas; racionalizar e simplificar o cumprimento das obrigações; eliminar a redundância nas informações prestadas pelas pessoas físicas e jurídicas; aprimorar a qualidade de informações das relações de trabalho, previdenciárias e tributárias (BRASIL, 2015a).

Borges, Soares e Martins (2013), destacam algumas informações que farão parte do eSocial: admissão, comunicação de aviso prévio, afastamentos temporários, folha de pagamento, ações judiciais trabalhistas, retenções de contribuições previdenciárias, entre outros. Segundo o Manual do eSocial (2014), o registro dos Eventos Trabalhistas será efetuado por meio do envio de um arquivo no formato XML (*extensible Markup Language*), no qual será validado e armazenado em um ambiente consorciado e depois distribuído aos entes partícipes do eSocial. Esses eventos que compõem a escrituração social devem ser transmitidos através de arquivos preparados conforme os leiautes estabelecidos para cada um. Os eventos são classificados segundo sua natureza, conforme segue: “a) Eventos iniciais; b) Eventos de tabelas; c) Eventos não periódicos; d) Eventos periódicos”.

Portanto o eSocial é formado por vários tipos de registros obrigatórios (iniciais, periódicos e não periódicos). O quadro 9, destaca os eventos que deverão ser informados no eSocial:

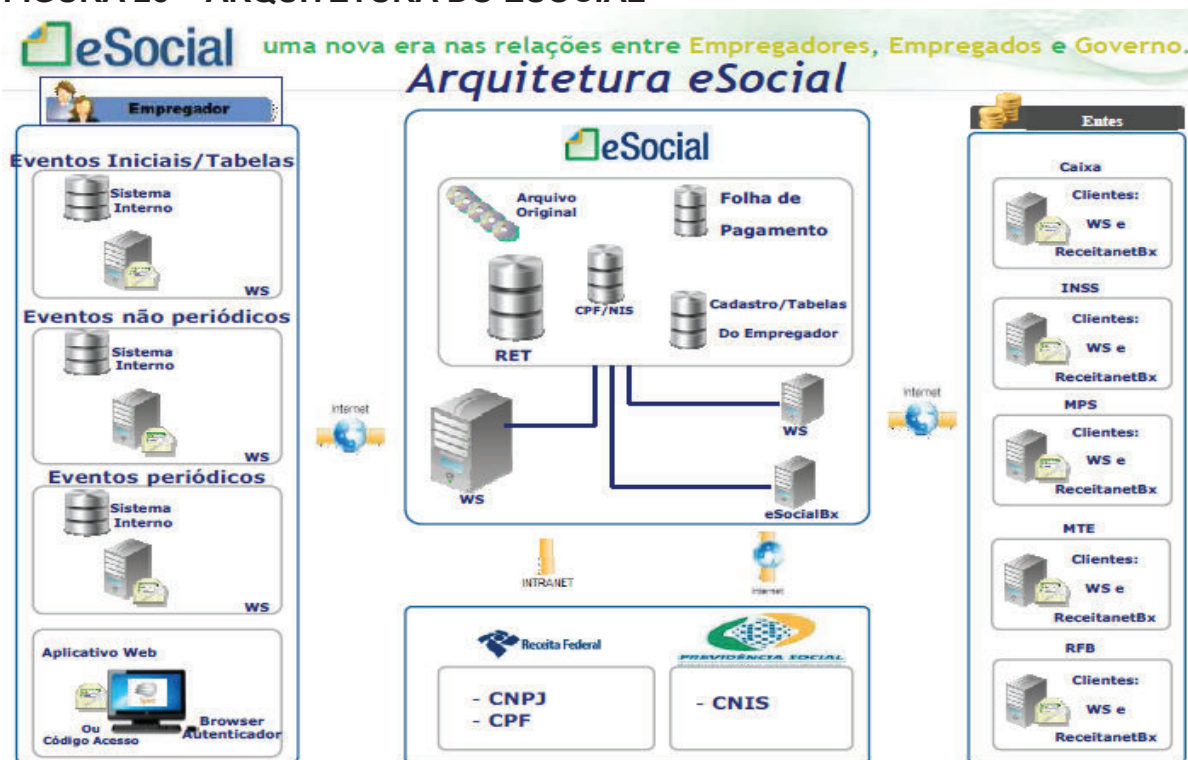
**QUADRO 9 - EVENTOS DO ESOCIAL**

<b>EVENTOS INICIAIS</b>
<b>S-1000</b> - Informações do Empregador/Contribuinte <b>S-1060</b> - Tabela de Estabelecimentos e Obras de Construção Civil <b>S-2100</b> - Cadastramento Inicial do Vínculo
<b>EVENTOS DE TABELAS</b>
<b>S-1010</b> - Tabela de Rubricas <b>S-1020</b> - Tabela de Lotações <b>S-1030</b> - Tabela de Cargos <b>S-1040</b> - Tabela de Funções <b>S-1050</b> - Tabela de Horários/Turnos de Trabalho <b>S-1070</b> - Tabela de Processos Administrativos/Judiciais <b>S-1080</b> - Tabela de Operadores Portuários
<b>EVENTOS NÃO PERIÓDICOS</b>
<b>S-2200</b> - Admissão de Trabalhador <b>S-2220</b> - Alteração de Dados Cadastrais do Trabalhador <b>S-2240</b> - Alteração de Contrato de Trabalho <b>S-2260</b> - Comunicação de Acidente de Trabalho <b>S-2280</b> - Atestado de Saúde Ocupacional <b>S-2320</b> - Afastamento Temporário <b>S-2325</b> - Alteração de Motivo de Afastamento <b>S-2330</b> - Retorno de Afastamento Temporário <b>S-2340</b> - Estabilidade – Início <b>S-2345</b> - Estabilidade – Término <b>S-2360</b> - Condição Diferenciada de Trabalho - Início <b>S-2365</b> - Condição Diferenciada de Trabalho - Término <b>S-2400</b> - Aviso Prévio <b>S-2405</b> - Cancelamento de Aviso Prévio <b>S-2600</b> - Trabalhador Sem Vínculo de Emprego - Início <b>S-2620</b> - Trabalhador Sem Vínculo de Emprego - Alt. Contratual <b>S-2680</b> - Trabalhador Sem Vínculo de Emprego - Término <b>S-2800</b> - Desligamento <b>S-2820</b> - Reintegração
<b>EVENTOS PERIÓDICOS</b>
<b>S-1100</b> - Eventos Periódicos – Abertura <b>S-1200</b> - Eventos Periódicos – Remuneração do Trabalhador <b>S-1300</b> - Eventos Periódicos – Pagamentos Diversos <b>S-1310</b> - Eventos Periódicos – Serviços Tomados mediante Cessão de Mão de Obra <b>S-1320</b> - Eventos Periódicos – Serviços Prestados mediante Cessão de Mão de Obra <b>S-1330</b> - Eventos Periódicos – Serviços Tomados de Cooperativa de Trabalho <b>S-1340</b> - Eventos Periódicos – Serviços Prestados pela Cooperativa de Trabalho <b>S-1350</b> - Eventos Periódicos – Aquisição de Produção <b>S-1360</b> - Eventos Periódicos – Comercialização da Produção <b>S-1370</b> - Eventos Periódicos – Recursos Recebidos ou Repassados para Associação Desportiva que mantenha equipe de Futebol Profissional <b>S-1380</b> - Eventos Periódicos – Informações complementares – Desoneração <b>S-1390</b> - Eventos Periódicos – Receita de Atividades Concomitantes <b>S-1399</b> - Eventos Periódicos – Fechamento <b>S-1400</b> - Eventos Periódicos – Bases, Retenção, Deduções e Contribuições <b>S-1800</b> - Eventos Periódicos – Espetáculo Desportivo
Para exclusão de eventos transmitidos indevidamente, deverá ser transmitido arquivo no leiaute previsto em <b>S-2900</b>

Fonte: Adaptado de Manual do Esocial (2014)

As informações dos Eventos não periódicos alimentarão uma base de dados no ambiente nacional do eSocial denominada RET – Registro de Eventos Trabalhistas. Todos os arquivos de eventos não periódicos, ao serem transmitidos, passarão por validação e somente serão aceitos se estiverem consistentes com o RET. Por exemplo, o evento de desligamento de empregado só será aceito se, para aquele empregado, tiver sido enviado anteriormente, o evento de admissão. Outro exemplo, um evento de afastamento temporário somente será aceito se o empregado já não estiver afastado. O RET também será utilizado para validação da folha de pagamento, composta pelos eventos de remuneração e pagamento dos trabalhadores, que fazem parte dos eventos periódicos. A folha de pagamento só será aceita se todos os trabalhadores constantes no RET como ativos constarem na mesma e, por outro lado, se todos os trabalhadores constantes da folha de pagamento constarem no RET, com exceção dos trabalhadores não obrigados ao registro. Além dos empregados, outras categorias de trabalhadores também serão objeto de informações que alimentarão o RET, como os trabalhadores avulsos, os dirigentes sindicais e algumas categorias de contribuintes individuais, como diretores não empregados e cooperados.

**FIGURA 25 – ARQUITETURA DO ESOCIAL**



Fonte: Portal do eSocial (BRASIL, 2015a)

Portanto, as empresas terão uma simplificação nos seus processos de cumprimento das obrigações sociais, mas isto exigirá não só a organização das informações como também a sua centralização no departamento responsável pela inserção dos dados no sistema, que serão enviados ao Governo. Assim, para que esses dados sejam captados de forma correta e em tempo hábil, é imprescindível que a comunicação entre os vários departamentos envolvidos (recursos humanos, jurídico, fiscal, contábil, etc) seja transparente e efetiva. Além disso, os profissionais responsáveis pela inserção dos dados devem ser treinados de forma a proceder corretamente tais inserções, evitando não-conformidades e até mesmo a impossibilidade do envio dos dados no tempo exigido.

#### *2.4.4.7 NF-e Nota fiscal eletrônica*

Na busca pela integração e modernização da Administração Tributária Brasileira no qual a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são dotados de autonomia política, administrativa e financeira, e, estando suas atribuições, limitações e competências previstas na Constituição Federal (1988), que concede a cada esfera de Governo a competência de instituir e administrar os respectivos tributos, foi realizado nos dias 15 a 17 de julho de 2004, em Salvador, o 1º Encontro Nacional de Administradores Tributários – ENAT, reunindo os titulares das administrações tributárias Federal, Estaduais, do Distrito Federal e dos Municípios de capitais com o intuito de atender o disposto da Emenda Constitucional nº 42, Inciso XXII, Art. 37, de 2003 (BRASIL, 2015b). Santos et al. (2009), relatam que essa emenda constitucional evidenciou a necessidade de modernização das formas de atuar do fisco, no qual desencadeou diversas atividades em grupos ou isoladas buscando a padronização das informações prestadas pelos contribuintes.

Conforme informações disponibilizadas no Portal do SPED (2015), o encontro teve como objetivo buscar soluções conjuntas das três esferas de Governo que promovessem maior integração administrativa, padronização e melhor qualidade das informações; racionalização de custos e da carga de trabalho operacional no atendimento; maior eficácia da fiscalização; maior possibilidade de realização de ações fiscais coordenadas e integradas; maior possibilidade de intercâmbio de informações fiscais entre as diversas esferas governamentais; cruzamento de dados em larga escala com dados padronizados e uniformização de procedimentos.

No ENAT foram aprovados dois protocolos de cooperação técnica nas áreas do cadastramento: Projeto do Cadastro Sincronizado e Nota Fiscal Eletrônica. Visando alinhar as diretrizes do projeto, iniciado pelo ENAT, com o fórum de discussão dos Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais (ENCAT), foi realizada uma reunião técnica do ENAT/ENCAT, em São Paulo - SP, em 27 de abril de 2005, para a unificação dos diferentes projetos em andamento no âmbito das Administrações Tributárias.

No final de agosto/2005, no evento do II ENAT – Encontro Nacional de Administradores Tributários, em São Paulo, os Secretários de Fazenda dos Estados e DF, o Secretário da Receita Federal e os representantes das Secretarias de Finanças dos Municípios das Capitais assinaram o Protocolo ENAT nº 03/2005, visando o desenvolvimento e a implantação da Nota Fiscal Eletrônica, consolidando de forma definitiva a coordenação técnica e o desenvolvimento do projeto sob a responsabilidade do Encat (Encontro Nacional dos Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais) com a participação da Receita Federal do Brasil (RFB), no qual a partir de novembro de 2005 a Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa) também passou a integrar esse projeto (BRASIL, 2005b).

Segundo o Portal do SPED (2015), pode-se conceituar a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) como sendo um documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar, para fins fiscais, uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação de serviços, ocorrida entre as partes. Sua validade jurídica é garantida pela assinatura digital do remetente (garantia de autoria e de integridade) e a autorização de uso fornecida pelo fisco, antes da ocorrência do fato gerador (BRASIL, 2015b).

A Nota Fiscal Eletrônica tem validade em todos os estados da federação e já é uma realidade na legislação brasileira desde outubro de 2005. A legislação nacional que trata da NF-e está disponibilizada no sítio da Secretária da Fazenda do Estado de São Paulo (SEFAZ/SP), no qual se destaca: o Ajuste Sinief nº 07/2005 (BRASIL, 2005c), que instituiu nacionalmente a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE); o Ato Cotepe/ICMS nº 03/2009 (BRASIL, 2009a), que dispõe sobre as especificações técnicas da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE) e dos Pedidos de Concessão de Uso, Cancelamento, Inutilização e Consulta de Cadastro, via *WebServices*, conforme disposto no Ajuste Sinief nº 07/05; o Protocolo ICMS nº 10/07

(BRASIL, 2007b), que dispõe sobre a obrigatoriedade de emissão de NF-e; o Protocolo ICMS nº 42/09 que estabelece a obrigatoriedade da utilização da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) em substituição à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, pelo critério de CNAE e operações com os destinatários que especifica, e suas alterações (BRASIL, 2009e). No estado de São Paulo, está em vigor a Portaria CAT nº 162/2008 e suas alterações, que dispõe sobre a emissão da NF-e e do DANFE, bem como do credenciamento de contribuintes e da obrigatoriedade de emissão de NF-e no estado de São Paulo (SÃO PAULO, 2008).

Conforme legislação do estado de São Paulo a CAT-162/2008, antes de conceder a Autorização de Uso da NF-e, a Secretaria da Fazenda analisará, no mínimo, o seguinte:

- I - a situação cadastral do emitente e do destinatário; (Redação dada ao inciso pela Portaria CAT-161/11, de 05-12-2011, DOE 06-12-2011; Retificação DOE 07-12-2011; efeitos a partir de 01-03-2012)
- II - o credenciamento do emitente para emissão de NF-e;
- III - a autoria da assinatura do arquivo digital da NF-e;
- IV - a integridade do arquivo digital da NF-e;
- V - a observância do leiaute do arquivo digital, estabelecido em Ato COTEPE;
- VI - a numeração da NF-e. (SÃO PAULO, 2008).

Nascimento (2013), alerta que conforme citado acima, se o contribuinte não estiver com seu cadastro liberado pelo fisco, uma operação de compra e venda poderá ser questionada e, a depender das ações para a sua regularização, poderá até ser anulada.

A Clausula Primeira do Ajuste Sinief nº 7/2005, instituiu nacionalmente a Nota Fiscal Eletrônica – NF-e, bem como o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica – DANFE.

**Cláusula primeira** Fica instituída a Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, que poderá ser utilizada pelos contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI ou Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS em substituição:

- I - à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A;
- II - à Nota Fiscal de Produtor, modelo 4.
- III - à Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2, a critério da unidade federada;
- IV - ao Cupom Fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), a critério da unidade federada.

§ 1º Considera-se Nota Fiscal Eletrônica - NF-e o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar operações e prestações, cuja validade jurídica é garantida pela



assinatura digital do emitente e autorização de uso pela administração tributária da unidade federada do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador.

§ 2º Ficam as unidades federadas autorizadas a estabelecer a obrigatoriedade da utilização da NF-e, a qual será fixada por intermédio de Protocolo ICMS, o qual será dispensado:

I - na hipótese de contribuinte inscrito no cadastro do ICMS de uma única unidade federada;

II - a partir de 1º de dezembro de 2010.

§ 3º Para fixação da obrigatoriedade de que trata o protocolo previsto no § 2º, as unidades federadas poderão utilizar critérios relacionados à receita de vendas e serviços dos contribuintes, atividade econômica ou natureza da operação por eles exercida.

§ 4º Quando a NF-e for emitida em substituição à:

I - Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou à Nota Fiscal de Produtor, modelo 4, será identificada pelo modelo 55;

II - Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2, ou ao Cupom Fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), será identificada pelo modelo 65, respeitado o disposto nos incisos III e IV do *caput* desta cláusula.

§ 5º A NF-e modelo 55 poderá ser utilizada em substituição à Nota Fiscal de Produtor, modelo 4, somente pelos contribuintes que possuem Inscrição Estadual.

§ 6º A NF-e modelo 65, além das demais informações previstas na legislação, deverá conter a seguinte indicação: “Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica-NFC-e. (BRASIL, 2005c).

O Projeto NF-e tem como objetivo a implantação de um modelo nacional de documento fiscal eletrônico que venha substituir a sistemática atual de emissão do documento fiscal em papel, com validade jurídica garantida pela assinatura digital do remetente, simplificando as obrigações acessórias dos contribuintes e permitindo, ao mesmo tempo, o acompanhamento em tempo real das operações comerciais pelo fisco. A implantação da NF-e constitui grande avanço para facilitar a vida do contribuinte e as atividades de fiscalização sobre operações e prestações tributadas pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Conforme informações disponibilizadas no sítio do SPED (2015), o projeto piloto da NF-e foi desenvolvido de forma integrada pelas Secretarias de Fazenda dos Estados da Bahia, Goiás, Maranhão, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo, Receita Federal, Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais (Encat) e as seguintes empresas:

- a) Cervejarias Kaiser S.A.
- b) Companhia Ultragaz S.A.
- c) Dimed Distribuidora de Medicamentos S.A.

- d) Eletropaulo Metropolitana Eletricidade de São Paulo S.A.
- e) Eurofarma Laboratórios Ltda.
- f) Ford Motor Company Brasil Ltda.
- g) General Motors do Brasil Ltda.
- h) Gerdau Aços Longos S.A.
- i) Office Net do Brasil S.A.
- j) Petrobrás – Distribuidora de Petróleo
- k) Petrobrás – Petróleo Brasileiro S.A.
- l) Robert Bosch Limitada
- m) Sadia S.A.
- n) Siemens VDO Automotive Ltda.
- o) Souza Cruz S.A.
- p) Telefônica - Telesp Telecomunicações de São Paulo S.A.
- q) Toyota do Brasil
- r) Volkswagen do Brasil Indústria de Veículos Automotores Ltda.
- s) Wickbold & Nosso Pão Indústrias Alimentícias Ltda. (BRASIL, 2015b).

A segunda fase do Projeto da Nota Fiscal Eletrônica começou a partir de novembro de 2006, ampliando a quantidade de empresas e estados emissores de Nota Fiscal Eletrônica. A partir desta data, vários protocolos, normas e leis foram publicadas e alteradas, visando regulamentar a Nota Fiscal Eletrônica.

Segundo Zanluca (2014), considera-se Nota Fiscal Eletrônica o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar operações e prestações. Ainda complementa, que sua validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso pela administração tributária da unidade federada do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador. Para Duarte (2009, p. 74), a “NF-e é um documento eletrônico que contém dados do contribuinte remetente, do destinatário e da operação a ser realizada. Este documento é assinado com certificado digital do remetente e enviado à Secretaria da Fazenda (SEFAZ) de sua unidade federativa, para validação e autorização”.

Conforme disciplinado na Cláusula Quarta do Ajuste Sinief nº 07/05, o arquivo digital da NF-e só poderá ser utilizado como documento fiscal, após:

- I - ser transmitido eletronicamente à administração tributária, nos termos da cláusula quinta;
  - II - ter seu uso autorizado por meio de Autorização de Uso da NF-e, nos termos da cláusula sexta.
- § 1º Ainda que formalmente regular, não será considerado documento fiscal idôneo a NF-e que tiver sido emitida ou utilizada com dolo, fraude, simulação ou erro, que possibilite, mesmo que a terceiro, o não-pagamento do imposto ou qualquer outra vantagem indevida.
- § 2º Para os efeitos fiscais, os vícios de que trata o § 1º atingem também o respectivo DANFE ou DANFE-NFC-e impressos nos termos das cláusulas nona, nona-A ou décima primeira, que também não serão considerados documentos fiscais idôneos.

§ 3º A concessão da Autorização de Uso:

I - é resultado da aplicação de regras formais especificadas no Manual de Integração - Contribuinte e não implica a convalidação das informações tributárias contidas na NF-e;

II - identifica de forma única, pelo prazo decadencial estabelecido pela legislação tributária, uma NF-e através do conjunto de informações formado por CNPJ do emitente, número, série e ambiente de autorização. (BRASIL, 2005c).

Segundo o Portal do SPED (2015), o Projeto Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) está sendo desenvolvido, de forma integrada, pelas Secretarias de Fazenda dos Estados e Receita Federal do Brasil. A integração e a cooperação entre Administrações Tributárias têm sido temas muito debatidos em países federativos, especialmente naqueles que, como o Brasil, possuem forte grau de descentralização fiscal. Atualmente, as Administrações Tributárias despendem grandes somas de recursos para captar, tratar, armazenar e disponibilizar informações sobre a emissão de notas fiscais dos contribuintes. Os volumes de transações efetuadas e os montantes de recursos movimentados crescem num ritmo intenso e, na mesma proporção, aumentam os custos inerentes à necessidade de o estado detectar e prevenir a evasão tributária.

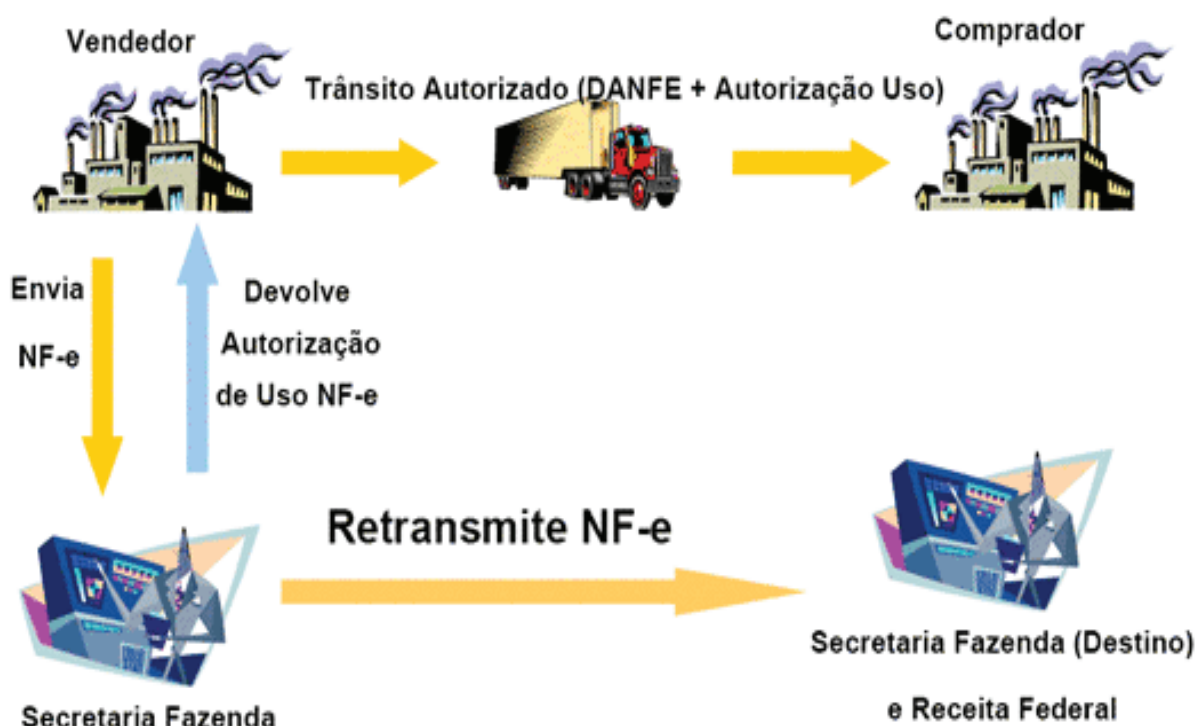
Assim, conforme destacado no Portal do SPED (2015), o projeto justifica-se pela necessidade de investimento público voltado para integração do processo de controle fiscal, possibilitando:

- a) Melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos;
- b) Redução de custos e entraves burocráticos, facilitando o cumprimento das obrigações tributárias e o pagamento de impostos e contribuições;
- c) Fortalecimento do controle e da fiscalização.  
**O projeto possibilitará os seguintes benefícios e vantagens às partes envolvidas:**
- d) Aumento na confiabilidade da Nota Fiscal;
- e) Melhoria no processo de controle fiscal, possibilitando um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos;
- f) Redução de custos no processo de controle das notas fiscais capturadas pela fiscalização de mercadorias em trânsito;
- g) Diminuição da sonegação e aumento da arrecadação;
- h) Suporte aos projetos de escrituração eletrônica contábil e fiscal da Receita Federal e demais Secretarias de Fazendas Estaduais;
- i) Fortalecimento da integração entre os fiscos, facilitando a fiscalização realizada pelas Administrações Tributárias devido ao compartilhamento das informações das NF-e;
- j) Rapidez no acesso às informações;
- k) Eliminação do papel;
- l) Aumento da produtividade da auditoria através da eliminação dos passos para coleta dos arquivos;
- m) Possibilidade do cruzamento eletrônico de informações. (BRASIL, 2015b).

Santos et al. (2009), destacam que a Nota Fiscal Eletrônica trouxe várias vantagens no qual mencionam a simplificação dos processos, a redução dos custos e a diminuição no consumo de papéis, mas apontam também a necessidade de aperfeiçoamento das operações e preparação dos profissionais que trabalham diretamente com essa nova metodologia de emissão de notas fiscais, para garantir a sua eficácia. Para obter mais informações sobre o NF-e, conhecer o modelo operacional, detalhes técnicos ou a legislação já editada sobre o tema, acesse o seguinte endereço: [www.nfe.fazenda.gov.br](http://www.nfe.fazenda.gov.br).

Na figura 26, é demonstrado o processo de autorização e transmissão da NF-e para a Secretária da Fazenda do Estado que o contribuinte/emissor está estabelecido.

**FIGURA 26 – PROCESSO DE AUTORIZAÇÃO E TRANSMISSÃO DA NF-e**



Fonte: Portal NFC-e (BRASIL, 2015, p.1)

De maneira simplificada, a empresa emissora de NF-e gerará um arquivo eletrônico contendo as informações fiscais da operação comercial, que deverá ser assinado digitalmente de maneira a garantir a integridade dos dados e a autoria do emissor. Este arquivo eletrônico, que corresponde a Nota Fiscal Eletrônica - NF-e é então transmitido pela *internet* para a Secretaria da Fazenda que fará uma pré-

validação do arquivo e devolverá, em tempo real, um protocolo de recebimento (autorização de uso), sem o qual não poderá haver o trânsito da mercadoria. Após o recebimento da NF-e, a Secretaria da Fazenda disponibilizará consulta na *internet* para que o destinatário e outros legítimos interessados que detenham a chave de acesso do documento eletrônico possam verificar sua autorização, validade e conteúdo. Este mesmo arquivo (NF-e) será ainda transmitido pela Secretaria de Fazenda para a Receita Federal, que será o repositório nacional de todas as NF-e emitidas e, no caso de uma operação interestadual, também para a Secretaria de Fazenda de destino da operação.

Para acobertar o trânsito da mercadoria será impressa uma representação gráfica simplificada da Nota Fiscal Eletrônica, intitulado DANFE (Documento Auxiliar da NF-e), em papel comum e via única. Conterá impressa, em destaque, a chave de acesso para consulta da NF-e na *internet* e um código de barras unidimensional que facilitará a captura e a confirmação de informações da NF-e pelos Postos Fiscais de Fronteira dos demais Estados.

Segundo o Portal do SPED (2015), o DANFE não é uma nota fiscal, nem substitui uma nota fiscal, servindo apenas como instrumento auxiliar para consulta da NF-e no Ambiente Nacional (<http://www.nfe.fazenda.gov.br>). O contribuinte destinatário, não emissor de NF-e, poderá utilizar os dados contidos no DANFE para a escrituração da NF-e, e o contribuinte emitente da NF-e realizará a escrituração a partir das NF-es emitidas e recebidas. Em ambos os casos, a validade ficará vinculada à efetiva existência da NF-e nos arquivos das administrações tributárias envolvidas no processo, comprovada através da emissão da Autorização de Uso e consultada pelo destinatário da NF-e.

De acordo com o Portal do SPED (2015), o DANFE (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica) é uma representação gráfica da NF-e que tem como principais funções: conter a chave numérica com 44 posições para consulta das informações da nota fiscal eletrônica (Chave de Acesso), acompanhar a mercadoria em trânsito, fornecendo informações básicas sobre a operação em curso (emitente, destinatário, valores, etc), auxiliar na escrituração das operações documentadas por NF-e, no caso do destinatário não ser contribuinte credenciado a emitir NF-e, obtenção de informações sobre o destinatário/tomador para comprovação de entrega das mercadorias ou prestação de serviços. Ainda segundo o Portal do SPED (2015), o DANFE deve ser impresso pelo vendedor da mercadoria antes de sua circulação e

somente poderá ser utilizado para transitar com as mercadorias após a concessão da autorização de uso da respectiva NF-e.

Portanto, o DANFE (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica) é uma representação impressa e simplificada da Nota Fiscal Eletrônica que é utilizado para acompanhar o trânsito da mercadoria, não é uma nota fiscal, nem substitui uma nota fiscal, servindo apenas como instrumento auxiliar para consulta da NF-e que está armazenada no servidor da Receita Federal, pois contém a chave de acesso da NF-e, que permite ao detentor desse documento confirmar a efetiva existência da NF-e através do *site* da SEFAZ na Internet (BRASIL, 2015b).

Bonfim et al. (2012), afirmam que na implantação da NF-e as empresas precisarão investir em contratações de profissionais de TI (Tecnologia da Informação) para adaptação dos seus sistemas ao SPED, em treinamentos dos colaboradores, compras de materiais tecnológicos, além de lidar com o paradigma da resistência a mudanças que estão enraizadas em muitos profissionais. Ainda complementam, que a NF-e em conjunto com a escrituração fiscal e contábil pode se tornar uma excelente ferramenta para a gestão empresarial, quando combinada com as informações gerenciais, auxiliando a tomada de decisão. Para Cleto (2006), as empresas com a NF-e ganham em eficiência e economia nas obrigações acessórias, pois propicia a integração dos sistemas de fiscalização da União, dos Estados e dos Municípios por meio da padronização e compartilhamento de informações fiscais e contábeis. Ainda complementa, que com a NF-e será possível os entes tributários eliminarem boa parte da sonegação, gerando concorrência mais justa entre as empresas. Nesse sentido, Campos (2012, p. 56) afirma que “a NF-e detalha qualitativa e quantitativamente todos os itens de produto ou serviço contidos no documento. As informações requeridas podem atender a órgãos reguladores e de segurança pública”. Para Ruschel, Frezza e Utzig (2011), a NF-e surgiu para unificar os modelos de notas fiscais emitidas no ambiente nacional a partir da organização das Secretarias de Fazenda dos Estados, Receita Federal e outros órgãos reguladores. Duarte (2009, p. 80), definiu o projeto da NF-e como “o Big Brother Fiscal”, pois antes de cada operação, a empresa deve solicitar autorização ao fisco que após a concessão da autorização, a NF-e é transmitida da SEFAZ-origem para a RFB, SEFAZ-destino, e para qualquer outra autoridade fiscal que necessite desta informação.

Portanto vale ressaltar, a importância de profissionais atualizados e capacitados para atuarem nesse novo contexto contábil/fiscal.

**QUADRO 10 – BENEFÍCIOS DA NF-e**

<b>BENEFICIADOS</b>	<b>BENEFÍCIOS DA NF-e</b>
<b>Contribuinte Vendedor (Emissor da NF-e)</b>	<p>Redução de custos de impressão;            Redução de custos de aquisição de papel;            Redução de custos de envio do documento fiscal;            Redução de custos de armazenagem de documentos fiscais;            Simplificação de obrigações acessórias, como dispensa de AIDF;            Redução de tempo de parada de caminhões em Postos Fiscais de Fronteira;            Incentivo a uso de relacionamentos eletrônicos com clientes (B2B).</p>
<b>Contribuinte Comprador (Receptor da NF-e)</b>	<p>Eliminação de digitação de notas fiscais na recepção de mercadorias;            Planejamento de logística de entrega pela recepção antecipada da informação da NF-e;            Redução de erros de escrituração devido a erros de digitação de notas fiscais;            Incentivo ao uso de relacionamentos eletrônicos com fornecedores (B2B).</p>
<b>Sociedade</b>	<p>Redução do consumo de papel, com impacto positivo no meio ambiente;            Incentivo ao comércio eletrônico e ao uso de novas tecnologias;            Padronização dos relacionamentos eletrônicos entre empresas;            Surgimento de oportunidades de negócios e empregos na prestação de serviços ligados à Nota Fiscal Eletrônica.</p>
<b>Administrações Tributárias</b>	<p>Aumento na confiabilidade da Nota Fiscal;            Melhoria no processo de controle fiscal, possibilitando um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos;            Redução de custos no processo de controle das notas fiscais capturadas pela fiscalização de mercadorias em trânsito;            Diminuição da sonegação e aumento da arrecadação;            Suporte aos projetos de escrituração eletrônica contábil e fiscal da Secretaria da RFB (Sistema Público de Escrituração Digital – SPED).</p>

Fonte: Adaptado do sítio da SEFAZ-SP (2015)

Nesse sentido, pode-se afirmar que com a implantação progressiva da NF-e, bem como os demais projetos do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) a tendência é que, futuramente, diversas obrigações acessórias sejam paulatinamente substituídas ou dispensadas.

#### *2.4.4.8 NFS-e Nota fiscal de serviços eletrônica*

Segundo o Portal do SPED (2015), a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) é um documento de existência digital, gerado e armazenado eletronicamente em Ambiente Nacional pela RFB, pela prefeitura ou por outra entidade conveniada, para documentar as operações de prestação de serviços. Esse projeto visa beneficiar as administrações tributárias, padronizando e melhorando a qualidade das informações, racionalizando os custos e gerando maior eficácia da fiscalização. Ainda conforme as informações disponibilizadas no Portal do SPED (2015), este instituto objetivou atender o disposto no inciso XXII do Art. 37 da Constituição Federal (1988), incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, segundo o qual as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios atuarão de forma integrada, afim de se obter o compartilhamento de cadastros e das informações fiscais, na forma da lei ou convênio. Também atendeu aos: “Protocolos de Cooperação ENAT nºs 02 e 03 de 2005 - II ENAT”, que dispuseram sobre o desenvolvimento e a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED e da Nota Fiscal Eletrônica – NF-e; o “Protocolo de Cooperação ENAT nº 01/2006 - III ENAT” (BRASIL, 2006a), que instituiu a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica – NFS-e com vistas ao compartilhamento de informações entre os fiscos Municipais, Estaduais e Federal, por meio do desenvolvimento de uma solução para a geração desse documento fiscal eletrônico como instrumento de controle da arrecadação e fiscalização do ISS; o “Protocolo de Cooperação ENAT nº 02/2007 - IV ENAT” (BRASIL, 2007e), que dispõe sobre a especificação do Modelo Conceitual Nacional da NFS-e, o desenvolvimento da Sefin Virtual (Secretaria de Finanças Virtual) e sua implantação no Ambiente Nacional SPED, que segundo Duarte (2009, p. 108) “no mesmo protocolo, foi estabelecido o compromisso de criação da Sefin Virtual, tal qual a SEFAZ Virtual, com o objetivo de fornecer infraestrutura tecnológica às prefeituras, viabilizando a implantação da NFS-e em todo Brasil”.

Duarte (2009), alerta que apesar de haver protocolo de cooperação para estabelecimento de um modelo nacional da NFS-e, alguns Municípios não estão adotando essas regras. Campos (2012), complementa que, “embora a NF-e permita documentar essas prestações, inúmeras Administrações Tributárias Municipais adotaram padrão próprio, como, por exemplo, a NFS-e adotada pela Prefeitura de São Paulo”.



A NFS-e foi instituída pelo Protocolo de Cooperação ENAT nº 02/2007, que designou a sua coordenação e responsabilidade à Receita Federal e a Abrasf (Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais), no qual está sendo desenvolvida de forma integrada, afim de viabilizar o sincronismo de informações entre contribuintes e os Municípios, e desses com outros órgãos de Governo das esferas Federal e Estaduais, para implementação em Secretarias Municipais de Finanças. Segundo o Portal do SPED (2015), são membros desse projeto:

**Membros**

- a) União representada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil;
- b) Estados e o Distrito Federal, por intermédio de suas Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação;
- c) Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (Abrasf);
- d) Confederação Nacional de Municípios (CNM) e
- e) Secretarias de Finanças de Belo Horizonte, Natal, Manaus, Porto Alegre, Recife, Rio de Janeiro, São Paulo e Salvador. (BRASIL, 2015b).

A partir da implementação dos sistemas de NFS-e, as Administrações Tributárias Municipais poderão atuar de forma integrada com o compartilhamento de informações que viabilizarão o controle fiscal e de arrecadação do ISS, como forma de se adequarem à nova realidade tributária.

A geração da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica - NFS-e é feita, automaticamente, por meio de serviços informatizados, disponibilizados aos contribuintes. Para que sua geração seja efetuada, dados que a compõem serão informados, analisados, processados, validados e, se corretos, gerarão o documento. A responsabilidade pelo cumprimento da obrigação acessória de emissão da NFS-e e pelo correto fornecimento dos dados à secretaria, para a geração da mesma, é do contribuinte.

A NFS-e será gerada através dos serviços informatizados disponibilizados pela respectiva Secretaria Municipal de Finanças. No intuito de prover uma solução de contingência para o contribuinte, foi criado o Recibo Provisório de Serviços (RPS), que é um documento de posse e responsabilidade do contribuinte, que deverá ser gerado manualmente ou por alguma aplicação local, possuindo uma numeração sequencial crescente e devendo ser convertido em NFS-e no prazo estipulado pela legislação tributária municipal.

A NFS-e contém campos que reproduzem as informações enviadas pelo contribuinte e outros que são de responsabilidade do fisco. Uma vez gerada, a NFS-

e não pode mais ser alterada, admitindo-se, unicamente por iniciativa do contribuinte, ser cancelada ou substituída, hipótese esta em que deverá ser mantido o vínculo entre a nota substituída e a nova.

A NFS-e deve conter a identificação dos serviços em conformidade com os itens da Lista de Serviços, anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, acrescida daqueles que foram vetados e de um item "9999" para "outros serviços". É possível descrever vários serviços numa mesma NFS-e, desde que relacionados a um único item da Lista, de mesma alíquota e para o mesmo tomador de serviço. Quando a legislação do município assim exigir, no caso da atividade de construção civil, as NFS-e deverão ser emitidas por obra (BRASIL, 2003a).

A identificação do prestador de serviços será feita pelo CNPJ, que pode ser conjugado com a Inscrição Municipal, não sendo esta de uso obrigatório. A informação do CNPJ do tomador do serviço é obrigatória para pessoa jurídica, exceto quando se tratar de tomador do exterior. A competência de uma NFS-e é o mês da ocorrência do fato gerador. O sistema assumirá automaticamente o Mês/Ano da emissão do RPS ou da NFS-e, o que for inferior, podendo ainda o contribuinte informar uma competência anterior. A base de cálculo da NFS-e é o Valor Total de Serviços, subtraído do Valor de Deduções previstas em lei.

Conforme disciplinado pela Abrasf (2012), o valor do ISS é definido de acordo com a Natureza da Operação, a opção pelo Simples Nacional, o Regime Especial de Tributação e o ISS Retido, e será sempre calculado, exceto nos seguintes casos:

- a) A Exigibilidade do ISS for Exigível, o Código do Município da Incidência for igual ao Município Gerador do Documento (tributação no município) e o Regime Especial de Tributação for Microempresa Municipal ou Estimativa ou Sociedade de Profissionais.
- b) A Exigibilidade do ISS for Exigível, o Código do Município da Incidência for diferente ao Município Gerador do Documento (tributação fora do município), nesse caso os campos Alíquota de Serviço e Valor do ISS devido ficarão abertos para o prestador indique os valores.
- c) A Exigibilidade do ISS for Imunidade ou Isenção ou Exportação (de serviço), nesses casos o ISS será calculado com alíquota zero.
- d) A Exigibilidade do ISS for Não Incidência.
- e) O contribuinte for Optante pelo Simples Nacional e não tiver o ISS retido na fonte.  
A alíquota do ISS é definida pela legislação municipal e se informada pelo contribuinte, será considerada erro, exceto quando:
- f) A NFS-e com o Código do Município da Incidência for diferente ao Município Gerador do Documento (tributada fora do município), a alíquota e o valor do ISS serão informados pelo contribuinte.
- g) O contribuinte for Optante pelo Simples Nacional e tiver o ISS retido na fonte em que está sendo emitida, a alíquota será informada pelo contribuinte. Caso o ISS correspondente ao serviço prestado seja devido, em partes, a diferentes.

Municípios o contribuinte deverá utilizar uma NFS-e para cada um dos municípios beneficiados. (ABRASF, 2012, p. 7-12).

Portanto a NFS-e além de beneficiar a sociedade com a quebra do paradigma do uso do papel, espera-se que simplifique e racionalize o cumprimento das obrigações acessórias, com a dispensa de autorizações de impressão de notas fiscais; redução dos custos de desenvolvimento de sistemas, de treinamento de pessoal, de aquisição de formulários e de impressão e guarda de documentos fiscais, podendo ainda servir de fomento ao *e-business*. Continuará cabendo ao contribuinte a obrigação de emitir as notas fiscais para lastrear as suas operações de prestação de serviços, mas a Prefeitura passará a ser a responsável pela geração e guarda do acervo das notas emitidas.

Nesse sentido, Duarte (2009, p. 113) destaca os benefícios da NFS-e:

**Benefícios para o prestador de serviços que emitir NFS-e**

- Redução dos custos de confecção de talonário de notas fiscais e/ou de sua impressão;
- Redução de custos de armazenagem de documentos fiscais;
- Incentivo a uso de relacionamentos eletrônicos com seus tomadores;
- Simplificação de obrigações acessórias, como:
  - Dispensa de solicitação da Autorização de Impressão de Documentos Fiscais – AIDF,
  - Não-escrituração da NFS-e na Declaração Mensal de Serviços – DMS,
  - Dispensa de escrituração no Livro de Registro e Apuração do ISS,
  - Maiores recursos para o gerenciamento das notas fiscais emitidas e recebidas,
  - Eliminação de erros de cálculo e de preenchimento de documentos de arrecadação.

**Benefícios para quem receber NFS-e**

Em geral, o tomador de serviços que receber uma NFS-e tem direito a um crédito que poderá ser utilizado para abatimento do valor do IPTU lançado para o exercício seguinte.

Além disso, se o tomador for pessoa jurídica:

- Redução de custos de armazenagem de documentos fiscais;
- Simplificação de obrigações acessórias (não-escrituração da NFS-e na DMS e Livro de Registro e Apuração do ISS). (DUARTE, 2009, p. 113).

Existe também a previsão legal para celebração de convênio entre os Municípios e Estado para utilização da chamada NF-e conjugada, no qual visa documentar conjuntamente as operações de circulação de mercadorias com a prestação de serviços de competência municipal.

Pode-se afirmar então, que a NFS-e promete reestruturar a relação mantida entre o contribuinte e o fisco, afim de facilitar e desburocratizar tanto a tarefa de pagar o Imposto Sobre Serviços (ISS), quanto de fiscalizar.

#### 2.4.4.9 NFC-e Nota fiscal de consumidor eletrônica

A Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e) é um documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar as operações comerciais de venda presencial ou venda para entrega em domicílio a consumidor final (pessoa física ou jurídica) em operação interna e sem geração de crédito de ICMS ao adquirente (BRASIL, 2015b). Foi instituída pelo Ajuste Sinief nº 01/2013, que alterou o Ajuste Sinief nº 07/2005:

**Cláusula primeira** Ficam acrescidos os seguintes dispositivos no Ajuste SINIEF 07/2005, de 30 de setembro de 2005, com as respectivas redações:  
I - os incisos III e IV no *caput* da cláusula primeira:  
"III - à Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2, a critério da unidade federada;  
IV - ao Cupom Fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), a critério da unidade federada.";  
II - o § 5º na cláusula primeira:  
"§ 5º A NF-e será identificada pelo modelo 55, podendo, em caso de venda presencial no varejo a consumidor final, ser identificada pelo modelo 65, respeitado o disposto nos incisos III e IV do *caput* desta cláusula.  
III - o inciso XV no § 1º da cláusula décima quinta-A:  
"XV - Manifestação do Fisco, registro realizado pela autoridade fiscal com referência ao conteúdo ou à situação da NF-e". (BRASIL, 2013a).

A NFC-e é identificada pelo modelo 65, no qual substitui a nota fiscal de venda ao consumidor, modelo 2, e o cupom fiscal emitido por ECF. Conforme o Portal do SPED (2015), o projeto da Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e) teve início em setembro de 2011, na 143ª reunião do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), realizada em Manaus - AM. Os secretários entendiam que o modelo que vinha sendo adotado para controle das operações do varejo deveria ser aprimorado para melhor atender as necessidades dos envolvidos no processo: fisco e contribuintes.

Partindo da experiência de sucesso da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), modelo 55, foram estabelecidas as seguintes premissas: convergências com os padrões tecnológicos da NF-e; não obrigatoriedade *hardware* e *software* homologados pelo

fisco; redução do custo Brasil; participação da iniciativa privada no projeto (AMAZONAS, 2014). O Encontro Nacional dos Coordenadores e Administradores Tributários (ENCAT) foi encarregado pelo desenvolvimento dessa nova solução. A 1ª NFC-e do Brasil foi emitida no Amazonas em 1º de março de 2013, no qual desde o início do projeto, esse estado ocupou uma posição de destaque, cumprindo rigorosamente as atividades propostas, sempre buscando a inovação tecnológica (AMAZONAS, 2014).

As vantagens apresentadas por esse projeto são evidenciadas no Portal do SPED (2015) na aba perguntas e respostas, no qual são apresentadas a seguir:

- Dispensa de homologação do software pelo Fisco;
- Uso de Impressora não fiscal, térmica, jato de tinta ou a laser;
- Simplificação de obrigações acessórias (dispensa de impressão de Redução Z e Leitura da Memória Fiscal, Mapa Resumo, Lacres, Revalidação, Comunicação de ocorrências, Cessação, etc.);
- Dispensa de intervenção técnica;
- Uso de papel não certificado, com menor requisito de tempo de guarda;
- Transmissão em tempo real ou on-line da NFC-e;
- Redução significativa dos gastos com papel;
- Não há necessidade de autorização prévia do equipamento a ser utilizado;
- Uso de novas tecnologias de mobilidade;
- Flexibilidade de expansão de PDV;
- Apelo ecológico;
- Integração de plataformas de vendas físicas e virtuais. (BRASIL, 2015b).

O estado de São Paulo através do Decreto nº 56.587, de 24 de dezembro de 2010, instituiu o Cupom Fiscal Eletrônico (CF-e) modelo 59 que visa documentar de forma eletrônica as operações do comércio varejista no estado de São Paulo, que mais tarde passou a ser denominado de Sistema Autenticador e Transmissor de Cupons Fiscais (SAT-CF-e):

Artigo 1º - Passam a vigorar, com a redação que se segue, os seguintes dispositivos do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000:

I - o § 3º do artigo 212-O:

“§ 3º - Relativamente aos Documentos Fiscais Eletrônicos - DFE de que tratam os incisos I, VIII e IX:

1 - serão emitidos e armazenados exclusivamente em meio eletrônico, tendo existência apenas digital;

2 - terão a sua autenticidade, a sua integridade e a sua autoria garantidas pela assinatura digital do seu respectivo arquivo, gerada com base em certificado digital expedido em nome do contribuinte emitente;

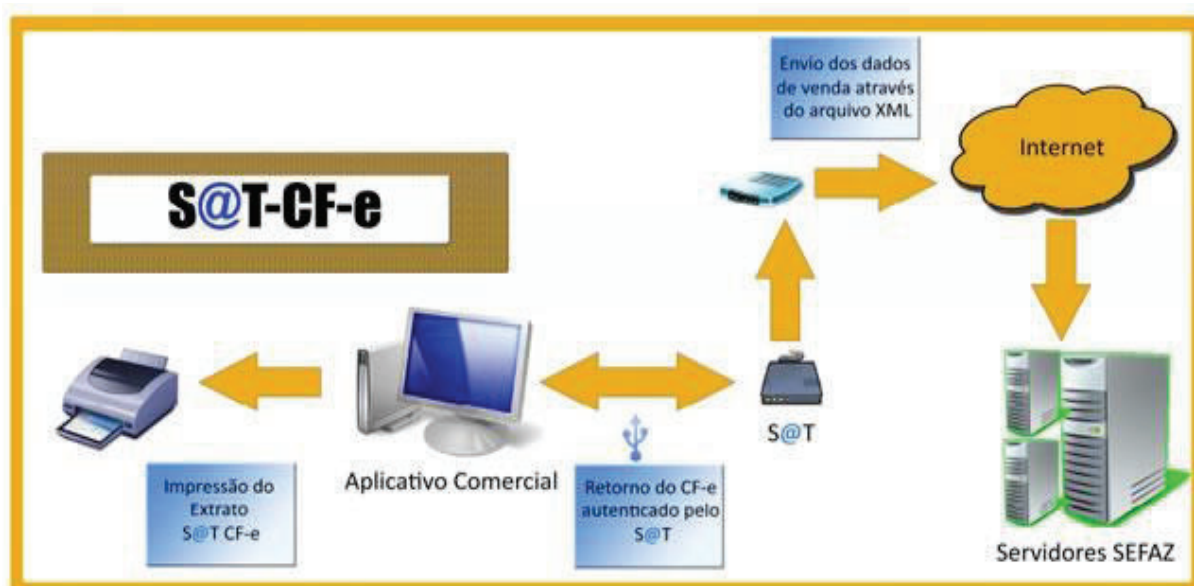
3 - a Nota Fiscal eletrônica - NF-e, modelo 55, deverá ser emitida por contribuinte previamente credenciado pela Secretaria da Fazenda, em substituição à emissão dos seguintes documentos fiscais:

- a) Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, de que trata o inciso I do artigo 124;
- b) Cupom Fiscal eletrônico - CF-e, quando o Sistema de Autenticação e de Transmissão de Cupom Fiscal eletrônico - SAT-CF-e ficar inoperante em razão das situações de contingência previstas na disciplina a ser estabelecida pela Secretaria da Fazenda nos termos do § 2º. (SÃO PAULO, 2010).

Conforme informações obtidas no sítio da Secretária da Fazenda do Estado de São Paulo - Sefaz/SP (2015), o SAT é um Sistema Autenticador e Transmissor de Cupons Fiscais Eletrônicos (CF-e-SAT) que tem por objetivo documentar, de forma eletrônica, as operações comerciais do varejo dos contribuintes do estado de São Paulo. O equipamento SAT é um módulo composto de *hardware* e *software* embarcado, que visa a substituição dos atuais ECFs (Emissores de Cupons Fiscais) no âmbito do varejo do estado de São Paulo. Esse equipamento irá gerar e autenticar os CF-e-SAT, e, por intermédio da *internet*, transmiti-los periodicamente à Secretaria da Fazenda.

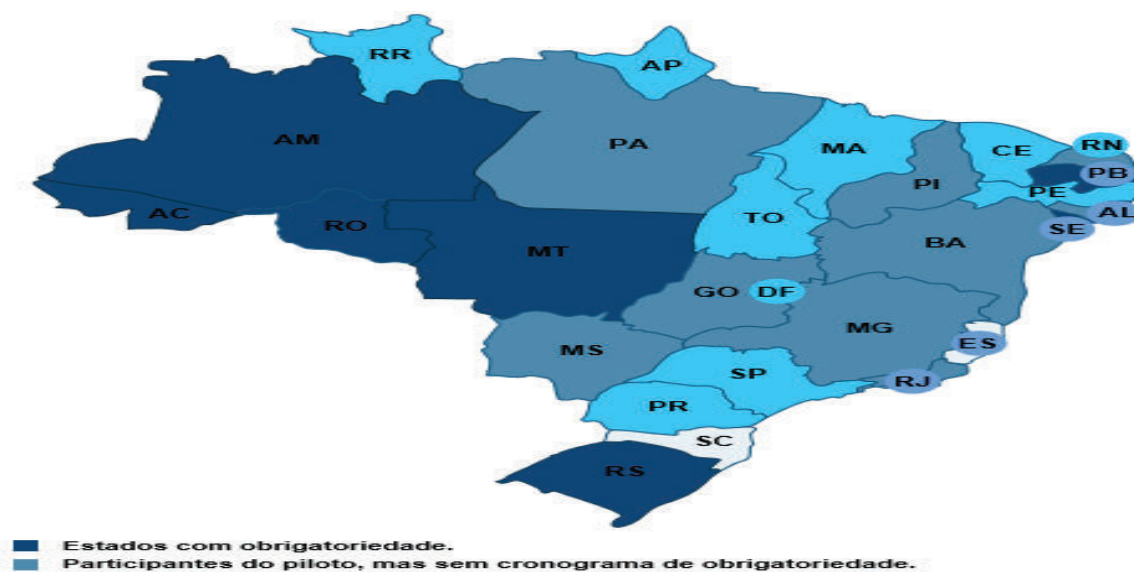
O projeto possibilitará aos consumidores localizar na *internet* o documento fiscal num prazo muito menor do que o praticado atualmente, no programa da Nota Fiscal Paulista, além de simplificar as obrigações acessórias dos estabelecimentos varejistas, pois os estabelecimentos não serão mais obrigados ao envio do REDF. Na figura 27 é demonstrado o sistema de transmissão do SAT-CF-e:

**FIGURA 27 – SISTEMA DE TRANSMISSÃO DO SAT-CF-e**



O problema é que esse modelo SAT-CF-e (modelo 59) precisa de um *hardware* com homologação junto a Sefaz para operar, no sentido contrário a NFC-e (modelo 65) não necessita dessa sistemática para operar. Portanto, diante dos problemas na operacionalização do SAT-CF-e e dos avanços dos demais estados com o projeto da NFC-e, o estado de São Paulo deverá também aderir a esse projeto. Na figura 28, são demonstrados os estados participantes da NFC-e:

**FIGURA 28 – ESTADOS PARTICIPANTES DA NFC-e**



Fonte: Tecnospeed ((2015)

Em síntese, os estados deveriam se unir visando a padronização das informações fiscais e afins, pois num futuro próximo poderiam compartilhar essas operações que, com certeza, ajudariam a desburocratizar as obrigações acessórias para os contribuintes, além de proporcionar melhorias na atual metodologia da fiscalização.

#### 2.4.4.10 CT-e Conhecimento de transporte eletrônico

Pode-se conceituar o CT-e, como um documento de existência exclusivamente digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar uma prestação de serviços de transportes, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e a autorização de uso fornecida pela administração tributária do domicílio do contribuinte (BRASIL, 2015b).

O Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e) é um novo modelo de documento fiscal eletrônico (modelo 57), instituído pelo Ajuste Sinief nº 09, de 25/10/2007:

**Cláusula primeira** Fica instituído o Conhecimento de Transporte Eletrônico - CT-e, modelo 57, que poderá ser utilizado pelos contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS em substituição aos seguintes documentos:

I - Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8;

II - Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, modelo 9;

III - Conhecimento Aéreo, modelo 10;

IV - Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 11;

V - Nota Fiscal de Serviço de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 27;

VI - Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7, quando utilizada em transporte de cargas.

VII - Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas - CTMC, modelo 26.

§ 1º Considera-se Conhecimento de Transporte Eletrônico - CT-e o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar prestações de serviço de transporte de cargas, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e pela autorização de uso de que trata o inciso III da cláusula oitava.

§ 2º O documento constante do *caput* também poderá ser utilizado na prestação de serviço de transporte de cargas efetuada por meio de dutos.

§ 3º A obrigatoriedade da utilização do CT-e é fixada por este ajuste, nos termos do disposto na cláusula vigésima quarta, podendo ser antecipada para contribuinte que possua inscrição em uma única unidade federada.

§ 4º Para fixação da obrigatoriedade de que trata o § 3º, as unidades federadas poderão utilizar critérios relacionados à receita de vendas e serviços dos contribuintes, atividade econômica ou natureza da operação por eles exercida.

§ 5º A obrigatoriedade de uso do CT-e por modal aplica-se a todas as prestações efetuadas por todos os estabelecimentos dos contribuintes, daquele modal, referidos na cláusula vigésima quarta, bem como os relacionados no Anexo Único deste ajuste, ficando vedada a emissão dos documentos referidos nos incisos do *caput* desta cláusula, no transporte de cargas.

§ 6º Nos casos em que a emissão do CT-e for obrigatória, o tomador do serviço deverá exigir sua emissão, vedada a aceitação de qualquer outro documento em sua substituição.

§ 7º Na prestação de serviço de Transporte Multimodal de Cargas, será emitido o CT-e multimodal, que substitui o documento tratado no inciso VII desta cláusula, sem prejuízo da emissão dos documentos dos serviços vinculados à operação de Transporte Multimodal de Cargas.

§ 8º No caso de trecho de transporte efetuado pelo próprio OTM será emitido CT-e, relativo a este trecho, sendo vedado o destaque do imposto, que conterà, além dos demais requisitos:

I - como tomador do serviço: o próprio OTM;

II - a indicação: "Ct-e emitido apenas para fins de controle.

§ 9º Os documentos dos serviços vinculados à operação de Transporte Multimodal de Cargas, tratados no § 7º desta cláusula, devem referenciar o CT-e multimodal. (BRASIL, 2007c).

O Projeto do Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e) está sendo desenvolvido, de forma integrada, pelas Secretarias de Fazenda dos Estados e



Receita Federal do Brasil, a partir da assinatura do Protocolo ENAT nº 03/2006, de 10/11/2006, que atribui ao Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais (ENCAT) a coordenação e a responsabilidade pelo desenvolvimento e implantação do Projeto CT-e (BRASIL, 2006b). De acordo com o sítio da Sefaz/SP (2015), o Conhecimento de Transporte Eletrônico tem como objetivo a implantação de um modelo nacional de documento fiscal eletrônico para a substituição da sistemática de documentos fiscais em papel, reduzindo custos, simplificando as obrigações acessórias dos contribuintes e permitindo, ao mesmo tempo, o acompanhamento em tempo real das operações comerciais pelo fisco.

Esse projeto instituirá mudanças nos processos de emissão e gestão das informações fiscais, trazendo alguns benefícios para os contribuintes, para a sociedade e para os entes tributários:

**Benefícios para o Contribuinte Prestador de Serviço (Emissor do CT-e)**

- a) Redução de custos de impressão;
- b) Redução de custos de aquisição de papel;
- c) Redução de custos de envio do documento fiscal;
- d) Redução de custos de armazenagem de documentos fiscais;
- e) Simplificação de obrigações acessórias, como dispensa de AIDF;
- f) Redução de tempo de parada de caminhões em Postos Fiscais de Fronteira;
- g) Incentivo a uso de relacionamentos eletrônicos com clientes (B2B);

**Benefícios para o Contribuinte Tomador de Serviço (Receptor do CT-e)**

- h) Eliminação de digitação de conhecimento de transporte de cargas;
- i) Planejamento de logística pela recepção antecipada da informação do CT-e;
- j) Redução de erros de escrituração devido a erros de digitação de notas fiscais;
- k) Incentivo a uso de relacionamentos eletrônicos com fornecedores (B2B);

**Benefícios para a Sociedade**

- l) Redução do consumo de papel, com impacto em termos ecológicos;
- m) Incentivo ao comércio eletrônico e ao uso de novas tecnologias;
- n) Padronização dos relacionamentos eletrônicos entre empresas;
- o) Surgimento de oportunidades de negócios e empregos na prestação de serviços ligados ao Conhecimento de Transporte Eletrônico.

**Benefícios para as Administrações Tributárias**

- p) Aumento na confiabilidade do documento fiscal;
- q) Melhoria no processo de controle fiscal, possibilitando um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos;
- r) Redução de custos no processo de controle dos conhecimentos de transporte capturadas pela fiscalização de mercadorias em trânsito;
- s) Diminuição da sonegação e aumento da arrecadação. (SEFAZ/SP, 2015).

Conforme informações disponibilizadas no sítio da Sefaz/SP (2015), a empresa emissora de CT-e gerará um arquivo eletrônico contendo as informações fiscais da prestação de serviço, que deverá ser assinado digitalmente de maneira a garantir a

integridade dos dados e a autoria do emissor. Este arquivo eletrônico, que corresponde ao Conhecimento de Transporte Eletrônico de Cargas (CT-e) – será transmitido pela *Internet* para a Secretaria da Fazenda, que fará uma pré-validação do arquivo e devolverá, em tempo real, um protocolo de recebimento (Autorização de Uso). Após o recebimento do CT-e, a Secretaria da Fazenda disponibilizará consulta na *internet* para que o tomador do serviço e outros legítimos interessados que detenham a chave de acesso do documento eletrônico possam verificar sua autorização e conteúdo. Este mesmo arquivo (CT-e) será ainda transmitido pela Secretaria de Fazenda para a Receita Federal, que será o repositório nacional de todos os CT-es emitidos e, no caso de uma operação interestadual, também para as Secretarias de Fazenda da unidade federada do término da prestação de serviço de transporte.

Para acobertar a prestação de serviço será impressa uma representação gráfica do Conhecimento de Transporte Eletrônico, intitulado DACTE (Documento Auxiliar do CT-e), em papel comum. O DACTE foi instituído pela Clausula Décima Primeira do mesmo Ajuste Sinief nº 09/2007, que instituiu o CT-e.

**Cláusula décima primeira:** Fica instituído o Documento Auxiliar do CT-e - DACTE, conforme leiaute estabelecido no Manual de Orientação do Contribuinte – DACTE (MOC-DACTE), para acompanhar a carga durante o transporte ou para facilitar a consulta do CT-e, prevista na cláusula décima oitava.

§ 1º O DACTE:

I - deverá ter formato mínimo A5 (210 x 148 mm) e máximo ofício 2 (230 x 330 mm), impresso em papel, exceto papel jornal, podendo ser utilizadas folhas soltas, formulário de segurança, Formulário de Segurança para Impressão de Documento Auxiliar de Documento Fiscal Eletrônico (FS-DA) ou formulário contínuo ou pré-impresso, e possuir títulos e informações dos campos grafados de modo que seus dizeres e indicações estejam legíveis.

II - conterá código de barras, conforme padrão estabelecido no MOC-DACTE.

III - poderá conter outros elementos gráficos, desde que não prejudiquem a leitura do seu conteúdo ou do código de barras por leitor óptico;

IV - será utilizado para acompanhar a carga durante o transporte somente após a concessão da Autorização de Uso do CT-e, de que trata o inciso III da cláusula oitava, ou na hipótese prevista na cláusula décima terceira.

§ 2º Quando o tomador do serviço de transporte não for credenciado para emitir documentos fiscais eletrônicos, a escrituração do CT-e poderá ser efetuada com base nas informações contidas no DACTE, observado o disposto na cláusula décima segunda.

§ 3º Quando a legislação tributária previr a utilização de vias adicionais para os documentos previstos nos incisos da cláusula primeira, o contribuinte que utilizar o CT-e deverá imprimir o DACTE com o número de cópias necessárias para cumprir a respectiva norma, sendo todas consideradas originais.

§ 4º As alterações de leiaute do DACTE permitidas são as previstas no Manual de Orientação do Contribuinte - DACTE.

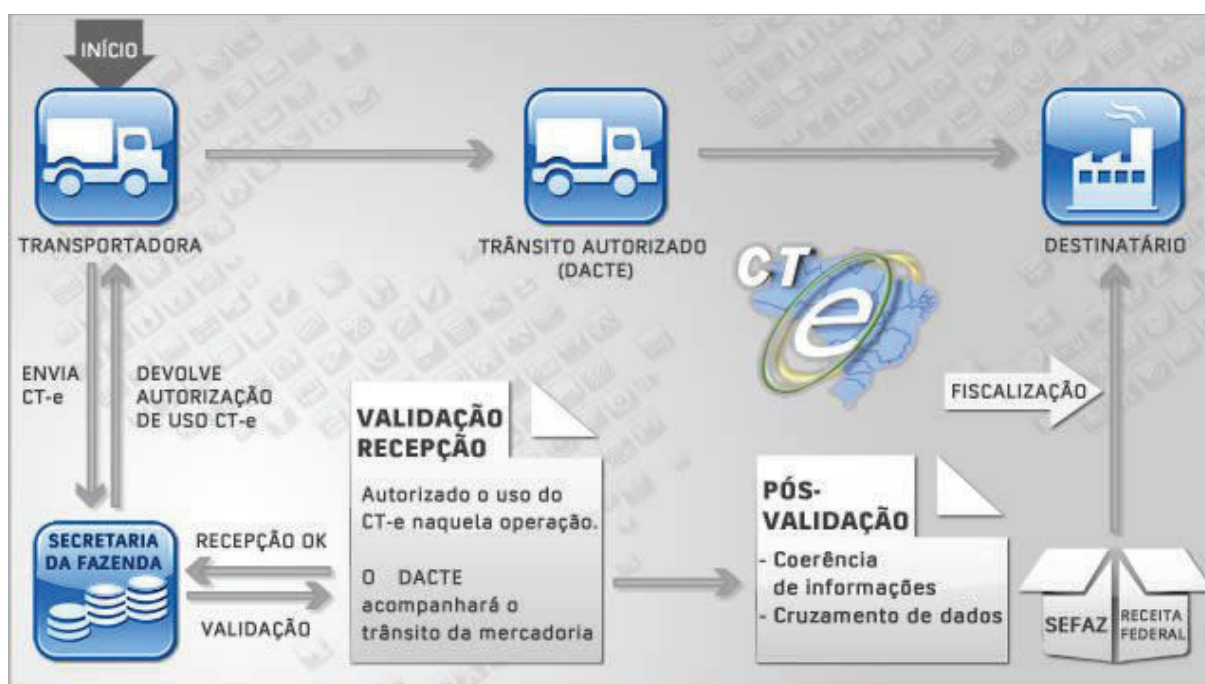
§ 5º Quando da impressão em formato inferior ao tamanho do papel, o DACTE deverá ser delimitado por uma borda.

§ 6º É permitida a impressão, fora do DACTE, de informações complementares de interesse do emitente e não existentes em seu leiaute. (BRASIL, 2007c).

O DACTE conterá impressa, em destaque, a chave de acesso para consulta do CT-e na *internet* e um código de barras unidimensional que facilitará a captura e a confirmação de informações do CT-e pelos Postos Fiscais de Fronteira dos demais estados. O DACTE não é um conhecimento de transporte, nem substitui um conhecimento de transporte, servindo apenas como instrumento auxiliar para consulta do CT-e no sítio da SEFAZ. O tomador do serviço, não credenciado para emitir CT-e, poderá utilizar os dados contidos no DACTE para a escrituração do CT-e. A validade ficará vinculada à efetiva existência do CT-e nos arquivos das administrações tributárias envolvidas no processo, comprovada através da emissão da autorização de uso e consultada pelo tomador do CT-e. Para obter mais informações sobre o CT-e, conhecer o modelo operacional, detalhes técnicos ou a legislação já editada sobre o tema, acesse o Portal Nacional do SPED, no seguinte endereço: [www.cte.fazenda.gov.br](http://www.cte.fazenda.gov.br) (BRASIL, 2015b).

Na figura 29, é apresentado o modelo operacional da CT-e com a autorização do protocolo para seu uso e impressão da DACTE (Documento Auxiliar do CT-e):

**FIGURA 29 – SISTEMÁTICA OPERACIONAL DO CT-e**



Fonte: Local Sis (2015)

#### 2.4.4.11 MDF-e Manifesto eletrônico de documentos fiscais

Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e, modelo 58) é o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, para vincular os documentos fiscais transportados na unidade de carga utilizada, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso pelo Ambiente Autorizador, no qual atualmente a legislação nacional permite que o MDF-e substitua o Manifesto de Carga modelo 25 (SEFAZ/SP, 2015).

O projeto MDF-e tem como objetivo a implantação de um modelo nacional de documento fiscal eletrônico que venha substituir sistematicamente o documento fiscal em papel, com validade jurídica garantida pela assinatura digital do emitente, simplificando as obrigações acessórias dos contribuintes e permitindo, ao mesmo tempo, o acompanhamento em tempo real das operações comerciais pelo fisco.

Foi instituído em ambiente nacional pelo Ajuste Sinief nº 21, de 10 de dezembro de 2010:

**Cláusula primeira** Fica instituído o Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais - MDF-e -, modelo 58, que deverá ser utilizado pelos contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, em substituição ao Manifesto de Carga, modelo 25, previsto no inciso XVIII do art. 1º do Convênio SINIEF 06/89, de 21 de fevereiro de 1989 . (BRASIL, 2010c).

Conforme a Clausula Terceira do Ajuste Sinief nº 21/2010, o MDF-e deverá ser emitido:

I - pelo contribuinte emitente de CT-e de que trata o Ajuste Sinief nº 09/07, de 25 de outubro de 2007, no transporte de carga fracionada, assim entendida a que corresponda a mais de um conhecimento de transporte;

II - pelo contribuinte emitente de NF-e de que trata o Ajuste Sinief nº 07/05, de 30 de setembro de 2005, no transporte de bens ou mercadorias acobertadas por mais de uma NF-e, realizado em veículos próprios ou arrendados, ou mediante contratação de transportador autônomo de cargas (BRASIL, 2010c).

No estado de São Paulo, o MDF-e deverá ser emitido por empresas prestadoras de serviço de transporte para prestações com mais de um conhecimento de transporte ou pelas demais empresas nas operações, cujo transporte seja

realizado em veículos próprios, arrendados, ou mediante contratação de transportador autônomo de cargas, com mais de uma nota fiscal, conforme Portaria CAT nº 102, 2013 (SÃO PAULO, 2013). Sua finalidade é agilizar o registro em lote de documentos fiscais em trânsito e identificar a unidade de carga utilizada e demais características do transporte.

Conforme disponibilizado no sítio da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (2015), o MDF-e apresenta alguns benefícios:

**Benefícios para o Emitente**

- a) Redução de custos de impressão do documento fiscal, uma vez que o documento é emitido eletronicamente. O modelo do MDF-e contempla a impressão de um documento em papel, chamado de Documento Auxiliar do Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (DAMDFE), cuja função é acompanhar o transporte e conseqüentemente informar o trânsito dos documentos da carga. A impressão do documento auxiliar deverá ser em papel comum A4 (exceto papel jornal);
- b) Redução de custos de aquisição de papel, pelos mesmos motivos expostos acima;
- c) Redução de custos de armazenagem de documentos fiscais. Atualmente os documentos fiscais em papel devem ser guardados pelos contribuintes, para apresentação ao fisco pelo prazo decadencial. A redução de custo abrange não apenas o espaço físico necessário para adequada guarda de documentos fiscais como também toda a logística que se faz necessária para sua recuperação. Um contribuinte que emita, hipoteticamente, 100 Manifestos por dia contará com aproximadamente 2.000 Manifestos por mês, acumulando cerca de 120.000 ao final de 5 anos. Ao emitir os documentos apenas eletronicamente a guarda do documento eletrônico continua sob responsabilidade do contribuinte, mas o custo do arquivamento digital é muito menor do que o custo do arquivamento físico;
- d) GED - Gerenciamento Eletrônico de Documentos: O MDF-e é um documento estritamente eletrônico e não requer a digitalização do original em papel. Sendo assim, possibilita a otimização dos processos de organização, a guarda e o gerenciamento de documentos eletrônicos, facilitando a recuperação e intercâmbio das informações;
- e) Redução de tempo de parada de caminhões em Postos Fiscais de Fronteira: Com o MDF-e, os processos de fiscalização realizados nos postos fiscais de fiscalização de mercadorias em trânsito serão simplificados, reduzindo o tempo de parada dos veículos de cargas nestas unidades de fiscalização;
- f) Incentivo a uso de relacionamentos eletrônicos com clientes (B2B): O B2B (business-to-business) é uma das formas de comércio eletrônico existente e envolve as empresas (relação empresa - à - empresa). Com o advento do MDF-e, espera-se que tal relacionamento seja efetivamente impulsionado pela utilização de padrões abertos de comunicação pela Internet e pela segurança trazida pela certificação digital.

**Benefícios para a Sociedade:**

- g) Redução do consumo de papel, com impacto positivo em termos ecológicos;
- h) Incentivo ao comércio eletrônico e ao uso de novas tecnologias;
- i) Padronização dos relacionamentos eletrônicos entre empresas;
- j) Surgimento de oportunidades de negócios e empregos na prestação de serviços ligados ao MDF-e.

**Benefícios para os Contabilistas:**

- k) GED - Gerenciamento Eletrônico de Documentos, conforme os motivos expostos nos benefícios das empresas emitentes;
- l) Oportunidades de serviços e consultoria ligados ao MDF-e.

**Benefícios para o Fisco:**

- m) Aumento na confiabilidade da fiscalização do transporte de cargas;
- n) Melhoria no processo de controle fiscal, possibilitando um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos;
- o) Redução de custos no processo de controle dos manifestos capturados pela fiscalização de mercadorias em trânsito;
- p) GED - Gerenciamento Eletrônico de Documentos, conforme os motivos expostos nos benefícios das empresas emitentes. (SEFAZ/SP, 2015).

A empresa emissora do MDF-e gerará um arquivo eletrônico contendo as informações do veículo de carga, condutor, previsão de itinerário, valor e peso da carga e documentos fiscais, o qual deverá ser assinado digitalmente, de maneira a garantir a integridade dos dados e a autoria do emissor, com certificado ICP-Brasil. Esse arquivo eletrônico do MDF-e, será transmitido pela *internet*, para o ambiente autorizador, que fará uma validação do arquivo e devolverá uma mensagem eletrônica com o resultado da validação, podendo ser: rejeição ou autorização de uso. Sendo que só poderá iniciar o transporte, quando tiver a sua autorização de uso.

Para acompanhar o transporte das mercadorias deverá ser impresso, em papel, o Documento Auxiliar do MDF-e, o DAMDFE, que seguindo a mesma sistemática da NF-e (DANFE) e do CT-e (DACTE), é o documento auxiliar em papel utilizado no auxílio do transporte e da fiscalização, que poderá ser substituído por um cartão com RFID (*Radio-Frequency Identification* - que é um método de identificação automática através de sinais de rádio) no padrão Brasil-ID, conforme legislação específica.

A empresa emitente deverá encerrar o MDF-e no final do percurso, pois enquanto houver MDF-e pendente de encerramento “NÃO” é possível autorizar novo MDF-e, para o mesmo par UF de carregamento e UF de descarregamento, para o mesmo veículo. Se no decorrer do transporte houver qualquer alteração nas informações do MDF-e (veículos, carga, documentação, motorista, etc.), este deverá ser encerrado e ser emitido um novo MDF-e com a nova configuração.

Atualmente, todos os estados já estão obrigados a emitir MDF-e pelos seus respectivos cronogramas e decretos. Por isso é importante que o contribuinte esteja atento às particularidades do seu estado, para que não seja pego de surpresa. Com o MDF-e o fisco visa aumentar o controle fiscal das cargas transportadas, bem como agilizar o tempo de transporte das mercadorias, principalmente as interestaduais, pois as fiscalizações passarão a ser totalmente eletrônica.

#### 2.4.5 PESQUISAS REALIZADAS SOBRE O SPED

Borges, Soares e Martins (2013), realizaram uma pesquisa descritiva, no qual coletaram dados com a aplicação de um questionário aos profissionais contábeis do município de Uberlândia (MG), na intenção de analisar os principais desafios e benefícios enfrentados por eles com a implantação do SPED. Os resultados demonstraram aumento na quantidade de tarefas executadas e na capacitação profissional para o SPED. Como maiores desafios enfrentados, verificaram a nebulosidade da legislação, a mudança de cultura na empresa e a necessidade de *software* adequado ao SPED. Quanto aos benefícios, o SPED promoveu a redução da emissão e armazenamento de documentos em papel, a rapidez no acesso às informações e fortalecimento do controle operacional, além de ser considerado um instrumento de melhoria na gestão fiscal da empresa.

Silva, Silva e Moraes (2013), descreveram os impactos sofridos pelo profissional contábil com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) na cidade de Barreiras-BA, no qual o interesse por esse objeto surgiu por ser um assunto recente na profissão contábil, pois tais inovações tecnológicas na contabilidade estão cada vez mais presentes. Essa nova metodologia provocou várias mudanças e adequações nas rotinas dos profissionais da área contábil e dos escritórios contábeis. Diante da pesquisa realizada, pode-se constatar que apesar do preparo dos contadores, ainda existe uma visão genérica sobre a funcionalidade e obrigação do SPED e seus benefícios para sociedade. A sociedade ainda possui um conhecimento muito superficial sobre o assunto pesquisado. No meio acadêmico deve-se criar mecanismos para que essa realidade se torne clara e evidente para o aluno, principalmente, como formador de profissionais contábeis, que por sua vez contribuirão para a gestão na empresa. Os autores ainda complementam, que o SPED se tornará um elemento essencial no mundo empresarial, sem o qual não há a continuidade da gestão na empresa, pois a relação criada entre o fisco e o contribuinte é irreversível. Essa realidade nos aproxima da visão modernista do futuro mundo empresarial. Visando um bom atendimento na relação cliente-escritório, pode-se observar que muitas indagações são geradas pela busca das empresas em minimizar os efeitos tributários nas operações, com isso estabelece um paradoxo entre os mesmos, de um lado os escritórios procuram retratar a realidade contábil através do SPED, e do outro, o cliente na ânsia de gerar a lucratividade por meios controversos,

podendo dessa forma dificultar o trabalho do contabilista. Nesse sentido, a organização contábil deve aprimorar seus bancos de dados integrando toda a relação empresarial neste processo, conectando todas as operações da empresa através de um sistema integrado de gerenciamento utilizando-se da implantação ou criação de departamentos internos na empresa, bem como de uma auditoria, ou ainda aperfeiçoar os controles internos utilizados para atender o SPED.

Geron et al. (2011), destacaram que o Governo brasileiro utilizou-se de Governos Eletrônicos de países como Espanha, Chile e México, entre outros, para entrar na era digital. Realizaram uma pesquisa exploratória, que teve como objetivo verificar se houve nas empresas melhorias operacionais quando da adoção do SPED, tais como, a redução de tempo na emissão de Nota Fiscal, diminuição de erros, maior agilidade e produtividade nos processos de recebimento e de transporte de mercadorias, além de redução nos gastos com papel e armazenagem de documentos e diminuição das obrigações acessórias. Os resultados obtidos foram comparados a estudo semelhante efetuado no Chile, e verificou-se, que os contribuintes brasileiros têm perspectivas diversas dos chilenos. Os respondentes não obtiveram resultados satisfatórios em termos de redução no tempo de emissão de uma Nota Fiscal, agilidade e produtividade no recebimento de mercadorias ou redução na aquisição de papel. Muitos têm a perspectiva de que terão benefícios no futuro, principalmente em relação à diminuição dos riscos de fraudes e dos custos operacionais.

Francisco (2008), relatou que apesar da importância das micro e pequenas empresas no cenário econômico, organizações com esse porte passam por uma série de dificuldades que retratam uma realidade desestimulante para empresários desses negócios. Procurou investigar os impactos que o SPED causaria nas micro e pequenas empresas. A TI seria o maior impacto, pois a falta de um sistema gerencial eficiente na maioria das micro e pequenas empresas tornaria inviável sua implantação, pois necessitaria de investimentos altos. Outro ponto de destaque, é que o próprio proprietário gerencia o financeiro, o comercial, a produção, o pessoal e nem sempre tem a qualificação adequada para tais tarefas, portanto não conseguiria gerar as inúmeras informações necessárias ao preenchimento do SPED. Assim, para atender a essas mudanças, as MEs e as EPPs necessitariam de programas específicos, que tragam soluções para empresas desse porte e que se adaptem as suas realidades financeiras e operacionais, uma vez que um de seus princípios é a



transmissão informatizada de dados aos órgãos fiscalizadores, aumentando assim, a necessidades de um banco de dados confiável e lícito por parte das empresas.

Neves Jr., Oliveira e Carneiro (2011), objetivaram evidenciar os benefícios e desafios da implantação e utilização do SPED na opinião de prestadores de serviços contábeis no Distrito Federal. A pesquisa foi realizada nos meses de dezembro/2009 a março/2010, quando foram entrevistadas vinte empresas que utilizam e vinte empresas que não utilizam o SPED. Constatou-se que as empresas não estão preparadas para uma transformação tão radical em sua forma de escrituração. Notou-se também, que a NF-e é o subprojeto mais utilizado entre os usuários do SPED. Ao ser confrontado, o julgamento dos dois grupos de respondentes, verificou-se, que há semelhanças quanto aos benefícios e uma diversidade de opiniões quanto aos desafios nas empresas contábeis pesquisadas.

Colombo (2011), procurou evidenciar quais serão as mudanças e os reflexos nas empresas com a implantação do SPED, assim como demonstrar quais mudanças estão ocorrendo nas empresas que já estão na sua obrigatoriedade, por meio de uma pesquisa exploratória-descritiva, e também utilizando um levantamento bibliográfico e *survey*, o qual foi possível com a aplicação de um questionário às médias e grandes empresas da região da AMREC - Associação dos Municípios da Região Carbonífera, Criciúma - SC. Os resultados demonstraram, que muitas organizações para se adequarem às exigências do fisco, tiveram que realizar mudanças significativas nos seus controles internos, em especial a necessidade de ter um controle de estoque, obrigado pelo SPED. Além da mudança da cultura da empresa, os contribuintes tiveram que investir em *software* e em treinamento para os profissionais se prepararem para a mudança. A implantação do SPED gerou um custo alto às corporações, fazendo com que elas, na sua maior parte, não conseguissem identificar benefícios. Mas, se o objetivo proposto pelo fisco (unificação de entrega de obrigações) acontecer, o SPED trará, sim, benefícios aos contribuintes, diminuindo o transtorno e o trabalho do envio de várias obrigações acessórias, por apenas uma. O que muitas entidades ainda não perceberam é a importância na veracidade das informações que estão enviando ao fisco, ou seja, verificar se estão mesmo de acordo com as operações realizadas pela empresa. Uma vez que o fisco não terá dificuldade de identificar negligências nessas informações. A classe contábil e os profissionais envolvidos com a área fiscal, em muitas empresas, foram valorizados com esse projeto do Governo. Por se tratar de informações de domínio da contabilidade, as

organizações mudaram a visão dessa área, e identificaram que o suporte informacional enviado ao fisco, pode ser utilizado para fins de controle administrativo.

Souza (2013), procurou evidenciar as mudanças nas organizações contábeis por reflexo do SPED. Essa pesquisa de campo visou identificar e analisar junto aos profissionais de organizações contábeis da AMREC (Associação dos Municípios da Região de Criciúma – SC), as alterações e principais dificuldades após a implantação do SPED. O sistema tributário do Brasil é considerado altamente complexo, ao ponto que constantemente o fisco formula novos procedimentos de fiscalização para atualizar os métodos de controle já existentes e reduzir a sonegação fiscal. Constatou que o Governo, necessitando de um acompanhamento mais detalhado das operações das empresas, instituiu a Escrituração Digital através do projeto SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), gerando contemporâneos desafios para as empresas, visto que aumentou-se as obrigações acessórias e os controles efetuados foram modernizados. Nas organizações contábeis, quanto ao processo de adaptação, é de suma importância que busquem conhecimento e atualização constantemente, haja visto a velocidade nas alterações da legislação sobre o assunto. Conclui-se que os respondentes encontraram muitas dificuldades na gestão do negócio com a implantação do SPED. Diante disto, melhorias no âmbito das organizações e dos clientes, quanto a operacionalização do SPED, são essenciais para adaptação a essa nova sistemática.

Cordeiro (2012) na sua dissertação de mestrado verificou a institucionalização de hábitos e rotinas em organizações de serviços contábeis com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED. A pesquisa se caracteriza como descritiva, sendo realizada por meio de um levantamento ou *survey* com abordagem quantitativa. A população da pesquisa compreendeu as 4.670 empresas de serviços contábeis registradas no Conselho Regional de Contabilidade do estado de Santa Catarina, resultando numa amostra de 123 empresas. A escolha da amostra foi intencional, a fim de atingir toda a população de empresas contábeis catarinenses. A coleta de dados se deu nos meses de agosto e setembro de 2012. Foi realizado um grupo focal, composto de sete profissionais das áreas de contabilidade, administração de empresas e tecnologia da informação, sendo consultado para a preparação do questionário aplicado aos empresários contábeis. Tal grupo foi formado por empresários contábeis, contadores, auditores, mestres e professores de contabilidade. Os resultados apontaram, que antes da implantação do SPED verificou-

se a regularidade na geração de *backups* como o hábito mais praticado pelas empresas analisadas. Na sequência surge a participação regular em cursos, atualizações, capacitações, treinamentos, entre outros, além da existência de um procedimento rotineiro de estudo da legislação dentro da empresa de serviços contábeis. Após a implantação do SPED, essa mesma rotina foi apontada como a que mais sofreu alteração, juntamente com o aumento da integração de informações (via sistemas/*softwares*), suas parametrizações e importações entre o sistema ERP dos clientes e o sistema das empresas de serviços contábeis. Destaca-se que as únicas duas características que influenciaram o nível de institucionalização das empresas foram o tipo de SPED que os clientes estão obrigados e o tempo de atividade das empresas. De forma geral, conclui-se que os hábitos e rotinas das empresas de serviços contábeis pesquisadas se modificaram após a implantação do SPED.

Koettker (2011), revisou a implantação do SPED e seus três grandes subprojetos, Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e Nota Fiscal Eletrônica, a fim de discutir as vantagens e desvantagens de acordo com a visão do profissional responsável da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina a respeito da Escrituração Fiscal Digital e a literatura selecionada. Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, com abordagem qualitativa dos dados e fonte primária e secundária. Nos resultados, constatou-se que o projeto até então tem se mostrado eficiente ao proposto, tendo uma aceitabilidade boa dos contribuintes e expandido gradativamente a excelência; a ideia a partir de agora é documentar todos os eventos que ocorrem durante o ciclo de vida do documento fiscal; as vantagens principais abordadas são as melhorias na qualidade da informação, ganho de produtividade e eficiência nos processos; as desvantagens principais são a preparação do pessoal, o custo financeiro e as mudanças na estrutura da empresa; e dentre as dificuldades, pode-se citar o alto custo na implantação de sistemas de informação (TI) para a utilização do SPED e preocupação do correto conhecimento dos contribuintes.

Koettker (2011), também relacionou na sua pesquisa alguns estudos sobre o SPED, conforme demonstrado no **ANEXO A**. Também apresentou um panorama das contribuições e dificuldades das pesquisas realizadas, fazendo um comparativo com as respostas colhidas com o servidor responsável pela implantação do SPED na Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina, apresentado no **ANEXO B**.

Pires et al. (2011), investigaram a percepção dos profissionais do município de Florianópolis (SC), que atuam na área contábil, com relação à implantação do Sistema

Público de Escrituração Digital. Para o atendimento do objetivo, realizou-se um estudo descritivo do tipo *survey*. O instrumento utilizado para coleta de dados foi um questionário. Os resultados obtidos demonstraram que muitos profissionais estão inseguros quanto à correta aplicação dos procedimentos estabelecidos na legislação, para os respondentes, as modificações são inúmeras, exigindo uma dedicação ainda maior, dos profissionais contábeis. A pesquisa permitiu concluir que apesar das dificuldades com a implantação do SPED, a busca por adequação, por parte do profissional da área contábil para atender essas novas exigências, teve como resultado direto, melhoria na qualidade da informação, possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes, ganho de produtividade e agilidade nos processos. Os autores visando relacionar artigos que pudessem contribuir para a formulação do problema para construção do referencial teórico, bem como para observar a originalidade do trabalho proposto, realizaram estudo bibliométrico. A bibliometria abrangeu os artigos publicados nos períodos de 2007 a 2009, inicialmente nos congressos da USP (Universidade de São Paulo); ANPCONT (Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis); ENANPAD (Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração); e Congresso Brasileiro de Custos. Posteriormente, devido à carência de publicação na área, esse ambiente de coleta foi ampliado para o Congresso Brasileiro de Contabilidade; Congresso da UFSC de Controladoria e Finanças; e a Revista Catarinense de Ciências Contábeis. Quanto às terminologias de busca, foram utilizadas: Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, Nota Fiscal Eletrônica – NF-e, Escrituração Fiscal Digital – EFD e Escrituração Contábil Digital – ECD. Foram, então, selecionados e mapeados seis artigos, conforme demonstrados no **ANEXO C**.

Oliveira e Ávila (2014), analisaram o nível de qualificação dos profissionais de contabilidade em uma cidade do estado de Minas Gerais com relação ao SPED. Foi realizada uma pesquisa descritiva, do tipo levantamento com ênfase numa abordagem quantitativa. Os dados foram coletados mediante um questionário aplicado a 61 profissionais aleatórios de uma cidade de Minas Gerais. Os resultados demonstraram que os profissionais entrevistados tiveram contato com os subprojetos do SPED, mas buscaram baixo volume de qualificação acerca do sistema, além de não investirem em treinamentos sobre a ferramenta. Observou-se também, que mesmo os respondentes não tendo a profissionalização necessária para garantir o cumprimento da obrigação estudada, eles estão satisfeitos com os benefícios do referido sistema.

Conforme demonstrados nos estudos abordados, pode-se afirmar que o SPED é uma nova sistemática de relacionamento entre os entes tributantes com os contribuintes, a fim de unificar de forma eletrônica, as informações operacionais das organizações. Nesse sentido, Nascimento (2013) destaca que os empresários devem buscar conhecer esse projeto e tratá-lo de forma dedicada, dentro da sua agenda estratégica.

No **APÊNDICE A** é demonstrado mais algumas pesquisas sobre o SPED.

## 2.5 IMPACTO DA TECNOLOGIA NA GESTÃO ORGANIZACIONAL

Atualmente, a Tecnologia da Informação participa diariamente nas operações organizacionais como uma arma eficiente na gestão da informação e no apoio às decisões estratégicas do negócio empresarial, gerando um grande diferencial competitivo no mercado, ou seja, é uma ferramenta que afeta interesses, valores e rotinas das empresas que antes eram realizados por pessoas. O alinhamento nos investimentos em tecnologia aliados com a estratégia do negócio, proporciona maior competência organizacional, na qual levará as empresas a serem mais competitivas, pois a continuidade delas, depende cada vez mais da sua capacidade de perceber as mudanças e antecipar-se às novas demandas do mercado.

O' Brien (2004, p. 6), preconiza que o “sistema de informação é um conjunto organizado de pessoas, hardware, software, redes de comunicação e recursos de dados que coleta, transforma e dissemina informações em uma organização”. Também afirma que “a tecnologia não é mais uma questão secundária na concepção da estratégia das empresas, mas sua verdadeira causa e guia” (O' BRIEN, 2004, p. 39).

Segundo Silva (2001), os sistemas operacionais têm passado por diferentes fases quanto à forma organizacional da empresa, relacionado-a com o mercado e meio ambiente, envolvendo além de outros aspectos, o desenvolvimento e utilização de novas tecnologias, desde aquelas relacionadas diretamente aos produtos e processos, como também mais recentemente no campo das tecnologias e gestão da informação, comunicação e gestão do conhecimento. A velocidade com que a informação e o conhecimento são criados e circulam de forma globalizada, potencializa a importância do capital intelectual. As organizações dotadas de Inteligência Empresarial, estrategicamente apoiadas pela Tecnologia da Informação

(TI), certamente estarão à frente no mundo dos negócios. A tendência natural é tentar medir o valor da informação pela sua contribuição, entretanto, o conceito mais amplo e correto é o custo de oportunidade, ou seja, quanto custa não tê-la (CONCEIÇÃO, 2005). Ainda segundo o autor, todas as organizações, seja ela privada ou pública, necessitam ter informações fidedignas e temporais que orientem seus administradores nas suas decisões de investimentos, adotando o princípio da racionalidade econômica: obter o máximo resultado possível, no qual é de fundamental importância esse alinhamento entre a estratégia organizacional, o sistema de informação e a contabilidade para que os recursos de informações sejam oportunos e de qualidade para a tomada da melhor decisão, de maneira a garantir uma atuação eficaz da administração organizacional.

#### 2.5.1 IMPACTO DA TECNOLOGIA NA CONTABILIDADE

A contabilidade vem passando por constantes evoluções ao longo do tempo e um dos fatores que tem contribuído para essas mudanças é o avanço da Tecnologia da Informação, uma vez que o principal objetivo da contabilidade é fornecer informações úteis aos seus usuários para a tomada de decisões. A modernidade tecnológica está cada vez mais presente em todas as áreas da sociedade, trazendo inovações e mudanças de paradigmas. Não é diferente na área Contábil, que provocou uma profunda alteração na postura do profissional contábil no exercício da sua profissão. A globalização e o avanço tecnológico trouxeram inúmeros obstáculos para as organizações, bem como novos meios de buscar vantagem competitiva dos seus serviços e produtos. Hoje, utilizando um aparelho de telefonia celular ou um computador com acesso à *Internet*, qualquer um é capaz de responder a todas as perguntas com rapidez e precisão. Duarte (2009, p. 16), assevera que esse é “de fato o papel da tecnologia: fornecer informações com velocidade e precisão”. Ainda ressalta, que para as organizações se tornarem competitivas devem possuir sistemas de informações capazes de fornecer relatórios, planilhas e gráficos precisos no momento em que se fazem necessários.

Segundo Koettker (2011, p. 16), “com o crescente aperfeiçoamento da Ciência Contábil, surge a necessidade de um sistema que alcance todas as áreas envolvidas pela contabilidade (contábil, fiscal, tributária, gestão empresarial e demais áreas), para que assim, facilite e possibilite o uso da contabilidade em sua amplitude”. Nesse

sentido, Pires et al. (2011, p. 3.549) destacam que “o profissional da área contábil está fazendo uso das Tecnologias da Informação e das Comunicações (TICs) para melhorar sua prestação de serviços”. A tecnologia facilita as tarefas humanas e organizacionais, pois possibilita desenvolver maior controle e acompanhamento das operações (BORGES; SOARES; MARTINS, 2013; BRITZ; SANTANA; LUNKES, 2010; SOUZA, 2013). Marçal (2005), enfatiza a necessidade atualmente dos gestores e administradores em obter informações rápidas e precisas das suas operações organizacionais para a tomada de decisões mais seguras. O autor em sua pesquisa destacou a viabilidade e necessidade dos sistemas de informações contábeis para as organizações, visando o aprimoramento e controle das suas operações. Prado, Brito e Cristianini (2012), analisaram a adoção da computação em nuvem – CN (computadores e servidores interligados e compartilhados utilizando a *internet*) por escritórios contábeis, no qual contribuiu para identificar oportunidades de melhoria nos sistemas informatizados dos escritórios contábeis, bem como destacar os cuidados necessários na sua implementação. A pesquisa identificou problemas de infraestrutura de TI dos escritórios contábeis que podem ser resolvidos pela adoção da computação em nuvem (CN), bem como os cuidados necessários percebidos pelos usuários como relevantes no processo de adoção. Ainda segundo os autores, dentre os sistemas de informação mais importantes que se pode encontrar no escritório contábil, são destacadas duas categorias que se sobressaem:

a) **Sistemas de produção:** Nessa categoria encaixam-se sistemas que servem para entregar as obrigações acessórias ao governo, bem como sistemas de contabilidade folha de pagamento entre outros, sendo que através destes sistemas podem-se retirar relatórios gerenciais para a tomada de decisão de seus clientes.

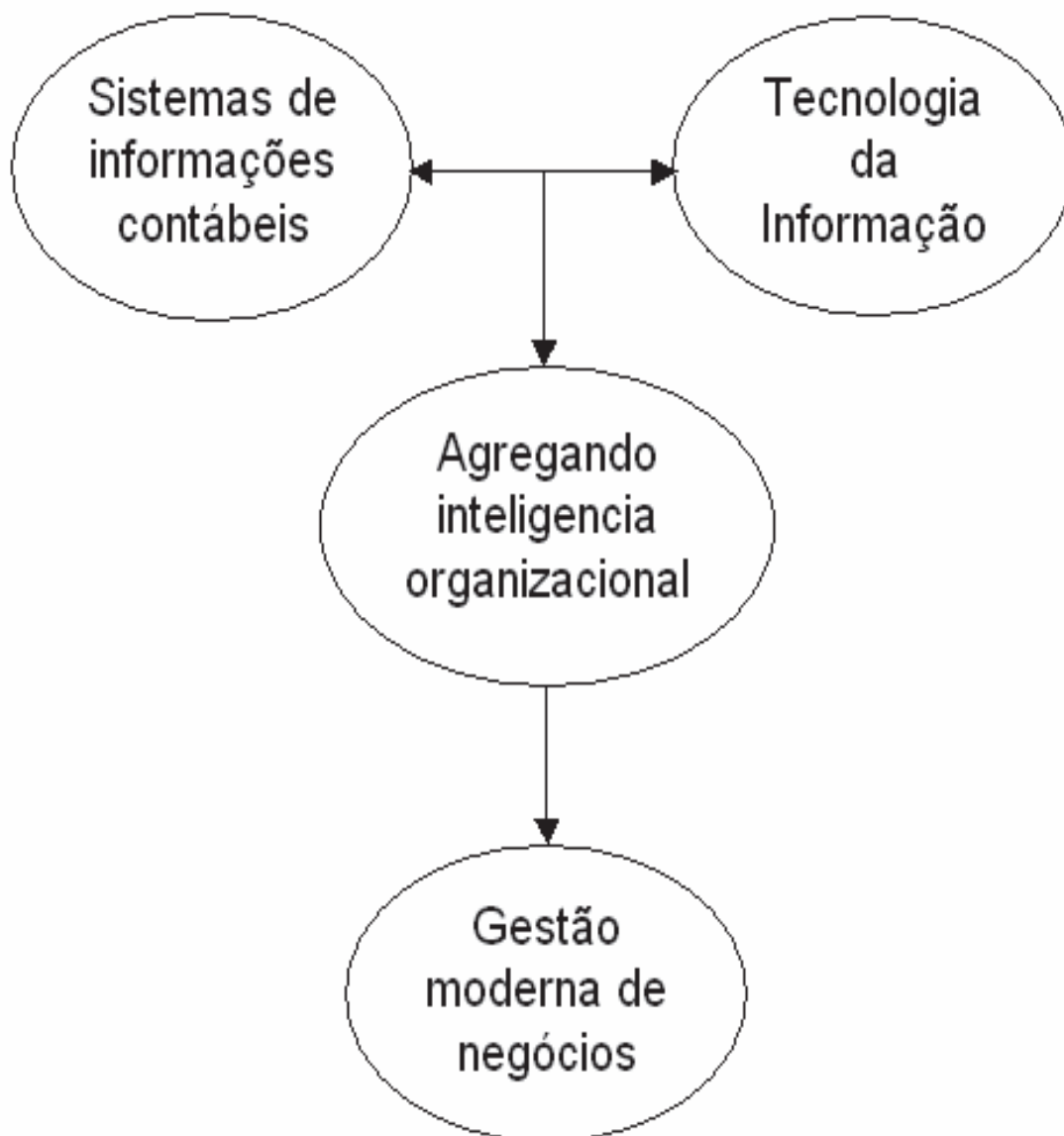
b) **Softwares de gestão do escritório contábil:** Nessa vertente encontram-se softwares que controlam o serviço do escritório, o faturamento e também o fluxo de documentos que são entregues ou recebidos. (PRADO; BRITO; CRISTIANINI, 2012, p. 4.515-4.516, grifos dos autores).

Esses sistemas são fundamentais para o cotidiano das organizações contábeis, pois além de auxiliar no controle e na gestão dos seus processos, permitem proporcionar alguns relatórios gerenciais aos seus clientes (PRADO; BRITO; CRISTIANINI, 2012).

Segundo Ballmann (2005), há muitas discussões sobre o relacionamento dos Sistemas Contábeis com os outros sistemas da organização, pois a Contabilidade é

um sistema de informações que coleta, armazena, processa e distribui informações para os que precisam delas. O autor ainda afirma, a necessidade da integração entre esses sistemas e ressalta a importância da Tecnologia da Informação atualmente para os Sistemas Contábeis, conforme demonstrado na figura 30:

**FIGURA 30 – SISTEMAS DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS UTILIZANDO A TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO**



Fonte: Ballmann (2005, p. 20)

Nesse sentido, Ilarino e Souza (2010) asseveram que o mundo contemporâneo está passando por grandes transformações, dentre elas, a Tecnologia da Informação, no qual está trazendo grandes revoluções à gestão empresarial. Os autores ainda complementam, que essa era digital, trazida pela evolução da informática e da



*internet*, está exigindo do profissional contábil maior capacitação e constante atualização no exercício da sua profissão. Silva (2001, p. 86), preconiza que “a gestão de sistemas de informação, como ferramentas e não como um fim, e a sua inserção na estratégia empresarial, são fatores-chave na criação de valor agregado e de vantagens competitivas para a empresa”.

Portanto pode-se observar, a necessidade da boa comunicação, ou seja, aquela em que todos compreendem o que realmente deve ser feito e que permite a utilização eficaz das tecnologias inseridas nas organizações, na busca do êxito da estratégia do negócio.

## 2.5.2 IMPACTO DA TECNOLOGIA NA ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL

As empresas estão inseridas em um ambiente altamente competitivo e turbulento, que se transforma a todo instante com uma velocidade alucinante, exigindo que as empresas tenham um sistema de informação ágil que acompanhe esse ritmo de inovações. A busca por competitividade, através de redução de custos e ganhos de produtividade, faz com que as empresas busquem constantemente novas tecnologias consideradas vitais para a sua sobrevivência, principalmente a utilização da Tecnologia da Informação (TI), que já está presente no dia-a-dia das organizações, alterando a estrutura organizacional, as relações de trabalho, o perfil do trabalhador e a cultura da organização (RIBEIRO NETO, 1999). Lehmkuhl, Veiga e Rado (2008, p. 60), afirmam que “o contexto mundial vive permanentemente submetido às implicações decorrentes de grandes transformações nos cenários políticos, econômicos e tecnológicos”, no qual traz a necessidade dos diversos atores sociais encontrarem as estratégias mais adequadas a este ambiente de constantes mudanças. Para Keen (1993), o conceito de Tecnologia da Informação é bem mais abrangente do que os sistemas de informações, engenharia de *software*, informática e seus componentes porque envolve também aspectos organizacionais e humanos. Ainda complementa, que o gerenciamento de TI é uma atividade complexa, no qual a sua linguagem e métodos necessitam de pessoas altamente especializada. Compartilham desse mesmo entendimento (LAURINDO et al., 2001; LUFTMAN; LEWIS; OLDACH, 1993). Para Bonfim et al. (2012, p. 17), “o uso da Tecnologia da Informação (TI) pode ser considerado como fator estratégico de sinergia para as organizações”. Balarine (2002), em seu artigo procura oferecer uma visão, sob o

enfoque estratégico, do papel potencial da Tecnologia da Informação como um recurso competitivo. Rodrigues e Pinheiro (2005), buscaram evidenciar o papel exercido pela Tecnologia da Informação nas mudanças que ocorrem no ambiente organizacional, no qual os resultados obtidos mostram a forte interação entre a TI e essas mudanças. Nessa mesma direção, Prates e Ospina (2004) procuraram analisar os impactos que a Tecnologia da Informação provocou nas atividades organizacionais, referentes aos critérios de desempenho nas empresas, além de identificar a sua amplitude de uso, os fatores que contribuem para o seu êxodo e os motivos que levaram ao seu uso, bem como as dificuldades encontradas na sua implantação. Albertin (2001), buscou identificar os componentes de valor estratégico da Tecnologia da Informação e suas variáveis, além dos fatores críticos de sucesso para a implementação desses projetos tecnológicos.

Henderson e Venkatraman (1999), afirmam que as organizações de hoje mudaram significativamente ao longo da última década, ficaram mais dependentes da TI, não só para apoiar as estratégias já traçadas, mas também para moldar novas estratégias de negócios. Ainda ressaltam, que a incapacidade de perceber o valor de investimentos em TI é, em parte, devido à falta de alinhamento entre as estratégias do negócio e as organizações. Também destacam, a necessidade do alinhamento da estratégia organizacional com a sua estrutura interna, no qual a TI também deve-se ajustar, facilitando assim, o planejamento eficaz da TI na adaptação entre os fatores do ambiente externo com as operações internas das organizações. Nesse sentido, Silva e Plonski (1999, p. 35) “asseveram que a dimensão operacional da gestão da tecnologia está associada à operacionalização do planejamento estratégico de tecnologia, a curto, médio e longo prazos (...)”. Ainda destacam, os desafios enfrentados pelas pequenas e médias empresas na gestão da tecnologia. A globalização dos negócios tem levado as empresas buscarem estruturas novas e mais adequadas e a modernização dos seus processos, no qual exigiu a criação de plataformas robustas de Tecnologia da Informação para acompanhar essa evolução do mercado (KING; SETHI, 1999). O atual caminho para o sucesso não está simplesmente relacionado com o *hardware* e o *software* utilizados, ou ainda com metodologias de desenvolvimento, mas com o alinhamento da TI com a estratégia, e, as características da empresa com sua estrutura organizacional (LAURINDO et al., 2001). Os autores ainda asseveram, que o uso eficaz da TI e a sua correta integração à estratégia do negócio vão além da ideia de ferramenta de produtividade, sendo

muitas vezes fator crítico de sucesso. Ser eficaz em TI para Laurindo et al. (2001, p. 162), “significa utilizá-la para alavancar o negócio da empresa, tornando-a mais competitiva”. Ainda classificam o papel da TI nas organizações em quatro grupos:

*Modelos de diagnóstico:* fornecem instrumentos e critérios para que seja diagnosticado o papel da TI nas organizações;

*Modelos prescritivos:* são aqueles que indicam padrões de *benchmark* a serem seguidos ou que relatam as melhores práticas relativas ao uso estratégico da TI;

*Modelos voltados para ações:* indicam procedimentos para o planejamento de TI a serem desenvolvidas de forma a trazer impactos positivos para o desempenho da organização;

*Modelos integrativos:* são aqueles que agregam vários elementos das abordagens acima formando uma estrutura mais ampla de análise. (LAURINDO et al., 2001, p. 162).

Nesse sentido, Luftman, Lewis e Oldach (1993) também destacam a necessidade do alinhamento estratégico dos negócios com a TI, no qual pode ser um fator de insucesso, trabalhar em qualquer uma dessas áreas de forma isolada. Com esse mesmo entendimento, Earl (1993) assevera que o planejamento estratégico da TI continua a ser uma das principais preocupações de muitas organizações, seja pela falta de métodos formais práticos ou pela falta de alinhamento entre o Sistema de Informação (SI) com a estratégia organizacional. Small e Yasin (2003), desenvolveram um quadro conceitual visando ilustrar o impacto do departamento de Sistemas de Informações gerenciais sobre a *performance* do uso de tecnologias avançadas nas organizações. Ainda complementam, que o uso de tecnologia avançada representa grande variedade de sistemas baseados em computadores modernos, dedicados ao melhoramento das operações organizacionais e, conseqüentemente, aumentar a competitividade da empresa.

Oliveira (2008), analisou situações em que a Tecnologia da Informação (TI) contribui para o desenvolvimento de estratégias de negócios buscando compreender como e por que a Tecnologia da Informação pode ser utilizada como um fator diferenciador e decisivo na escolha de estratégias de negócios, no qual obtêm vantagem competitiva na medida em que criam valor, aumentando a eficiência e/ou eficácia das empresas. Os resultados da pesquisa demonstram que o uso da TI permite ampliar os pontos fortes da empresa, além de suas oportunidades no ambiente externo e propicia também formas alternativas de atuação das empresas no mercado, gerando possibilidades para o desenvolvimento de novas estratégias ou

modelos de negócios. Porter (2001, p. 1), afirma que “a *internet* é uma nova tecnologia extremamente importante, e não é nenhuma surpresa que recebeu tanta atenção de empresários, executivos, inventores, e observadores de negócios”. Complementa, que muitos têm argumentado que a *internet* torna a estratégia obsoleta, mas na realidade, o oposto é verdadeiro, pois a *internet* pode auxiliar de maneira rápida e objetiva a estratégia organizacional. Ainda segundo Porter (2001), quando se trata de reforçar uma estratégia diferenciada, a *internet* oferece uma plataforma tecnológica inovadora capaz de proporcionar vantagens competitivas ao negócio, partindo dos princípios comprovados de estratégia eficaz.

No contraponto dos benefícios estudados anteriormente em prol a TI, Pitassi e Leitão (2002) ressaltam que o mito criado em torno dos benefícios que a tecnologia em geral e a Tecnologia da Informação (TI) em particular trazem para a humanidade deixa nos mais incautos a sensação de estarmos no limiar de uma nova sociedade, já denominada “economia da informação”, inerente ao que se está chamando de “sociedade do conhecimento”. Nessa perspectiva, assume-se o pressuposto de que a tecnologia resolverá os problemas da humanidade. No entanto, a tecnologia não é capaz de determinar nada por si só, pois é utilizada dentro de um contexto político-ideológico mais amplo. Por conseguinte, um olhar crítico sugere algumas questões mais substanciais: pode-se afirmar que, a partir de uma perspectiva humanista, há, *a priori*, algo de realmente novo na sociedade do conhecimento? Partindo-se do pressuposto de que o conhecimento estará sempre mediado por algum tipo de ideologia, cabe perguntar: Quais são os paradigmas subjacentes ao conhecimento proporcionado pela abundância de informação? Ou seja, em que ontologia – que trata da natureza, da essência e da dinâmica do objeto de estudo – e em que epistemologia – que estuda os princípios e pressupostos aplicados ao conhecimento desse objeto – essa nova sociedade pretende fundamentar o seu saber? Os autores realizaram uma análise crítica da perspectiva puramente instrumental e tecnicista dos seguidores da Tecnologia da Informação (TI). Nessa crítica, diferenciam-se as mudanças adaptativas das mudanças paradigmáticas e restringe-se a mudança habilitada pela TI aos esforços para melhorar a *performance* das organizações ainda dentro do paradigma dominante. Assim, evidencia-se como as distorções, causadas pela razão instrumental na percepção dos *stakeholders* a respeito dos fenômenos de informação, linguagem, comunicação e cognição, implicam sérios problemas para a gestão estratégica de sistemas de informação. Em que pesem as sérias consequências

dessas distorções, defende-se que o fetiche da TI traz prejuízos ainda maiores, ao induzir à ilusão de que ela, sozinha, pode mudar o mundo. Partindo-se do princípio de que, para confrontar a visão instrumental, são necessárias novas epistemologias, apresentam-se elementos da visão sistêmica, da teoria crítica e do pós-modernismo. Por fim, propõe-se uma mudança paradigmática e ideológica, fundada em uma razão substantiva que propicie um desenvolvimento sustentado e a prática da justiça social, buscando um debate ético-valorativo da mudança (PITASSI; LEITÃO, 2002).

Pode-se afirmar que, Pitassi e Leitão (2002) criticam a forma de se entender atualmente a TI como sendo o instrumento único para o êxodo da estratégia do negócio, pois ela nada mais é, do que apenas mais uma ferramenta importantíssima nesse contexto, ou seja, para a estratégia ser bem sucedida depende também de outros fatores, como por exemplo o envolvimento humano à medida que evoluímos por esse processo dados-informação-conhecimento, pois os computadores são ótimos para nos ajudar a lidar com dados, mas não são tão adequados, por si só, a lidar com informações e, menos ainda, com conhecimento.

### 2.5.3 A TECNOLOGIA E O CONHECIMENTO

Embora o conhecimento sempre tenha sido necessário no desenvolvimento da humanidade, muitos falam que somente agora a sua gestão ganhou um papel central nas organizações. Sua importância aumentou vertiginosamente com o desenvolvimento da ciência e da tecnologia. Nesse sentido, Rodrigues e Graeml (2013, p. 131-132) destacam que “nos últimos anos as empresas têm demonstrado um grande interesse na possibilidade de gerenciar o conhecimento organizacional, considerando essa prática uma iniciativa importante para garantir a consistência dos seus processos e a geração de inovação capaz de proporcionar vantagem competitiva”. Ainda complementam, que em decorrência disso, proliferam as consultorias especializadas e as conferências destinadas a apresentar os benefícios da Gestão do Conhecimento (GC) ao empresariado (RODRIGUES; GRAEML, 2013). Esses autores buscaram compreender a dimensão epistemológica do conhecimento e sua importância na Gestão do Conhecimento (GC), dependendo da sua classificação (Conhecimento Tácito ou Explícito), conforme demonstrado a seguir no quadro 11.

## QUADRO 11 – VARIÁVEIS DAS DIMENSÕES DO CONHECIMENTO

**(1) conhecimento tácito:** corresponde ao conhecimento inerente ao indivíduo, de difícil socialização e externalização. Classificou-se o conhecimento tratado pelo autor em seu trabalho como tácito sempre que este demonstrava considerar que a origem deste “saber” estava no indivíduo.

**(2) conhecimento explícito:** corresponde ao conhecimento que está no ambiente, organizacional e interorganizacional, é documentado, articulado, passível de ensino e facilmente disseminável, armazenado, capturável, utilizável, referenciável e armazenável.

Fonte: Rodrigues e Graeml (2013, p. 140)

Portanto é de fundamental importância saber como utilizar as informações e o conhecimento já existentes na organização. O conhecimento não se encontra apenas nos documentos, nas bases de dados e nos sistemas de informação, mas também nos processos de negócio, nas práticas dos grupos e na experiência acumulada pelas pessoas, para aumentar sua produtividade e conquistar novas oportunidades. Terra (2005), afirma que estamos vivendo em um ambiente cada vez mais turbulento, onde as vantagens competitivas precisam ser constantemente reinventadas, no qual setores de baixa intensidade em tecnologia e conhecimento perderão participação econômica no mercado.

Vivemos um momento de importante transição do ambiente econômico, onde a gestão pró-ativa do conhecimento adquire um papel central para a competitividade tanto das empresas, como dos países. Isto, entretanto, nem sempre foi assim, pois, no passado, vantagens de localização, assim como o acesso à mão-de-obra barata, recursos naturais e ao capital financeiro tinham papéis muito mais determinantes. (TERRA, 2005, p. 1).

Para Bowman (2002), a explicação para esse crescente interesse na Gestão do Conhecimento está relacionado com as constantes mudanças no mundo dos negócios. Em seu artigo descreveu sobre as tecnologias utilizadas pelas organizações, a fim de fornecer da melhor maneira possível, as informações necessárias aos funcionários para auxiliar nas suas tarefas organizacionais. Ainda segundo o autor, o conhecimento estimulado, pode se tornar uma vantagem competitiva, ou seja, um grande diferencial para a organização. Nesse sentido, Terra (2005) aponta que a Gestão do Conhecimento deve ser tratada como a estratégia

central no desenvolvimento da competitividade empresarial. Ainda destaca, que “a Gestão do Conhecimento vai, no entanto, muito além, do investimento em tecnologia ou gerenciamento da inovação” (TERRA, 2005, p. 1).

Segundo Garvin (1994), a melhoria contínua requer um compromisso com a aprendizagem, no qual reconhece o conhecimento como recurso estratégico, e cria condições para sua disseminação. Portanto uma organização de aprendizagem é definida como uma organização hábil em criar, aquisição e transferência de conhecimento, e de modificar o seu comportamento para refletir novos conhecimentos. O autor ainda complementa, que a ausência de aprendizagem faz as empresas simplesmente repetirem as velhas práticas (GARVIN, 1994). Nonaka e Toyama (2003), buscaram construir uma nova teoria de organização baseada no conhecimento para explicar o processo dinâmico de criação e utilização do conhecimento, no qual conceituam a criação do conhecimento como “um processo dialético, em que várias contradições são sintetizadas através de interações dinâmicas entre os indivíduos, a organização e o meio ambiente” (NONAKA; TOYAMA, 2003, p. 2).

A Gestão do Conhecimento (GC) deve ser tratada como um novo paradigma para a eficácia das estratégias e sucesso empresarial. As organizações bem sucedidas têm buscado alinhar a Gestão do Conhecimento com as suas estratégias de negócio, gerando inovações operacionais e agregando valor competitivo. Portanto compreender a GC como um processo de melhoria e criação de novos métodos estratégicos, pode ser relevante para o sucesso do negócio. Santos, Leocádio e Varvakis (2007), procuraram identificar relações entre GC, TIC e Estratégia Organizacional, no qual perceberam que a Tecnologia da Informação apóia a GC e que o alinhamento entre elas, contribui para a sustentação da estratégia organizacional.

Bueno et al. (2004), destacam que a Gestão do Conhecimento enfoca:

A gestão do conhecimento enfoca principalmente aqueles aspectos críticos para a adaptação e sobrevivência da empresa, diante de uma realidade ou cenário econômico mutável e descontínuo. Nas empresas que aprendem, que são inovadoras, o conhecimento coletivo compartilhado já é reconhecido como uma competência fundamental para a performance organizacional, baseando-se nas habilidades e experiências individuais no trabalho realizado. Essas empresas utilizam processos de criação de um ambiente organizacional, buscando uma sinergia entre valores individuais e valores de grupo, tendendo a um nivelamento do conhecimento entre os membros da organização. (BUENO et al., 2004, p. 90).

Como pode-se observar, não deve-se somente dar ênfase à Tecnologia da Informação, pois pode levar à negligência de outras fontes de informações essenciais para a organização. Em muitos aspectos, o uso da tecnologia tem tornado a rotina mais simples e prática nas organizações, porém vale lembrar que ao mesmo tempo em que o computador e a *internet* aceleram o aprendizado e enriquecem o conteúdo das empresas, também podem atrasar alguns procedimentos internos (LADEIA, 2015). Ainda complementa, que as redes internas de comunicação e outras redes sociais só são úteis na prática do dia a dia quando agregam informação ao negócio. “Em termos de aplicação no negócio, percebe-se que algumas organizações passam a utilizar TIC sem considerar a estrutura e a estratégia organizacional, além de desconsiderar aspectos relacionados às pessoas. Acreditam que a simples utilização da tecnologia é bastante para a eficácia e competitividade organizacional” (SANTOS; LEOCÁDIO; VARVAKIS, 2007, p. 2). Nesse sentido, Lehmkuhl, Veiga e Rado (2008) também destacam que somente a TI não assegura um processo eficaz da GC.

As Tecnologias de informação e comunicação (TIC), inegavelmente podem desempenhar papéis de suma importância no processo de construção e disseminação do conhecimento nas organizações. Os avanços da tecnologia da informação facilitam os processos requeridos pela Gestão do Conhecimento, como a coleta, a seleção, a disponibilização e, a disseminação de informações, porém, existe uma barreira final que é a tradução pelos homens, dessa informação e sua transformação em ações. A tecnologia da informação, por si só, não assegura um processo eficaz de Gestão do Conhecimento, mas, pode propiciar um relevante suporte para a implantação da Gestão do Conhecimento em uma organização. Sendo assim, o sucesso de um projeto de Gestão do Conhecimento numa organização não pode estar atrelado à compra de uma nova tecnologia da informação. A tecnologia da informação, isoladamente, não pode ser a base da criação e gestão de conhecimento organizacional. A tecnologia deve ser encarada como suporte dentro desse processo. (LEHMKUHL; VEIGA; RADO, 2008, p. 65).

A Gestão do Conhecimento busca “gerir o conhecimento dos processos de negócio da empresa, buscando promover a melhora constante dos mesmos através da utilização do seu capital humano e estrutural, aumentando continuamente a competência organizacional” (BUENO et al., 2004, p. 91-92). Ainda segundo os autores, a empresa moderna que trabalha com a Gestão do Conhecimento deve facilitar o acesso a informações corporativas, compartilhando experiências e tecnologias. Também deve-se investir em treinamento, incentivando a criatividade e a



inovação, estimulando assim, a criação de novos conhecimentos (BUENO et al., 2004).

A utilização da gestão do conhecimento nas empresas pode desencadear melhores decisões e ações em marketing, vendas, produção, logística, recursos humanos, entre outras áreas, que ajudarão a atingir plenamente os objetivos estratégicos da organização, sendo uma área nova na confluência entre tecnologia da informação e administração. Assim, as empresas têm como propulsor para o futuro o seu “capital intelectual”, diferenciando-se, no mercado, pelo que sabem, e tendo o conhecimento como sua maior vantagem competitiva. (BUENO et al., 2004, p. 92).

Algumas organizações empresariais já estão tratando o conhecimento como sendo seu recurso mais valioso e estratégico, no qual estão percebendo que para se manterem competitivas, devem gerenciar explicitamente os seus recursos e capacidades intelectuais (ALAVI; LEIDNER, 2001; DAVENPORT; DE LONG; BEERS, 1998; HANSEN; NOHRIA; TIERNEY, 1999; ZACH, 1999). Esses autores também destacam, a necessidade do alinhamento entre a Gestão do Conhecimento com a estratégia organizacional. Comentam ainda, que a Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) é um fator indispensável para a realização desse processo. Nesse sentido, Van Zolingen, Streuner e Stoker (2001) ressaltam que a GC é caracterizada por um processo cíclico que consiste na aquisição, codificação e disseminação do conhecimento com qualidade na organização, no qual alinhada com a Gestão de TI e com a estratégia organizacional, contribuirá para execução das atividades centrais do negócio. Com esse mesmo entendimento, (BUENO et al., p. 92) dizem que, “para atingirmos a aplicação efetiva da gestão do conhecimento precisamos obter condições organizacionais através de mudanças nos processos que governam a criação, disseminação, armazenamento, atualização e utilização do conhecimento”.

Portanto a Gestão do Conhecimento (GC), por meio de suas práticas, objetiva organizar de forma estratégica os conhecimentos dos colaboradores e os conhecimentos externos, que são fundamentais para o sucesso do negócio. Assim, Saito, Umemoto e Ikeda (2007), distinguem e descrevem as tecnologias de GC de acordo com o seu apoio à estratégia. Enfatizam ainda, a importância desse processo de criação, captura, armazenamento e disseminação do conhecimento.

Os processos do conhecimento utilizados por cada autor, citados no quadro 12, deixam evidentes que a depender da perspectiva de GC adotada, as tecnologias de GC são identificadas e caracterizadas de maneiras distintas.

**QUADRO 12 – PROCESSOS DO CONHECIMENTO NA LITERATURA**

Autores / ano	Processos do Conhecimento
Alavi and Leidner (2001)	Criar, armazenar e recuperar, transferir, aplicar
Hoffmann (2001)	Criar, armazenar, distribuir, aplicar
Nonaka et al. (2001)	Socialização, externalização, combinação, internalização
Becerra-Fernandez et al. (2004)	Descobrir, capturar, compartilhar, aplicar
Jashapara (2004)	Organizar, capturar, avaliar, compartilhar, estocar e atualizar
Maier (2004)	Descobrir, publicar, colaborar, aprender
Wong e Aspinwall (2004)	Adquirir, organizar, compartilhar, aplicar
Rao (2005)	Criar, codificar, recuperar, aplicar, distribuir, validar, localizar, Personalizar

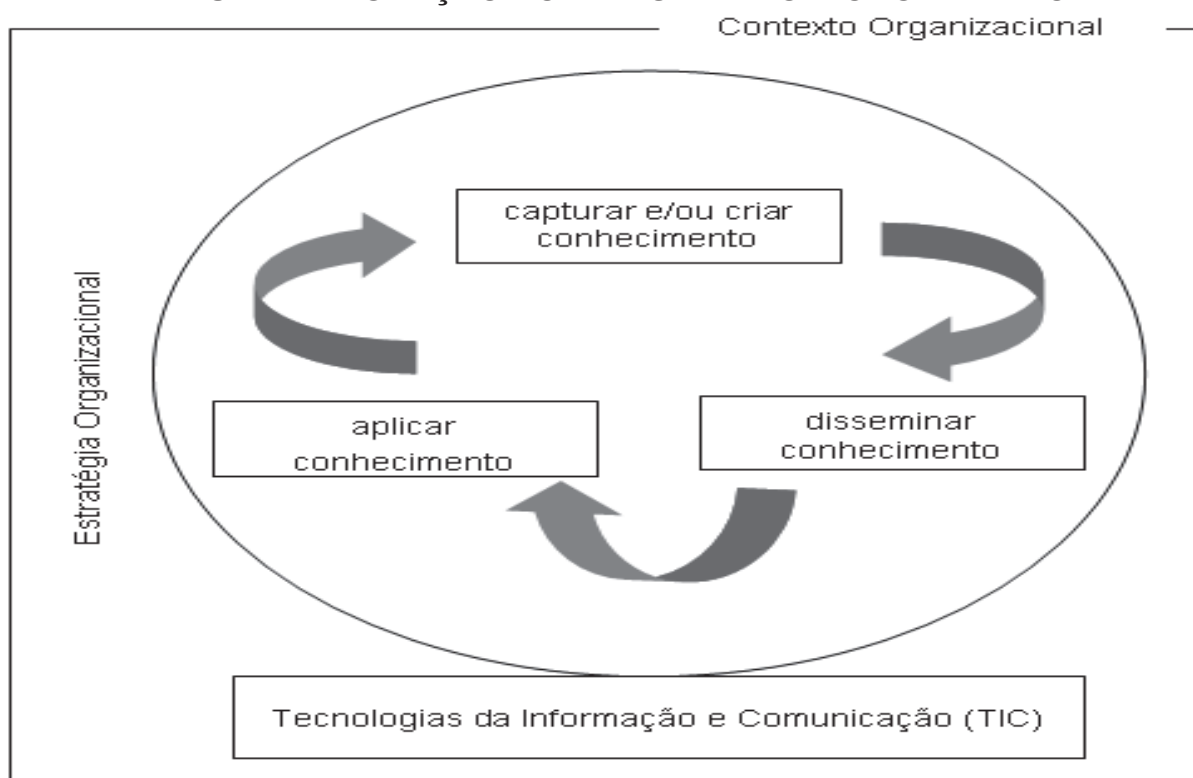
Fonte: Adaptado de Saito, Umemoto e Ikeda (2007, p. 103)

Os autores procuraram identificar o conjunto dos principais processos para a GC e descrever as tecnologias que podem ser utilizadas no seu apoio. Ainda complementam, que “as abordagens mais comuns para a gestão do conhecimento parece ser orientada pela tecnologia” (SAITO; UMEMOTO; IKEDA, 2007, p. 99). Terra (2005, p. 2), ressalta a importância de vários aspectos relacionados com a GC: “papel da alta administração, cultura e estrutura organizacionais, práticas de gestão de recursos humanos, impacto dos sistemas de informação e mensuração de resultados, alianças estratégicas etc”. Para o autor, quando se fala em Gestão do Conhecimento é necessário discutir: o papel da alta administração na definição dos campos de conhecimento; nas novas estruturas organizacionais e práticas de organização do trabalho; nas práticas e políticas de administração de Recursos Humanos associadas à aquisição de conhecimentos externos e internos à empresa; em como os avanços tecnológicos estão afetando ou afetarão os processos de geração, difusão e armazenamento de conhecimento nas organizações; na ênfase da mensuração do capital intelectual; na crescente necessidade de se engajar em processos de aprendizados com o atual ambiente e em alianças com outras empresas (TERRA, 2005).

A Gestão do Conhecimento procura compreender, a partir dos recentes avanços nas tecnologias de informática e de telecomunicações, e das conclusões das teorias sobre criatividade e aprendizado individual e organizacional, como os investimentos nesta área podem de fato aumentar a capacidade de gerar, difundir e armazenar conhecimento de valor para as empresas e para o país. (TERRA, 2005, p. 5).

Bueno et al. (2004), destacam algumas ferramentas que facilitam o desenvolvimento das estratégias e proporcionam a manutenção do conhecimento organizacional: reuniões, discussões, conversas informais, editais, mapas do conhecimento, intranet, extranet e bancos de dados são as mais tradicionais. Porém, grande produtividade vem sendo alcançada com a aplicação de soluções e ferramentas de Tecnologia da Informação. Edwards, Shaw e Collier (2005), consideram que o papel da tecnologia na Gestão do Conhecimento é fundamental, no qual as organizações devem constantemente buscar o alinhamento entre elas. Santos, Leocádio e Varvakis (2007), definem a GC como um processo organizacional, relacionando-a com algumas Tecnologias da Informação e Comunicação (TIC). As “organizações são constituídas por conjuntos de processos interrelacionados e indissociáveis, os quais afetam uns aos outros e, conseqüentemente, influenciam a competitividade organizacional” (SANTOS; LEOCÁDIO; VARVAKIS, 2007, p. 3). Ainda segundo os autores, deve-se tentar buscar identificar e classificar as TICs a partir da perspectiva da GC como um processo operacional, procurando alinhá-los com os objetivos estratégicos organizacionais, conforme demonstrado na figura 31:

**FIGURA 31 – UTILIZAÇÃO DAS TIC COMO APOIO PARA O CICLO DA GC EM UMA INTEGRAÇÃO COM A ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL**



Fonte: Santos; Leocádio e Varvakis (2007, p. 5)

Portanto as “TIC podem dar suporte a GC nos seus diversos processos, seja em capturar e/ou criar, disseminar e aplicar conhecimento” (SANTOS; LEOCÁDIO; VARVAKIS, 2007, p. 6). Nesse sentido, Earl (2001) ressalta a importância da GC estar alinhada à gestão estratégica organizacional, a fim de reduzir ou até mesmo eliminar problemas de desempenho dos processos organizacionais. “A gestão estratégica do conhecimento é a integração dos processos existentes às ferramentas estratégicas, tendo o negócio da empresa como foco principal. Isto inclui a identificação dos ativos do conhecimento” (BUENO et al., 2004, p. 94). Já Crawford (2005, p. 15), assevera que a “gestão do conhecimento é em conjunto, uma meta e um processo que visa o compartilhamento de informações entre as pessoas para o benefício da organização”. Esse autor trata a GC como sendo de caráter social. Para Saito, Umemoto e Ikeda (2007, p. 100), “os elementos-chave de uma estratégia de conhecimento são domínios de conhecimento e intenções de conhecimento”. Ainda afirmam, que o conhecimento exclusivo de uma empresa é a principal fonte de sua vantagem competitiva.

A partir da **estratégia organizacional**, que deve considerar o **contexto**, constituído pelo ambiente interno (exemplos: negócio, recursos, cultura, empregados, competências, visão, missão, objetivos estratégicos) e pelo ambiente externo (mercado, clientes, fornecedores, posicionamento, concorrentes, entre outros) é definida a **estratégia da GC** que pode ser entendida como “estratégia do conhecimento”, isto é, a competitividade da organização baseada no conhecimento; ou, em termos práticos, como uma “estratégia de implementação de GC” que consiste em fornecer alguns direcionamentos para a tomada de decisão e alcance dos objetivos das práticas de GC. (SANTOS; LEOCÁDIO; VARVAKIS, 2007, p. 11, grifo dos autores).

Nesse sentido, Swart e Kinnie (2003) afirmam a necessidade de compartilhar o conhecimento detido pelos funcionários, se quiserem ganhar o máximo de seu capital intelectual e competir efetivamente no mercado. Compartilhar e integrar o conhecimento dentro da organização depende, em parte, da formação do capital social. Linton e Walsh (2013), destacam em seu estudo o impacto das características tecnológicas sobre métodos de aprendizagem utilizado. Valor prático e teórico para determinar em que circunstâncias tecnológicas um método de aprendizagem deve ser usado para adquirir e desenvolver habilidades com a nova tecnologia.

A proposta de utilização da tecnologia em favor da Gestão do Conhecimento tem por objetivo evidenciar a tecnologia como facilitadora da criação e disseminação do conhecimento, de maneira a aproveitar o máximo possível dos seus recursos. Com

os avanços da tecnologia, as corporações sofrem com o excesso de informações, sendo imprescindível a gestão eficiente em TI para o sucesso empresarial (BUENO et al., 2004, p. 96). Esses autores demonstraram no seu estudo, que a Gestão Estratégica do Conhecimento exige o equilíbrio entre o trabalhador do conhecimento e os recursos tecnológicos, definindo a competitividade da empresa. Este artigo apresentou propostas de soluções aplicáveis à Gestão do Conhecimento com melhor utilização dos recursos disponíveis, otimizando o ciclo decisório nas empresas, proporcionando maior agilidade ao fluxo de informações e reduzindo os custos. As maiores dificuldades das empresas estão na identificação e valorização do capital intelectual, na ausência de uma política de incentivo a idéias, de uma cultura organizacional em favor do conhecimento, bem como de investimentos em tecnologia para atuação em nível estratégico. A reestruturação organizacional, aliada a uma mudança em favor de uma nova cultura, cria empresas do conhecimento.

Bueno et al. (2004, p. 90), destacam ainda que “a Gestão Estratégica do Conhecimento tem por objetivo maximizar a utilização do conhecimento em conjunto com ferramentas de Tecnologia da Informação, proporcionando uma vantagem estratégica”. Ainda complementam, que quanto mais informações disponíveis para a obtenção e disseminação do conhecimento, além da gestão sobre o conhecimento, maior será o poder de tomada de decisão na empresa, gerando benefícios substanciais em termos de produtividade, lucratividade e competitividade.

Nesse sentido, Silva (2001, p. 83-84) “indica quatro níveis na evolução da aprendizagem, o “simples”, o “adaptativo”, o de “transição” e o “criativo”, os quais determinam a capacidade ou limitação da organização em absorver informações de origem interna e externa, gerar conhecimento, e utilizá-los”.

Gaia (2005), ressaltou que a Gestão do Conhecimento é uma necessidade fundamental a humanidade, pois foi através da captação, armazenamento e distribuição de conhecimento, que ao longo do tempo, o ser humano desenvolveu novas tecnologias, pois a cada novo avanço tecnológico e de aprendizagem, maiores são as possibilidades de captação e distribuição de conhecimento em um ciclo infinito.

Duarte (2009), assevera que todas as transformações e evoluções desse novo cenário passam, necessariamente, pelo desafio do aprimoramento do conhecimento humano e de sua aplicação prática. “Por esse motivo, considero melhor caracterizar o momento atual da sociedade de Era do Conhecimento e não Era da Informação ou

Era da Tecnologia. Afinal, os dois últimos são insumos para o primeiro" (Duarte, 2009, p. 17).

Santos, Leocádio e Varvakis (2007), destacam a GC como fator indispensável ao processo estratégico das organizações para remover *gaps*, "a fim de garantir a competitividade sustentável de longo prazo em um ciclo contínuo e flexível seguido da reestruturação sucessiva do fluxo informacional para criar, disseminar e aplicar conhecimento organizacional" (SANTOS; LEOCÁDIO; VARVAKIS, 2007, p. 12).

Bueno et al. (2004), asseveram que o sucesso empresarial é consequência da utilização de estratégias internas e externas, na qual a "gestão do conhecimento está relacionada com estratégias internas visando alcançar vantagens competitivas, auxiliando as demais estratégias" (BUENO et al., 2004, p. 99). Ainda preconizam, que os "processos para o desenvolvimento das estratégias internas são processos de mudança organizacional, valorização do capital intelectual e formação do conhecimento organizacional" (BUENO et al., 2004, p. 99).

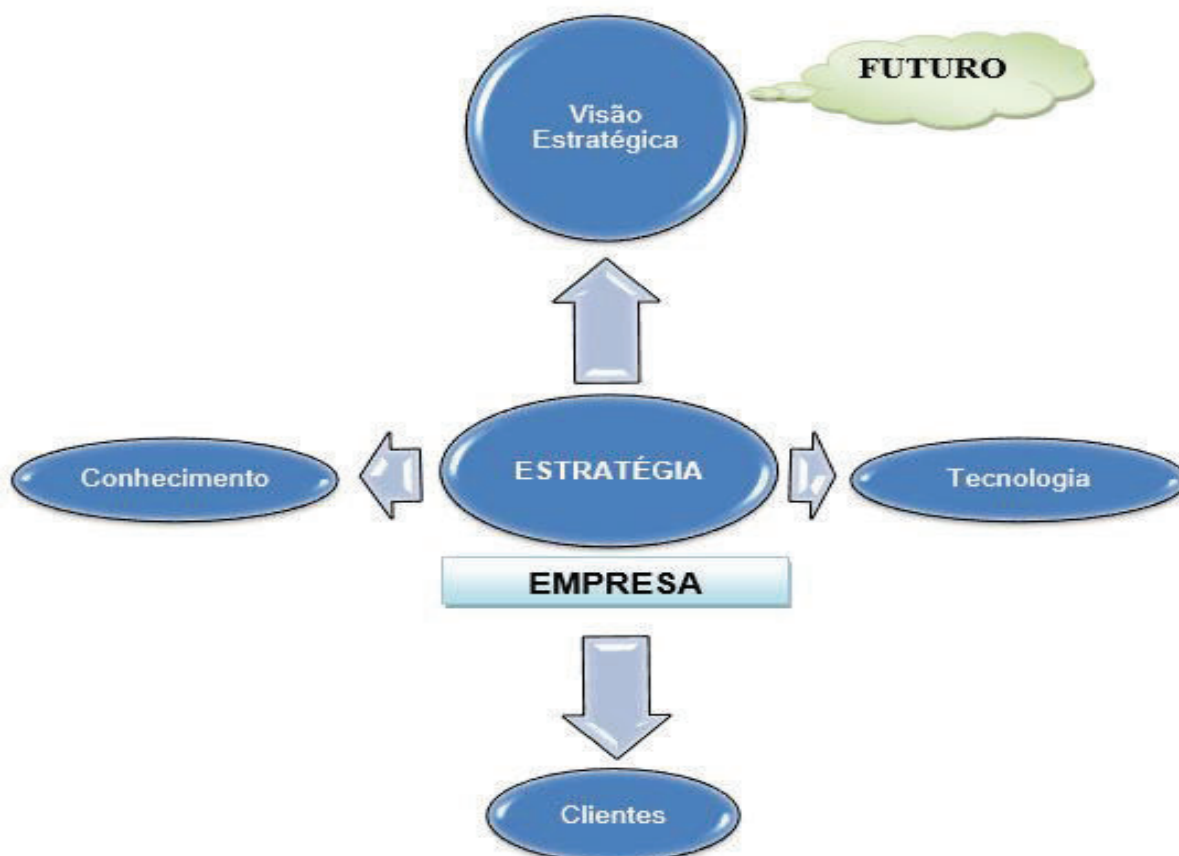
Marwick (2001, p. 814), desenvolveu um estudo com o objetivo de fornecer uma visão geral das tecnologias que podem ser aplicadas à Gestão do Conhecimento e avaliar a sua contribuição real ou potencial para os processos básicos de criação de conhecimento e partilha dentro das organizações.

Nesse sentido, Lehmkuhl, Veiga e Rado (2008, p. 59) afirmam que "atualmente estamos vivendo a Era do Conhecimento", e ressaltam a importância das empresas estimularem o conhecimento organizacional como auxílio no processo de decisão e na busca de vantagens competitivas. Esses autores realizaram uma pesquisa demonstrando os elementos que compõem um ambiente computacional, bem como a importância das tecnologias da informação como diferencial competitivo para as organizações, auxiliando a tomada de decisão. Também enfatizam, que a TI aliada à GC possibilita a criação, disseminação, utilização e a proteção do conhecimento (LEHMKUHL; VEIGA; RADO, 2008).

Portanto a GC "permite que a empresa efetue seu planejamento estratégico com melhor visão do futuro, propiciando melhor tomada de decisão" (BUENO et al., 2004, p. 99). Ainda ressaltam, que a empresa deve ser capaz de vincular com maior rapidez, as informações importantes do ambiente com seus respectivos planejamentos estratégicos, tornando-se assim, mais pró-ativa e preparada, na qual conseguirá atender com maior eficiência e qualidade às demandas futuras de seus clientes

Pode-se afirmar, que o conhecimento deve ser utilizado de maneira criativa para facilitar o desenvolvimento dos processos organizacionais como um todo, estabelecendo critérios compatíveis à estrutura e negócio das empresas. A figura 32 demonstra como as empresas devem considerar a “gestão estratégica do conhecimento”.

**FIGURA 32 – GESTÃO ESTRATÉGICA ENGLOBALDO O CONHECIMENTO**



Fonte: Do autor

A figura demonstra a atual necessidade do alinhamento entre “tecnologia, conhecimento e estratégia organizacional”, a fim de proporcionar vantagens competitivas, além de facilitar as operações que buscam atingir a visão estratégica estabelecida para o futuro, ou seja, **“visa buscar a satisfação plena dos clientes”**.

#### 2.5.4 INTER-RELACIONAMENTO ENTRE: TECNOLOGIA - ESTRATÉGIA – CONHECIMENTO

A compreensão de diferentes abordagens já expostas nos fornece uma base conceitual para apresentar as relações entre GC, TIC e Estratégia Organizacional. É

importante mencionar que a escolha e a utilização das tecnologias pela organização deveriam estar ligadas à concepção estratégica da GC. É possível compreender o relacionamento entre as TIC utilizadas na GC alinhada à estratégia do negócio analisando alguns conceitos e características, pois estamos presenciando uma revolução na economia mundial, a transformação para uma economia baseada no conhecimento. Para Drucker (1995), na “sociedade do conhecimento” os tradicionais fatores de produção como o trabalho, capital e a terra tornam-se secundários, e o conhecimento passa a ser o recurso mais importante. Stewart (2006), reforça essa idéia afirmando que na nova “era da informação” as fontes fundamentais de riqueza são o conhecimento e a comunicação, e não os recursos naturais ou o trabalho físico. Ao que tudo indica, essa transformação é irreversível e incontrolável.

Nesse novo cenário empresarial, a informação passa a ser considerada como recurso estratégico para otimização das ações nas áreas funcionais e no processo de tomada de decisões, uma vez que as empresas estão envoltas em amplos e diversos tipos de informações, podendo agregar valor a partir do acesso, do tratamento, da utilização e da disseminação das mesmas.

Neste sentido, o gerenciamento do conhecimento dentro da organização será o mais importante patrimônio e a distribuição da informação interna precisará de um novo modelo de tecnologia de gestão e da informação. Dentre estas tecnologias, destacam-se a “Inteligência Competitiva e a Gestão do Conhecimento”, as quais permitem uma organização encontrar os mecanismos mais adequados para o convívio com a informação (GUEDES, CÂNDIDO, 2008, p. 160).

A partir destas considerações, torna-se indispensável para as organizações a busca constante das competências e das habilidades necessárias para estarem permanentemente se adaptando e sendo flexíveis às mudanças que ocorrem no seu ambiente organizacional e às suas múltiplas formas de implicações. Para que a aquisição destas competências e habilidades possa ocorrer efetivamente, é de extrema importância que a empresa consiga conviver com os mecanismos para: 1) identificação, busca, coleta e tratamento da informação em função das suas necessidades, através da utilização da Inteligência Competitiva, e 2) mecanismos para disseminar e compartilhar a informação entre os setores, grupos de trabalho e pessoas dentro da organização, através da Gestão do Conhecimento. A existência destas condições permitirá maior adequação para a reestruturação organizacional, incluindo redefinição de setores, cargos e atribuições, num primeiro momento e, em seguida, a adoção da administração estratégica de recursos humanos, como requisito para que as organizações obtenham as melhores condições para sobrevivência e desenvolvimento. (GUEDES; CÂNDIDO, 2008, p. 160-161).



A utilização das TICs deve integrar as pessoas, considerar a Estratégia Organizacional e a GC, mas o uso dessas tecnologias não garante a competitividade da organização, porém servem como importantes instrumentos de apoio para a implementação das atuais mudanças nas suas operações.

De acordo com Zack (1999) e Davenport, De Long e Beers (1998), é necessário haver uma relação prática entre a GC e a estratégia organizacional. Da mesma maneira que acontece com os ativos tangíveis (como, dinheiro e equipamentos), os ativos do conhecimento só valem a pena ser cultivados no contexto da estratégia. Não é possível criar e gerenciar conhecimento sem saber o que está tentando fazer com ele.

Neste contexto, pode-se destacar a importância de se conhecer o projeto SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) por completo, na elaboração do planejamento estratégico das organizações, conforme demonstrado na figura 33:

**FIGURA 33 – VARIÁVEIS DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO**



Fonte: Do autor com base nos estudos pesquisados

Pode-se observar na figura 33, a importância que as variáveis: conhecimento, pessoas, tecnologia e SPED tem na execução do planejamento estratégico atual das organizações contábeis.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia da pesquisa pode ser entendida como o caminho do pensamento e a prática exercida na abordagem da realidade. Para Minayo (2012, p. 14), “a metodologia inclui simultaneamente a teoria da abordagem (o método), os instrumentos de operacionalização do conhecimento (as técnicas) e a criatividade do pesquisador (sua experiência, sua capacidade pessoal e sua sensibilidade)”. A pesquisa é “uma atividade voltada para a solução de problemas. Seu objetivo consiste em descobrir respostas para perguntas, através do emprego de processos científicos” (CERVO; BERVIAN, 1978, p. 37).

Segundo Gonçalves (2014, p. 56), uma pesquisa se caracteriza como descritiva “quando o pesquisador apenas registra e descreve os fatos observados sem interferir neles”. Nesse sentido, Martins (2002, p. 36) assevera que a pesquisa descritiva “tem como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno, bem como o estabelecimento de relações entre variáveis e fatos”. Portanto, o estudo descritivo se mostra aplicável a essa pesquisa, pois será analisado e descrito o “posicionamento estratégico das organizações contábeis com a implantação do SPED, sem interferir na realidade analisada”. O instrumento utilizado para coletar os dados foi o questionário, que segundo Marconi e Lakatos (2010, p. 86), “é um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do investigador”. Quanto ao tipo de levantamento de dados, Gil (1996, p. 56) define que “as pesquisas de levantamento se caracterizam pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer”. Este trabalho se classifica como um estudo quantitativo quanto a sua abordagem, pois se utilizou de métodos estatísticos para a análise dos dados coletados (GONÇALVES, 2014).

Portanto para atingir o objetivo deste trabalho realizou-se uma pesquisa de classificação quantitativa, descritiva e de levantamento (*survey*), no qual foi aplicado a técnica do questionário para a obtenção dos dados.

#### 3.1 DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA

A realização dessa pesquisa, deu-se pelo interesse do pesquisador em investigar o posicionamento atual das organizações contábeis com a implantação do

SPED, por se tratar de uma nova sistemática de envio das informações contábeis, fiscais e previdenciárias aos fiscos, no qual foram necessários vários ajustes de procedimentos, entre os empresários contábeis e seus clientes. Para obter tais respostas, realizou-se uma pesquisa de campo, aplicando-se um questionário aos empresários contábeis participantes da pesquisa.

A pesquisa realizada se dividiu nas seguintes etapas:

- a) escolha da localidade da realização da pesquisa;
- b) elaboração do instrumento de pesquisa de acordo com o referencial teórico;
- c) pré-teste do instrumento de pesquisa;
- d) escolha da população e amostra;
- e) envio do questionário aos participantes da pesquisa;
- f) procedimentos da coleta dos dados; e
- g) análise dos dados coletados.

### 3.1.1 ESCOLHA DA CIDADE DE BAURU (SP)

A escolha da cidade de Bauru, deu-se por ser um importante município do estado de São Paulo, localizando-se a 326 km a noroeste da capital do estado. Ocupa uma área territorial de 667,684 km<sup>2</sup> e conforme dados obtidos no sítio do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2015), é o município mais populoso do Centro-Oeste Paulista, no qual em 2015 sua população foi estimada em 366.992 habitantes, conforme demonstrado na figura a seguir:

**FIGURA 34 – SÍNTESE DE INFORMAÇÕES DA CIDADE DE BAURU (SP)**

<b>População estimada 2015 <sup>(1)</sup></b>	<b>366.992</b>
<b>População 2010</b>	<b>343.937</b>
<b>Área da unidade territorial (km<sup>2</sup>)</b>	<b>667,684</b>
<b>Densidade demográfica (hab/km<sup>2</sup>)</b>	<b>515,12</b>
<b>Código do Município</b>	<b>3506003</b>
<b>Gentílico</b>	<b>bauruense</b>

Fonte: IBGE (2015)

Ainda de acordo com os dados do IBGE (2015), o município é considerado polo comercial do Centro Oeste Paulista, pois apresentava no ano de 2013 um PIB *per capita* a preços correntes de R\$ 28.976,18 (reais), com 14.514 empresas e estabelecimentos comerciais atuantes, 147.924 trabalhadores classificados como pessoal ocupado total e 129.627 pessoal ocupado assalariado, apresentando um salário médio populacional mensal de 2,9 salários mínimos, conforme apresentado na figura a seguir:

**FIGURA 35 – ESTATÍSTICAS SOBRE A CIDADE DE BAURU (SP)**

Número de empresas atuantes	14.514 Unidades
Número de unidades locais	15.250 Unidades
Pessoal ocupado assalariado	129.627 Pessoas
Pessoal ocupado total	147.924 Pessoas
Salário médio mensal	2,9 Salários mínimos
Salários e outras remunerações	3.331.864 Mil Reais

Fonte: IBGE (2015)

O município de Bauru (SP), conforme o último levantamento realizado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD (2010), possui um IDH (Índice de Desenvolvimento Humano) de 0,801, no qual coloca-o na posição 37º do ranking dos municípios brasileiros.

De acordo com os dados da Rais (2014), obtidos no sítio do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), a cidade de Bauru (SP) possui 123 organizações com a sua classificação de atividade econômica (CNAE) voltada para a contabilidade, consultoria, auditoria contábil e tributária, o que corrobora muito com o objetivo proposto para a realização desta pesquisa.

A aplicação da pesquisa nessa cidade, também se justifica, por apresentar um diferencial de acessibilidade para o pesquisador, residente e domiciliado nessa região, o que contribui para o sucesso da pesquisa.

### 3.1.2 ELABORAÇÃO DO INSTRUMENTO DE PESQUISA APLICADO

O instrumento de pesquisa utilizado nesse estudo foi o questionário, que foi elaborado baseando-se na literatura abordada no seu referencial teórico, conforme demonstrado no quadro 13.

#### QUADRO 13 – SUBSÍDIOS TEÓRICOS DO INSTRUMENTO DE PESQUISA

EMBASAMENTO DO INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS (QUESTIONÁRIO)	
<b>Parte 1</b>	<b>Procurou estabelecer a caracterização das organizações contábeis</b> Fazzio (2008); Figueiredo e Fabri (2000); Thomé (2001)
<b>Parte 2</b>	<b>Buscou identificar o perfil do participante da pesquisa</b> Gil (1996); Gonçalves (2014); Marconi e Lakatos (2010)
<b>Parte 3</b>	<b>Buscou investigar se houve mudanças nas rotinas operacionais das organizações contábeis com a implantação do SPED</b> Bonfim (2012); Borges, Soares e Martins (2013); Cordeiro (2012); Decreto 6.022 (2007); Maciel e Souza (2013); Passos (2010); Roseno (2012); Shigunov e Shigunov (2003); Walter, Cruz e Espejo (2011)
<b>Parte 4</b>	<b>Buscou investigar quais são as maiores ameaças e oportunidades que o SPED trouxe para as organizações contábeis</b> Britz, Santana e Lunkes (2010); Celso (1995); Ilarino e Souza (2010); Mahle e Santana (2009); Nascimento (2013); Nogueira e Moreira (1998); Padula (1996); Petri et al. (2013); Pires et al. (2011); Rodrigues e Lemos (2009); Ruschel, Frezza e Utzig (2011); Santos (2009); Scarpin et al. (2011); Schwez (2001); Wessling (2011)
<b>Parte 5</b>	<b>Procurou evidenciar qual a atual importância da Tecnologia da Informação (TI) para as organizações contábeis com a implantação do SPED</b> Albertin (2001); Atz (2009); Balarine (2002); Ballmann (2005); Clarke e Machado (2006); Duarte (2009); Earl (1993); Haberkamp (2005); Henderson e Venkatraman (1999); Keen (1993); King e Sethi (1999); Laurindo et al. (2001); Luftman, Lewis e Oldach (1993); Marçal (2005); O'Brien (2004); Oliveira (2008); Pitassi e Leitão (2002); Porter (2001); Prado, Brito e Cristianini (2012); Prates e Ospina (2004); Ribeiro Neto (1999); Rodrigues e Pinheiro (2005); Sanchez e Albertin (2009); Santos (2006); Silva (2001); Silva e Plonski (1999); Small e Yasin (2003); Zwirtes (2013)
<b>Parte 6</b>	<b>Procurou identificar o posicionamento estratégico das organizações contábeis e qual a visão futura desses empresários para os seus negócios</b> Porter (2004)

Fonte: Do autor

O questionário foi desenvolvido utilizando-se a ferramenta *Google docs*, composto por 17 questões fechadas, no qual buscou-se obter as respostas necessárias, a fim de conseguir atingir o objetivo proposto para esta pesquisa. Esse instrumento se encontra no **APÊNDICE B** desse trabalho.

Segundo Marconi e Lakatos (2010) e Gonçalves (2014), o questionário é um instrumento de pesquisa que pode ser utilizado pelos pesquisadores, para coletar os dados preenchidos pelos pesquisados, sem a necessidade da presença do investigador. Dados esses que auxiliarão o pesquisador responder à questão de pesquisa estimuladora do estudo.

### 3.1.3 PRÉ-TESTE DO INSTRUMENTO DE PESQUISA APLICADO

Após sua elaboração, o questionário foi enviado no dia 01 de julho de 2015 por correspondência eletrônica (*e-mail*), a dois empresários contábeis com mais de 30 anos de experiência no ramo, não integrantes da amostra para sua validação, quanto a sua clareza e objetividade como pré-teste, no qual analisaram que o instrumento estava adequado ao seu propósito, não havendo necessidade de alterações.

Segundo Marconi e Lakatos (2008), o questionário precisa ser testado antes de sua utilização definitiva (pré-teste) para a verificação de possíveis falhas no instrumento que será aplicado, evitando assim, desperdício de tempo, tanto do pesquisado quanto do pesquisador. Gonçalves (2014), também ressalta a necessidade do questionário ser testado em uma pequena população que possua as mesmas características dos participantes da pesquisa, antes da sua aplicação de fato, dessa maneira o pesquisador conseguirá dirimir eventuais falhas que possam ter ocorrido na sua elaboração.

### 3.1.4 ESCOLHA DA POPULAÇÃO E AMOSTRA

Identificar quem se pretende investigar é um fator importante para o delineamento de qualquer pesquisa. Nesse sentido, visando atender o objetivo desta pesquisa, definiu-se como população alvo as organizações contábeis da cidade de Bauru (SP) devidamente associadas e ativas junto ao sítio do SESCON - SP (Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas no Estado de São Paulo) em 23 de junho de 2015, no qual correspondeu a uma população de 22 (vinte e duas) organizações contábeis.

Para Gonçalves (2014), quando se pretende conhecer as características de uma população é muito comum se observar apenas uma amostra dela. Desta forma, o método de amostragem utilizado para esta pesquisa foi a “não probabilística intencional por acessibilidade”, no qual foram considerados como amostra todas as organizações contábeis não enquadradas como profissional liberal (PL), microempresa (ME) e sociedade simples (S/S), o que resultou nas 6 (seis) maiores organizações contábeis da cidade de Bauru (SP). Esse procedimento foi adotado com o intuito de segregar as maiores organizações contábeis, pois acredita-se que elas teriam maior número de clientes obrigados a enviar o SPED aos entes fiscalizadores.

### 3.1.5 ENVIO DO QUESTIONÁRIO AOS PARTICIPANTES DA PESQUISA

Inicialmente, efetuou-se uma coleta de informações sobre as organizações contábeis participantes da pesquisa, por meio de seus próprios *sites* na *internet*, como suas características, *e-mails* e telefones dos responsáveis, entre outras. Em seguida, realizou-se o contato por telefone com todos os responsáveis dessas organizações. O objetivo dessa etapa foi de apresentar a pesquisa a esses profissionais e pedir o apoio deles para a sua realização. Essa fase foi muito importante, pois o pesquisador pode ter o contato direto com os respondentes da pesquisa, explicando alguns detalhes sobre o questionário e seu real objetivo. Também foi possível a confirmação do endereço eletrônico dos participantes da pesquisa, assegurando assim, que o envio do instrumento de pesquisa chegasse nas mãos dos reais responsáveis pelas organizações contábeis selecionadas.

De acordo com Gonçalves (2014), o envio do questionário aos pesquisados, pode ser realizado por meios eletrônicos, pelos correios ou até mesmo ser levado pessoalmente ao local que será aplicada a pesquisa. Esse estudo optou-se por utilizar o meio eletrônico (*e-mail*) por ser mais dinâmico, econômico e rápido.

Uma vez coletados e confirmados os endereços eletrônicos dos respondentes da pesquisa, e após a realização do pré-teste de validação do instrumento de pesquisa, providenciou-se o envio dos questionários via *e-mail* no dia 03 de julho de 2015, às organizações contábeis selecionadas para a realização desta pesquisa.

### 3.1.6 PROCEDIMENTOS DA COLETA DOS DADOS

Os dados para a realização desta pesquisa foram coletados a partir da aplicação de um questionário, que segundo Gonçalves (2014, p. 74), “são instrumentos de coleta de dados, preenchidos pelo pesquisado, sem a presença do investigador”. Esse instrumento foi composto por seis partes com 17 questões fechadas, no qual a **parte 1** procurou estabelecer a caracterização das organizações contábeis; a **parte 2** buscou identificar o perfil do participante da pesquisa; a **parte 3** buscou verificar se houve mudanças nas rotinas operacionais das organizações contábeis com a implantação do SPED; a **parte 4** buscou investigar quais são as maiores ameaças e oportunidades que o SPED trouxe para as organizações contábeis; a **parte 5** procurou evidenciar qual a atual importância da Tecnologia da

Informação (TI) para as organizações contábeis com a implantação do SPED; e a **parte 6** procurou investigar o posicionamento estratégico das organizações contábeis e qual a visão futura desses empresários para os seus negócios.

Pode-se destacar nessa etapa a cumplicidade e o empenho dos participantes da pesquisa em responder o questionário de forma rápida e criteriosa, pois destaca-se que houve retorno de 100% dos questionários aplicados, no qual todas as respostas foram consideradas válidas e de acordo com o objetivo proposto pelo instrumento de pesquisa. A partir dessas respostas acredita-se conseguir atingir o objetivo que fora proposto para a realização deste trabalho.

### 3.1.7 ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS

No que se refere ao tratamento dos dados coletados, estes foram tabulados em planilha de Excel e, em seguida, tratados de forma descritiva com a utilização de métodos estatísticos, no qual foram apresentados em forma de gráficos e quadros.

Segundo Gonçalves (2014, p. 123), “na evidência de fatos, prevalecem as estatísticas, os levantamentos de campo (...) e seus respectivos resultados, os quais são explicados, demonstrados e argumentados, comunicando-se as ideias a que se chegou, após a avaliação crítica do que foi encontrado”.

Utilizou-se também a técnica da escala *Likert* para analisar as questões 9 e 10 da **parte 3** do questionário aplicado, nas quais atribuíam grau de importância para cada opção, sendo 1 para a mais importante e 5 para a menos importante. Essa escala é utilizada para mensurações em que se atribui o grau de satisfação que uma pessoa tem com relação a uma determinada variável (RICHARDSON, 1985).

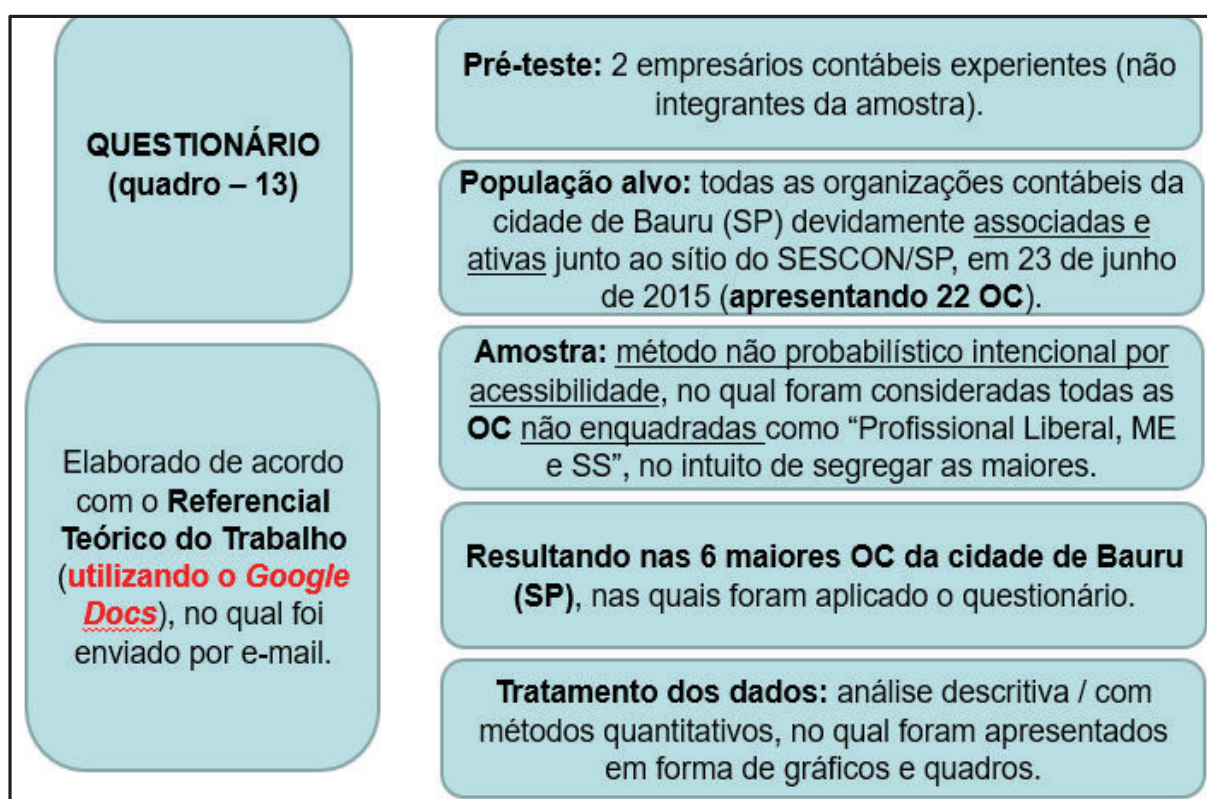
### 3.2 SÍNTESE DA METODOLOGIA APLICADA

Em síntese, realizou-se uma pesquisa de campo por meio da aplicação de um questionário, o qual foi desenvolvido utilizando-se a ferramenta *google docs* embasado nas pesquisas citadas no seu referencial teórico. Para responder o objetivo proposto da pesquisa, foram selecionadas as 6 maiores organizações contábeis da cidade de Bauru (SP) devidamente associadas e ativas junto ao sítio do SESCON - SP (Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas no Estado de São Paulo) em 23



de junho de 2015, após serem segregadas as 16 organizações enquadradas como profissional liberal (PL), microempresa (ME) e sociedade simples (S/S). Esse procedimento foi adotado com o intuito de segregar as maiores organizações contábeis para a realização da pesquisa, pois acredita-se que elas teriam maior número de clientes obrigados a enviar as obrigações que compõem o projeto SPED aos entes fiscalizadores, haja visto, que o objetivo dessa pesquisa é investigar o posicionamento estratégico das maiores organizações contábeis da cidade de Bauru (SP) com a implantação do SPED.

**FIGURA 36 – SÍNTESE DA METODOLOGIA APLICADA**



Fonte: Do autor

**Obs:** OC – Organização Contábil

Pode-se destacar, que essa fase da pesquisa, procurou instigar os investigados a exporem seus pontos de vistas sobre o assunto, no qual houve 100% de retorno dos questionários aplicados. A partir dessas respostas, acredita-se conseguir atingir os objetivos propostos para a realização deste trabalho.

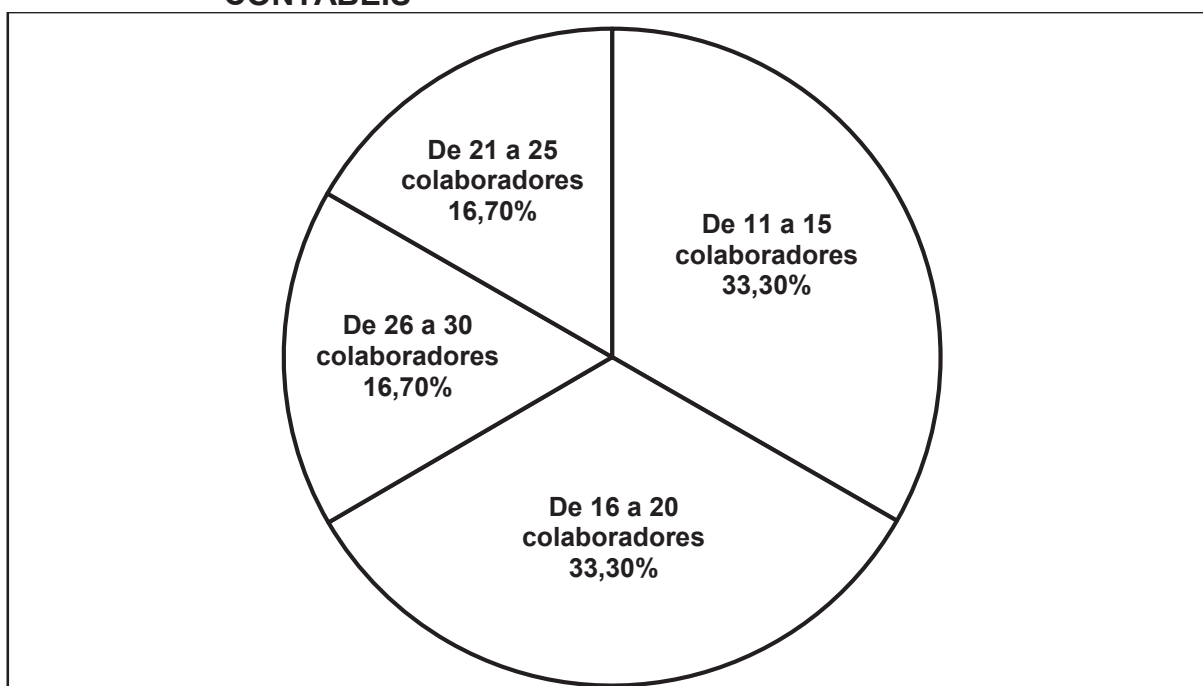
## 4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção serão apresentados e descritos os dados alcançados na pesquisa realizada, a fim de evidenciar os resultados obtidos nos questionários aplicados às organizações contábeis.

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS

Para melhor conhecer as organizações contábeis selecionadas para esta pesquisa, averiguou-se a caracterização delas, ou seja, a quantidade de colaboradores, a carteira de clientes ativos e o regime tributário dos seus clientes.

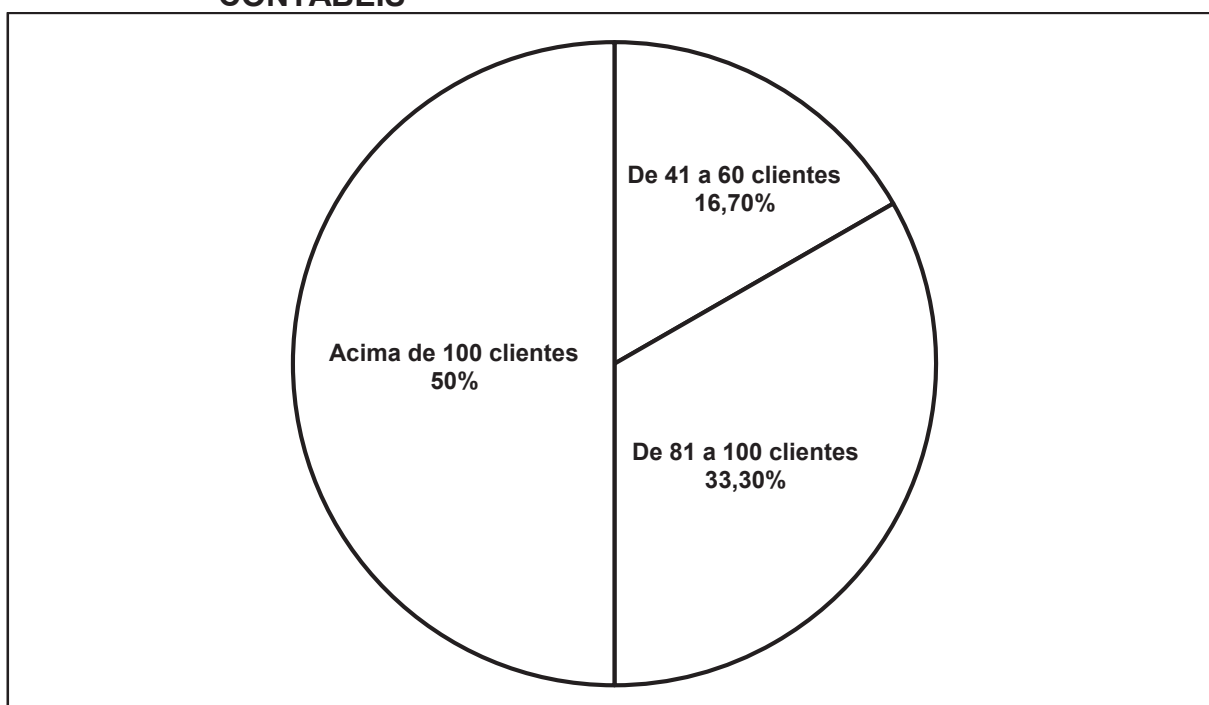
**GRÁFICO 1 – QUANTIDADE DE COLABORADORES DAS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS**



Fonte: Do autor

Observando o gráfico 1, percebe-se que das organizações contábeis que participaram da pesquisa, 33,30% tem entre 11 a 15 colaboradores; 33,30% entre 16 a 20 colaboradores; 16,70% entre 21 a 25 colaboradores; e 16,70% entre 26 a 30 colaboradores. Pode-se notar pela quantidade de colaboradores que a amostra se trata de grandes organizações contábeis, pois todas possuem um quadro acima de 10 colaboradores.

**GRÁFICO 2 – CARTEIRA DE CLIENTES ATIVOS DAS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS**



Fonte: Do autor

O gráfico 2 também evidencia que a amostra se trata de grandes organizações contábeis, pois 50% delas atendem mais de 100 clientes. Observou-se também que 33,30% possuem entre 81 a 100 clientes e 16,70% entre 41 a 60 clientes. Portanto nenhuma organização contábil que compõe a amostra possui menos de 41 clientes.

**QUADRO 14 – REGIME TRIBUTÁRIO DOS CLIENTES DAS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS**

Percentual →	0%	1 a 10%	11 a 20%	21 a 30%	31 a 40%	41 a 50%	Mais de 50%
<b>Clientes enquadrados no Simples Nacional</b>	–	–	–	–	–	50%	50%
<b>Clientes enquadrados no Lucro Presumido</b>	–	–	33,30%	16,70%	16,70%	33,30%	–
<b>Clientes enquadrados no Lucro Real</b>	–	100%	–	–	–	–	–
<b>Clientes enquadrados no Lucro Arbitrado</b>	66,70%	33,30%	–	–	–	–	–

Fonte: Do autor

No que se refere ao regime de tributação, o quadro 14 demonstra que todas as organizações contábeis participantes da pesquisa têm clientes enquadrados no Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, no qual destas duas possuem ainda, clientes no Lucro Arbitrado. A maior parte dos clientes dessas organizações contábeis estão enquadrados no Regime Tributário do Simples Nacional, sendo que 3 (três) organizações apresentam entre 41 a 50% e 3 (três) mais de 50% de seus clientes enquadrados nesse regime simplificado. Nota-se também que as 6 (seis) organizações contábeis que fazem parte da amostra possuem entre 1 a 10% de seus clientes enquadrados no Lucro Real. Esses dados contribuem para que o objetivo desse estudo seja atingido, pois esses clientes enquadrados no Lucro Real são os mais impactados no envio das obrigações acessórias ao SPED.

Identificado a quantidade de colaboradores, a carteira ativa de clientes e o regime de tributação dos clientes da amostra, criou-se uma relação entre essas variáveis, a fim de evidenciar melhor a caracterização dessas organizações contábeis.

**QUADRO 15 – RELAÇÃO ENTRE COLABORADORES X CLIENTES ATIVOS X REGIME TRIBUTÁRIO**

	<b>OC – 1</b>	<b>OC – 2</b>	<b>OC – 3</b>	<b>OC – 4</b>	<b>OC – 5</b>	<b>OC – 6</b>
<b>Quantidade de colaboradores</b>	De 11 a 15	De 11 a 15	16 a 20	De 16 a 20	21 a 25	26 a 30
<b>Clientes ativos</b>	Acima de 100	De 41 a 60	De 81 a 100	De 81 a 100	Acima de 100	Acima de 100
<b>Regime tributário dos clientes</b>	41 a 50% <b>SN</b> 41 a 50% <b>LP</b> 1 a 10% <b>LR</b>	+ de 50% <b>SN</b> 21 a 30% <b>LP</b> 1 a 10% <b>LR</b>	+ de 50% <b>SN</b> 11 a 20% <b>LP</b> 1 a 10% <b>LR</b>	41 a 50% <b>SN</b> 31 a 40% <b>LP</b> 1 a 10% <b>LR</b>	+ de 50% <b>SN</b> 11 a 20% <b>LP</b> 1 a 10% <b>LR</b> 1 a 10% <b>LA</b>	41 a 50% <b>SN</b> 41 a 50% <b>LP</b> 1 a 10% <b>LR</b> 1 a 10% <b>LA</b>

Fonte: Do autor

Obs.1 – (**OC**) Organização Contábil

Obs.2 – (**SN**) Simples Nacional; (**LP**) Lucro Presumido; (**LR**) Lucro Real; (**LA**) Lucro Arbitrado

O quadro 15 apresenta algumas particularidades estruturais entre as organizações contábeis participantes da pesquisa. Identificou-se uma relação entre a quantidade de colaboradores e a carteira de clientes ativos nas organizações que

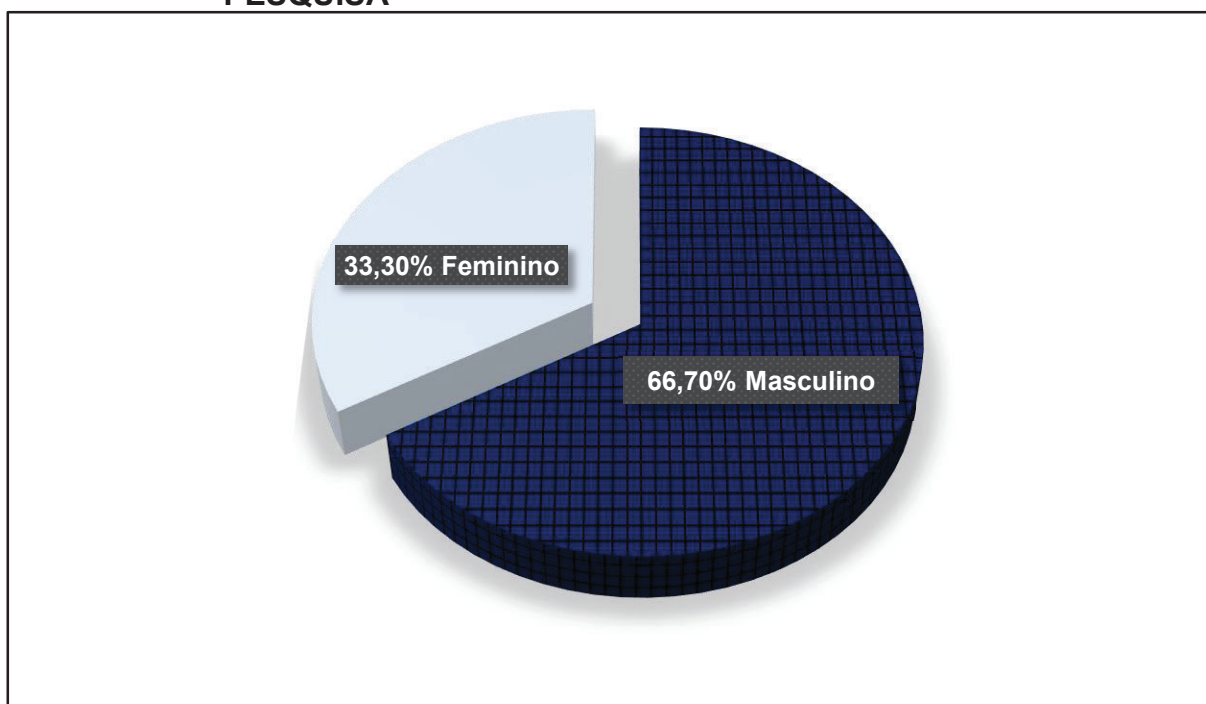
indicaram atender entre 81 a 100 clientes (**OC – 3** e **OC – 4**), no qual ambas apresentaram a mesma quantidade de colaboradores (entre 16 a 20). Também nota-se que as organizações contábeis que atendem acima de 100 clientes possuem um quadro de colaboradores entre 21 a 30 (**OC – 5** e **OC – 6**), com exceção da (**OC – 1**) que indicou ter entre 11 a 15 colaboradores. Esse fato pode estar ligado ao regime tributário dos seus clientes, ao melhor uso da tecnologia nas suas operações organizacionais ou na quantidade fidedigna que cada organização contábil tinha acima de 100 (cem) clientes.

Observou-se também que todas as organizações contábeis que compõem a amostra atendem clientes enquadrados no Simples Federal, Lucro Presumido e Lucro Real, sendo que duas destas, atendem também clientes no Lucro Arbitrado.

#### 4.2 PERFIL DOS PARTICIPANTES DA PESQUISA

Primeiramente, buscou-se verificar o sexo dos respondentes da pesquisa, neste caso a pessoa responsável pela organização contábil, no qual identificou que 66,70% da amostra são do sexo masculino e 33,30% do feminino.

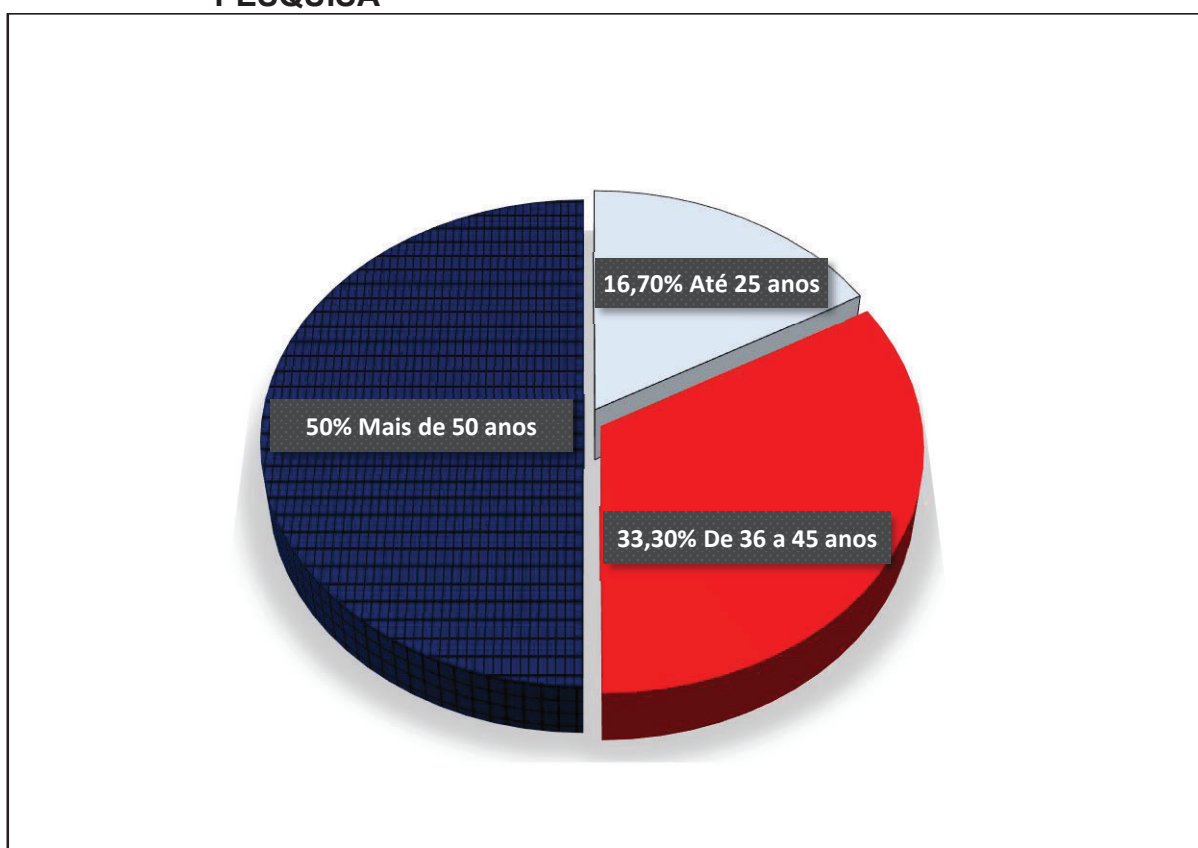
#### GRÁFICO 3 – SEXO DO EMPRESÁRIO CONTÁBIL PARTICIPANTE DA PESQUISA



Fonte: Do autor

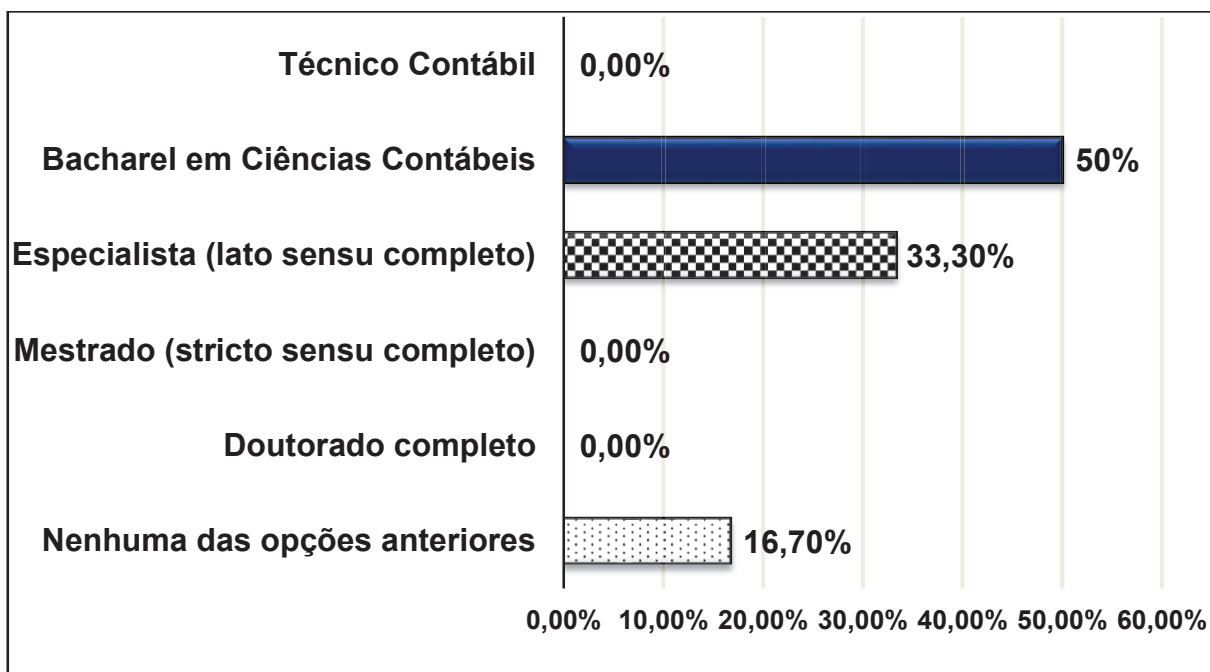
Um dado a mencionar é o fato de os homens serem maioria entre os responsáveis pelas organizações contábeis da amostra, no entanto nota-se que as mulheres cada vez mais ocupam lugar de destaque no meio contábil, pois numa amostra composta por 6 (seis) grandes organizações contábeis, 2 (duas) são de responsabilidade delas. Esta questão foi elaborada com a finalidade de delimitar o profissional contábil por sexo, contribuindo assim, para a formação do perfil desses profissionais.

**GRÁFICO 4 – FAIXA ETÁRIA DO EMPRESÁRIO CONTÁBIL PARTICIPANTE DA PESQUISA**



Fonte: Do autor

Buscou-se conhecer a faixa etária dos participantes, a fim de verificar se a amostra é composta por empresários jovens ou mais experientes. Nos dados apresentados no gráfico 4, pode-se constatar que 50% dos participantes da pesquisa têm acima de 50 anos, 33,30% entre 36 a 45 anos e 16,70% até 25 anos. Nota-se portanto, que são empresários com muita experiência nessa área, no qual já passaram por vários desafios em suas carreiras. Esse fato com certeza contribui muito para atingir o objetivo proposto para esse estudo.

**GRÁFICO 5 – GRAU DE INSTRUÇÃO DO EMPRESÁRIO CONTÁBIL**

Fonte: Do autor

O gráfico 5 demonstra que a amostra é composta por 50% de Bacharéis em Ciências Contábeis, 33,30% Especialistas e 16,70% não se encaixou em nenhuma das alternativas dadas como opção. Pode ser que essa parcela da amostra esteja ainda em processo de conclusão de seus estudos ou tenha formação em alguma outra área profissional como por exemplo Administração de Empresas, ou ainda, simplesmente ser um empreendedor que conta com o auxílio de algum contabilista experiente.

Para esta questão foi dado apenas uma opção de escolha, portanto pode ser que algum empresário que assinalou a opção de Bacharel em Ciências Contábeis, tenha também a formação de Técnico em Contabilidade, ou que respondeu ser Especialista possuir também o Bacharelado em Ciências Contábeis ou outra área profissional, pois no Brasil é obrigatório ter um curso superior completo, antes de se iniciar uma Especialização.

Após as análises, observou-se que 83,30% dos empresários contábeis que fazem parte da amostra já possuem ensino superior completo. Conhecer a formação do empresário contábil é de fundamental importância para se criar uma relação entre o seu conhecimento profissional com as dificuldades encontradas na adaptação desse

novo cenário contábil advindo com o SPED, além de ajudar na formação do seu perfil profissional.

#### QUADRO 16 – RELAÇÃO ENTRE O SEXO X FAIXA ETÁRIA X GRAU DE INSTRUÇÃO

	OC – 1	OC – 2	OC – 3	OC – 4	OC – 5	OC – 6
<b>Sexo</b>	Feminino	Masculino	Feminino	Masculino	Masculino	Masculino
<b>Faixa Etária</b>	+ de 50 anos	Até 25 anos	De 36 a 45 anos	De 36 a 45 anos	+ de 50 anos	+ de 50 anos
<b>Grau de Instrução</b>	Especialista ( <i>lato sensu</i> )	Nenhuma das opções	Bacharel em Ciências Contábeis	Bacharel em Ciências Contábeis	Bacharel em Ciências Contábeis	Especialista ( <i>lato sensu</i> )

Fonte: Do autor  
(OC) – Organização Contábil

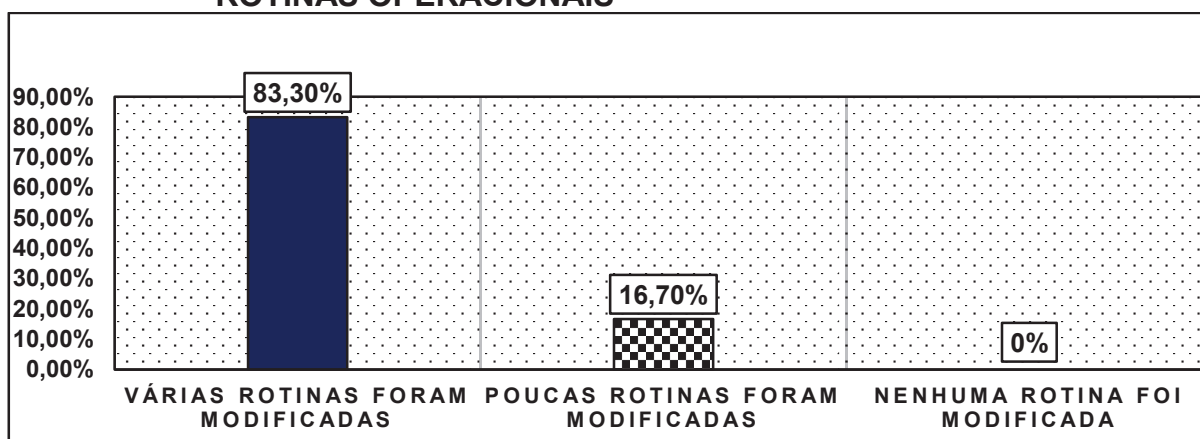
Pode-se notar no quadro 16, que 87,30% dos responsáveis pelas organizações contábeis possuem mais de 35 anos, com formação acadêmica adequada para o exercício da profissão contábil (Bacharel em Ciências Contábeis e Especialista), no qual destes, 50% têm acima de 50 anos. Portanto a amostra é composta por empresários com instrução apropriada e alto grau de experiência profissional na área.

#### 4.3 MUDANÇAS QUE OCORRERAM NAS ROTINAS DAS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS COM O SPED

Vários estudos demonstram que ocorreram mudanças ou adaptações nas estruturas e rotinas das organizações contábeis que implantaram o SPED (BONFIM, 2012; BORGES; SOARES; MARTINS, 2013; CORDEIRO, 2012; MACIEL; SOUZA, 2013; PASSOS, 2010; ROSENO, 2012). Nesse sentido, os empresários contábeis precisam suprir as suas necessidades e a de seus clientes, mantendo-se atualizado e acompanhando as mudanças rotineiras do ambiente, aplicando sempre as técnicas mais apropriadas para cada acontecimento com muita responsabilidade profissional.



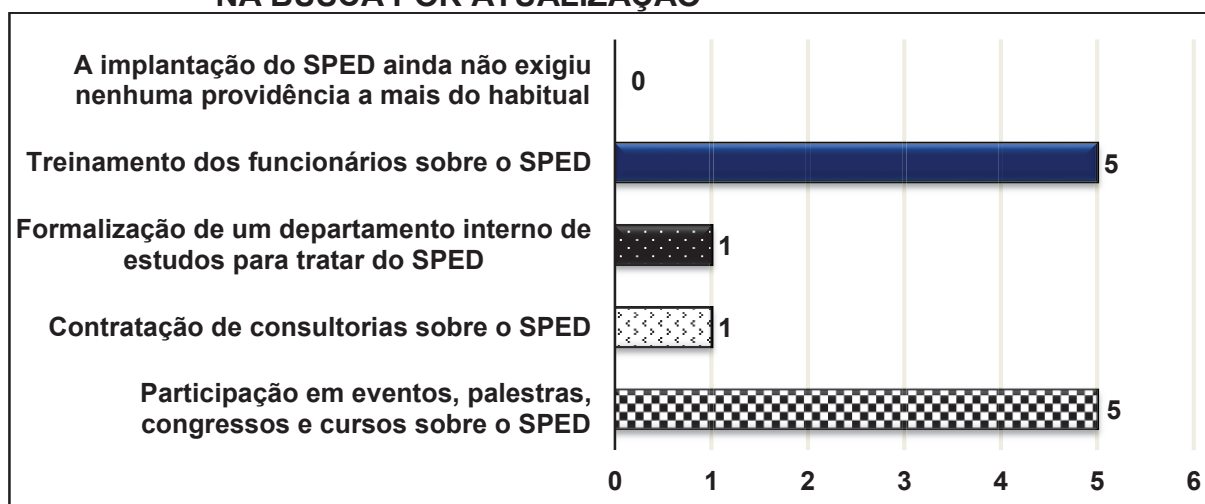
**GRÁFICO 6 – PERCEPÇÃO DO EMPRESÁRIO CONTÁBIL QUANTO AS SUAS ROTINAS OPERACIONAIS**



Fonte: Do autor

O gráfico 6 evidencia que na percepção de 83,30% dos participantes desta pesquisa, foram necessárias várias adaptações nas estruturas e rotinas operacionais nas suas organizações contábeis com a implantação do SPED. Essa afirmação corrobora com os estudos citados no referencial teórico desse trabalho, que destaca o SPED como sendo uma nova metodologia no cumprimento das obrigações acessórias transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias, no qual vem provocando grandes impactos nas rotinas operacionais das organizações contábeis. Nesse sentido, buscou-se verificar quais as principais providências tomadas pelos empresários contábeis, a fim de atender às novas necessidades de seus clientes resultantes desse novo cenário digital.

**GRÁFICO 7 – PRINCIPAIS PROVIDÊNCIAS DOS EMPRESÁRIOS CONTÁBEIS NA BUSCA POR ATUALIZAÇÃO**

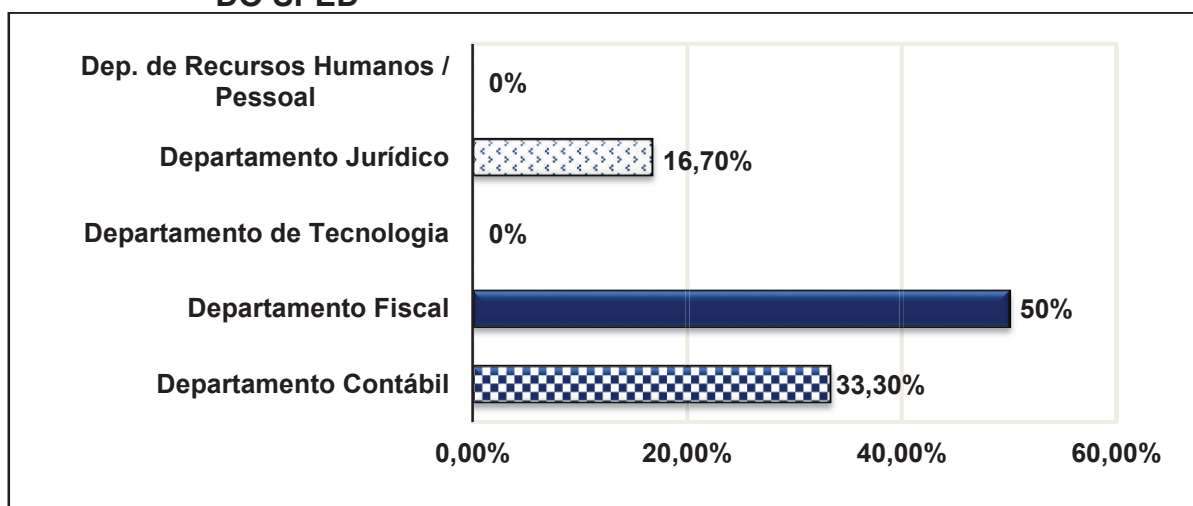


Fonte: Do autor

Neste questionamento, oportunizou-se cinco opções aos respondentes assinalarem quantas alternativas entendessem cabíveis. Assim, observou-se que as principais providências que os empresários contábeis estão tomando na busca pela informação e atualização sobre o SPED é o “Treinamento dos funcionários sobre o SPED” e a “Participação em eventos, palestras, congressos e cursos sobre o SPED”, no qual foram mencionadas cinco vezes cada uma, seguidas pela “Formalização de um departamento interno de estudos para tratar do SPED” e “Contratação de consultorias sobre o SPED”, mencionadas uma vez cada. Portanto entre as alternativas possíveis, a busca por informação e atualização das organizações contábeis sobre o SPED se dá principalmente por meio de treinamento de seus funcionários e participação em palestras, congressos e cursos sobre o SPED. Um dado a ser destacado é que nenhum empresário contábil mencionou a opção que a **“Implantação do SPED ainda não exigiu nenhuma providência a mais do habitual”**, o que vai ao encontro com os dados apresentados no gráfico 6, no qual evidencia que várias rotinas foram modificadas nas organizações contábeis com a implantação do SPED.

Constatado que realmente houve várias mudanças nas rotinas operacionais das organizações contábeis, buscou-se investigar quais foram os departamentos mais impactados com a implantação do SPED, para isso foi solicitado aos participantes que atribuíssem um grau de importância de impacto aos cinco departamentos dados como opções, sendo 1 para a mais importante e 5 para a menos importante.

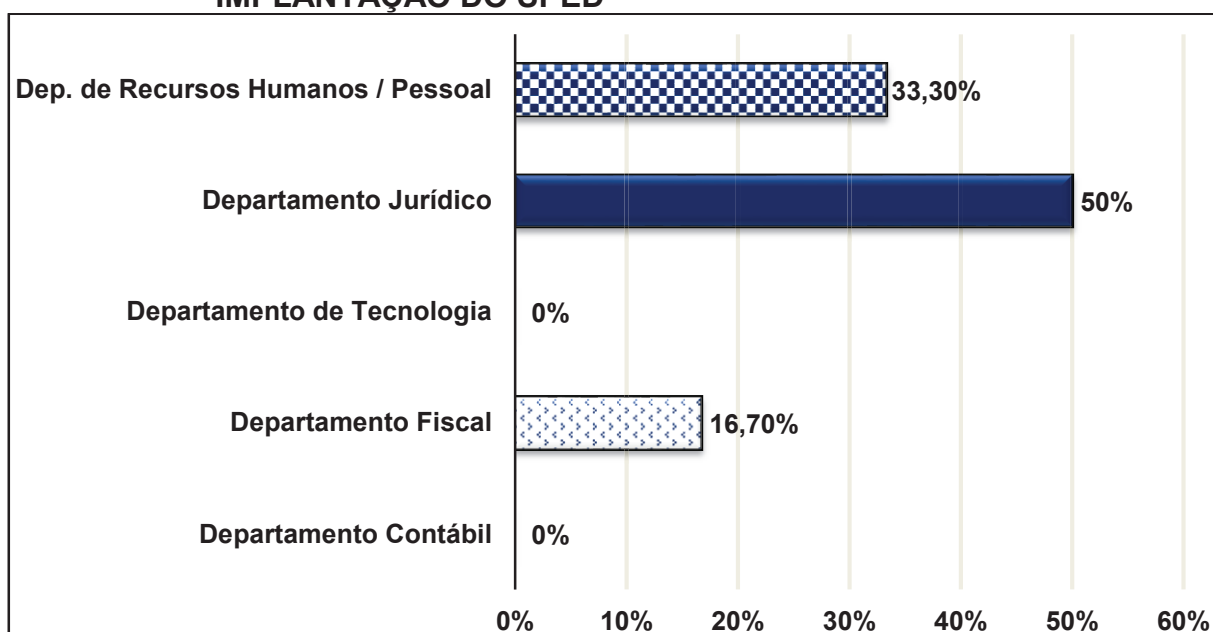
**GRÁFICO 8 – DEPARTAMENTOS MAIS IMPACTADOS COM A IMPLANTAÇÃO DO SPED**



Fonte: Do autor

Conforme dados apresentados no gráfico 8, na percepção dos empresários contábeis o departamento que vem sendo mais impactado com a implantação do SPED é o Departamento Fiscal (50%), seguido pelo Departamento Contábil (33,30%) e Departamento Jurídico (16,70%). Esses dados permitem destacar a abrangência desse projeto que vai além do Departamento Fiscal e Contábil, atingindo e influenciando outras áreas também, como o Jurídico. Outro dado a ser destacado é que o Departamento de TI não foi mencionado por nenhum dos empresários como sendo um dos mais impactados, pois vários estudos relatam a importância desse departamento para as organizações contábeis nesse atual cenário digital.

**GRÁFICO 9 – DEPARTAMENTOS MENOS IMPACTADOS COM A IMPLANTAÇÃO DO SPED**



Fonte: Do autor

O gráfico 9 evidencia na visão dos participantes da pesquisa os departamentos das organizações contábeis menos impactados com a implantação do SPED. Os departamentos menos impactados são os Departamento Jurídico (50%), seguido do Departamento de Recursos Humanos (33,30%) e Departamento Fiscal (16,70%). Numa relação com o gráfico anterior (8), pode-se perceber que o Departamento de TI não estava entre os mais impactados e conforme destacado nesse gráfico (9), também não está entre os menos impactados. Portanto cabe mencionar novamente a importância desse departamento nesse atual cenário digital, no qual se tornou item primordial para o êxito das organizações contábeis.

Pode-se afirmar então, que na percepção dos pesquisados, o Departamento Fiscal é o que vem sendo mais impactado e o Departamento Jurídico o menos impactado com a implantação do SPED nas organizações contábeis.

De acordo com os estudos realizados o sucesso do empresário contábil, nesse contexto atual, depende de alguns fatores importantes como a “qualificação e responsabilidade profissional; visão inovadora e gerencial; conhecimento em informática; capacidade de interpretar e aplicar a legislação com rapidez; habilidade em lidar com os clientes; entre outros”. Nesse sentido, os pesquisados foram questionados quanto as principais habilidades que o profissional contábil deve ter para que consiga desempenhar seu papel com responsabilidade e manter a continuidade do seu negócio diante desse novo cenário advindo com o SPED.

**QUADRO 17 – PRINCIPAIS HABILIDADES QUE O PROFISSIONAL CONTÁBIL DEVE TER DIANTE DO SPED**

		MAIS IMPORTANTE			MENOS IMPORTANTE	
Grau de importância		1	2	3	4	5
<b>HABILIDADES PROFISSIONAIS</b>	<b>Qualificação e responsabilidade profissional</b>	5	1	–	–	–
	<b>Visão inovadora e gerencial</b>	–	2	2	1	1
	<b>Conhecimento em informática e capacidade para lidar com suas inovações</b>	–	1	4	1	–
	<b>Capacidade de interpretar e aplicar a legislação com rapidez</b>	1	2	–	3	–
	<b>Habilidade em lidar com os clientes (parceria com os clientes)</b>	–	–	–	1	5

Fonte: Do autor

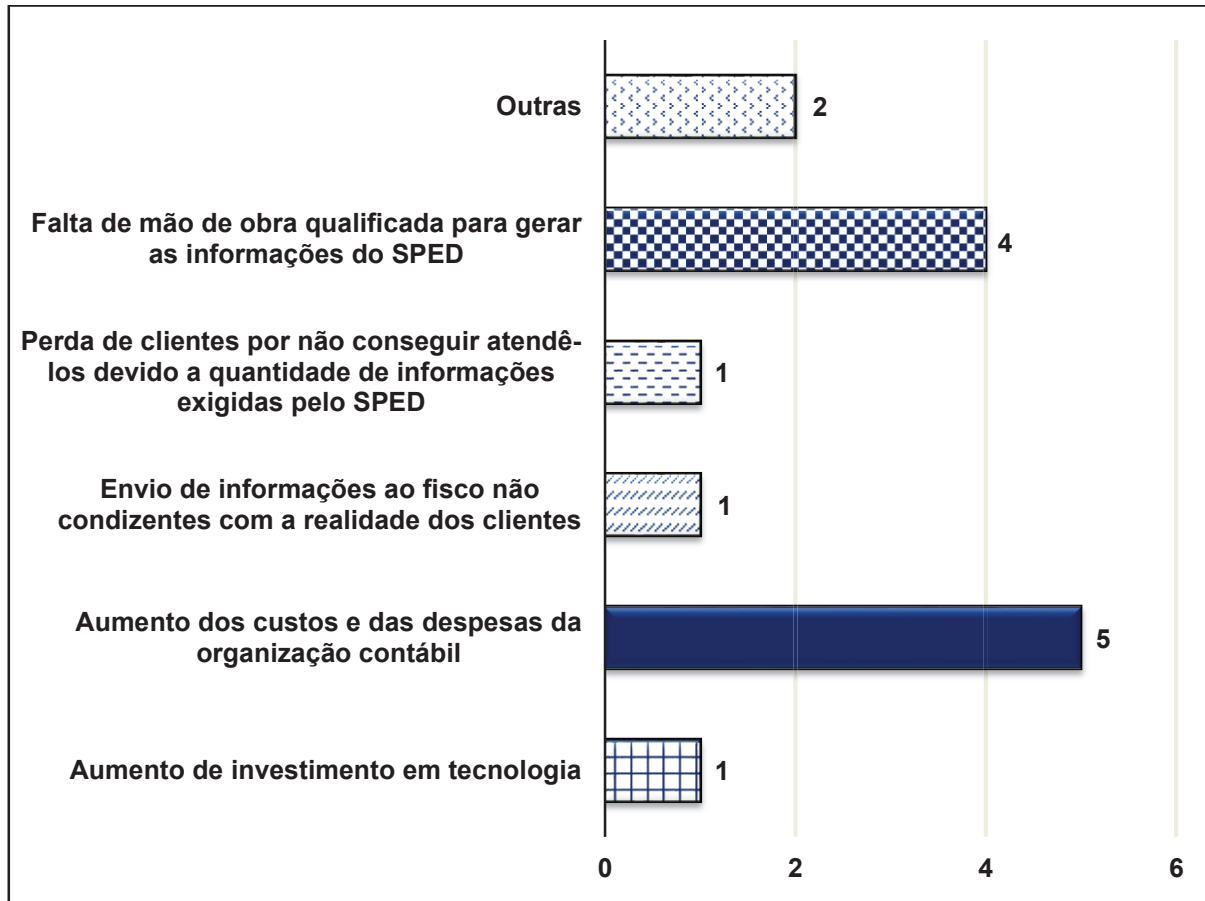
Para 87,30% dos empresários contábeis participantes da pesquisa, a “Qualificação e responsabilidade profissional” é a habilidade mais importante que o profissional da contabilidade deve exercer nessa atual conjuntura. Observou-se ainda, que a habilidade menos importante para 87,30% da amostra é a “Habilidade de lidar

com os clientes (parceria com os clientes)”. Nesse sentido, infere-se que a prestação de serviços com qualidade e responsabilidade profissional já preencha a satisfação, confiança e lealdade dos clientes.

#### 4.4 AMEAÇAS E OPORTUNIDADES QUE O SPED TROUXE PARA AS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS

As ameaças e oportunidades com a implantação do SPED nas organizações contábeis também foram foco desta pesquisa. No que se refere às ameaças, foram apresentadas sete alternativas de escolha aos pesquisados (Aumento de investimento em tecnologia; Aumento dos custos e das despesas da organização contábil; Envio de informações ao fisco não condizentes com a realidade dos clientes; Perda de clientes por não conseguir atendê-los devido a quantidade de informações exigidas pelo SPED; Falta de mão-de-obra qualificada para gerar as informações do SPED; Outras), com a possibilidade de assinalar mais de uma alternativa.

**GRÁFICO 10 – MAIORES AMEAÇAS PARA AS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS COM O SPED**

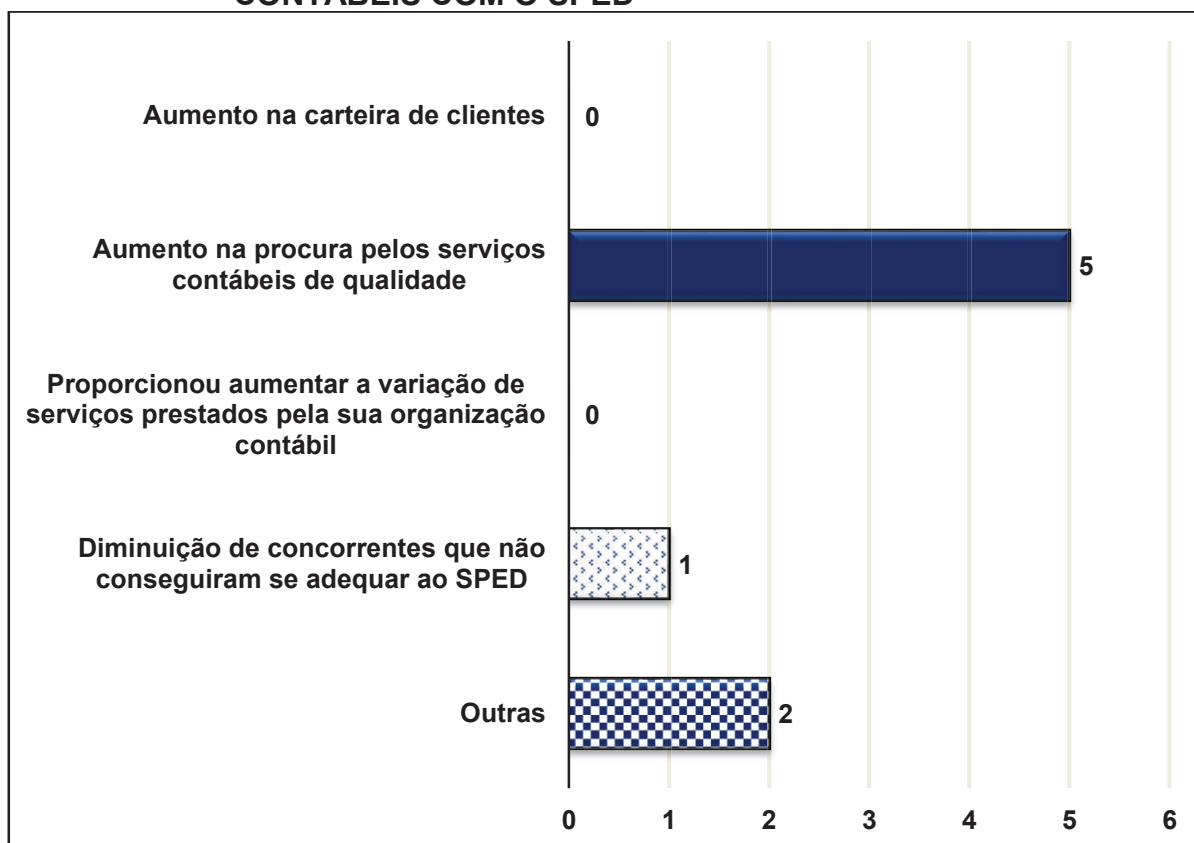


Fonte: Do autor

O gráfico 10 demonstra que na percepção dos empresários contábeis a maior ameaça que o SPED vem provocando nas organizações contábeis é o “Aumento dos custos e das despesas” mencionada cinco vezes, seguida pela “Falta de mão de obra qualificada para gerar as informações do SPED” assinalada quatro vezes. Nota-se portanto, que a preocupação dos pesquisados é com o aumento dos custos e das despesas que a implantação do SPED vem provocando, além da falta de qualificação profissional nas gerações das informações que são enviadas ao fisco por meio do SPED.

Foram verificadas ainda, quais as maiores oportunidades que ocorreram nas organizações contábeis com a implantação do SPED, no qual também foi permitido aos pesquisados assinalarem quantas opções forem necessárias. Nesse sentido, foram apresentadas cinco alternativas de escolha (Aumento na carteira de clientes; Aumento na procura pelos serviços contábeis de qualidade; Proporcionou aumentar a variação de serviços prestados pela sua organização contábil; Diminuição de concorrentes que não conseguiram se adequar ao SPED; Outras).

**GRÁFICO 11 – MAIORES OPORTUNIDADES PARA AS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS COM O SPED**



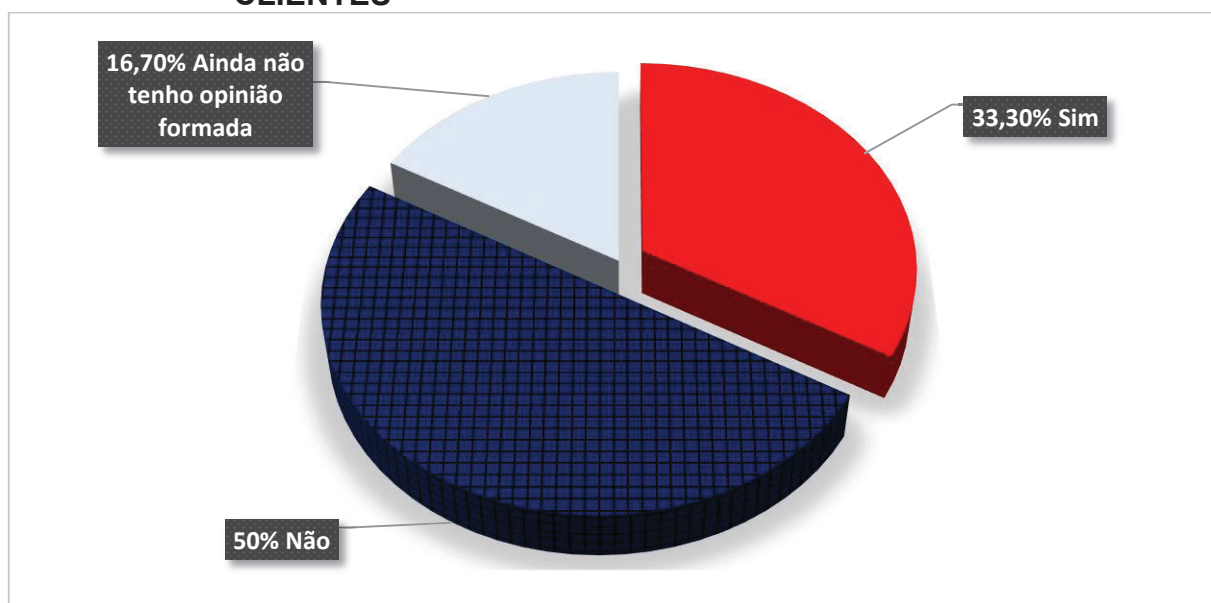
Fonte: Do autor

O gráfico 11 evidencia que na percepção dos empresários contábeis a maior oportunidade que o SPED trouxe para as organizações contábeis foi o “Aumento na procura pelos serviços contábeis de qualidade”, mencionada cinco vezes.

Relacionando essa resposta do gráfico (11) com a do quadro (17), que tratou da principal habilidade que o profissional contábil deve ter diante do SPED, percebe-se, que os pesquisados estão atentos com essa nova demanda dos clientes, pois 87,30% deles responderam que a “Qualificação e responsabilidade profissional” é a habilidade mais importante para o êxito do negócio.

Nesse sentido, buscou-se investigar se o SPED permitiu a valorização quanto aos honorários cobrados de seus clientes, já que aumentou as exigências dos clientes por serviços com maior qualidade e responsabilidade. Essa questão teve como objetivo avaliar se houve valorização do profissional contábil com a implantação do SPED.

#### GRÁFICO 12 – VALORIZAÇÃO DOS HONORÁRIOS COBRADOS DOS CLIENTES



Fonte: Do autor

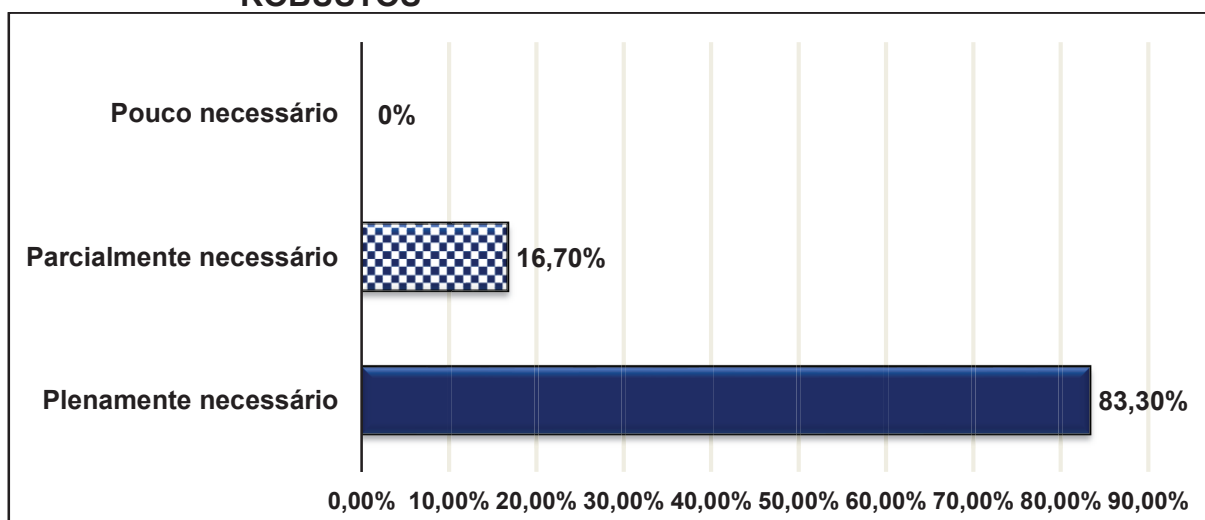
Analisando os dados do gráfico 12, observou-se que para 50% dos pesquisados, não houve valorização dos honorários contábeis cobrados dos clientes com a implantação do SPED, já 33,30% disseram que houve valorização e 16,70% declararam ainda não ter opinião formada sobre o assunto.

Realizando uma relação entre esses dados apresentados no gráfico (12) com os dos quadros (15) e (16), os empresários contábeis que responderam “não houve valorização” e “ainda não tenho opinião formada” sobre a valorização dos honorários cobrados dos clientes, correspondem a 66,70% da amostra, no qual destes 50% têm acima de 50 anos e possuem mais de 100 clientes, e 16,70% tem entre 36 a 45 anos com uma clientela entre 81 a 100 clientes. Infere-se que na visão dos empresários mais experientes e com maior número de clientes, não vem ocorrendo a valorização dos seus serviços prestados. Já os empresários mais jovens que possuem um menor número de clientes vêm percebendo uma valorização nos seus honorários cobrados. Fato esse que pode estar atrelado ao atendimento de clientes mais exigentes por qualidade dos serviços prestados, e, por isso aceitam pagar mensalidades mais altas.

#### 4.5 ATUAL IMPORTÂNCIA DA TI PARA AS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS

A contabilidade vem passando por constantes evoluções ao longo do tempo e um dos fatores que tem contribuído para essas mudanças é o avanço da Tecnologia da Informação. Com seu desenvolvimento, a TI ocupou um importante espaço nas rotinas contábeis. Nesse sentido, foi perguntado aos pesquisados se o “investimento em sistemas contábeis robustos” que auxiliam o trabalho dos profissionais contábeis na geração das informações e envio dos arquivos ao SPED é: “Plenamente necessário”, “Parcialmente necessário” ou “Pouco necessário”.

**GRÁFICO 13 – NECESSIDADE DE INVESTIMENTOS EM SISTEMAS CONTÁBEIS ROBUSTOS**

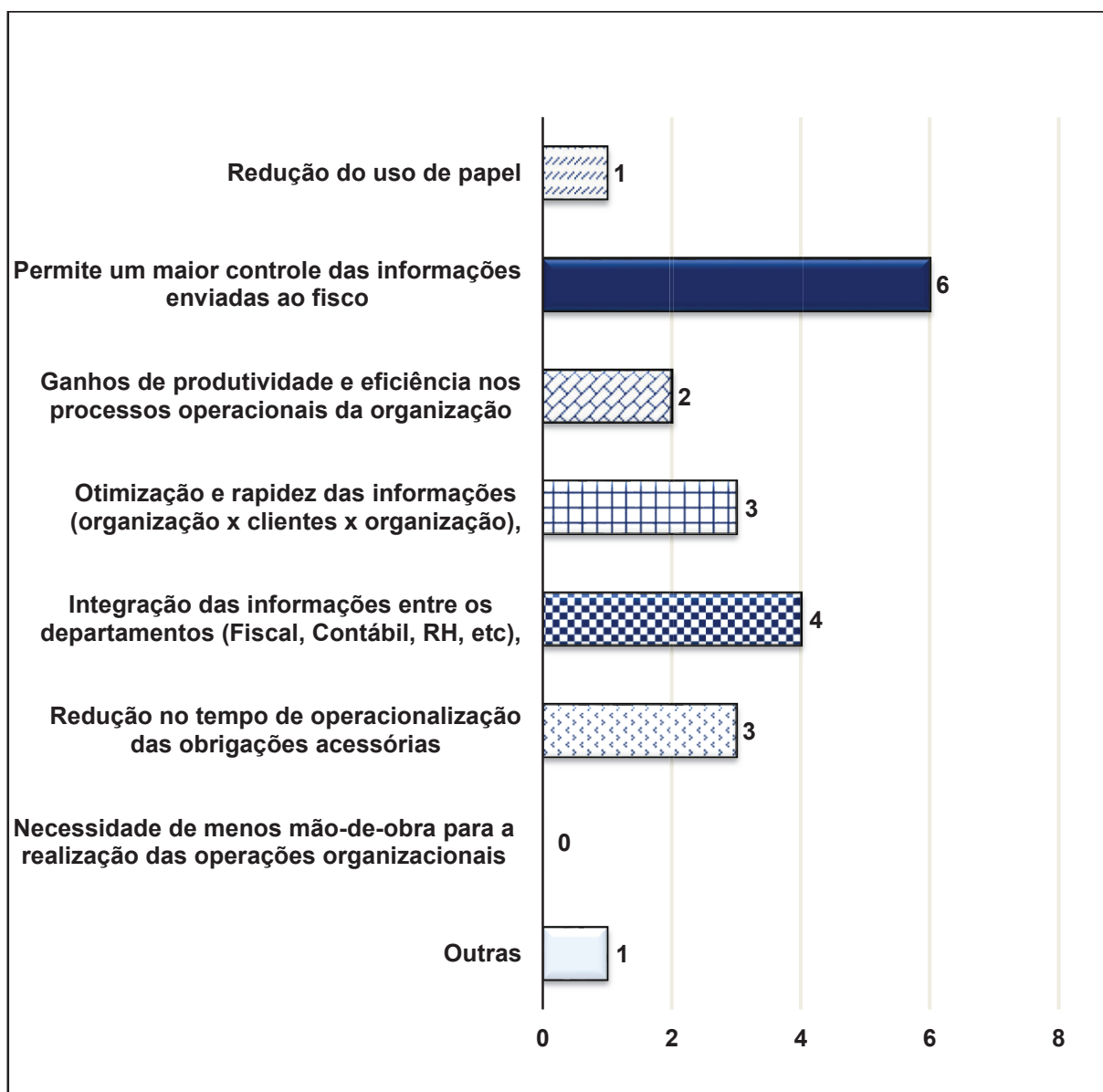


Fonte: Do autor



O gráfico 13 evidencia que na percepção de 83,30% dos empresários contábeis participantes da pesquisa, o investimento em sistemas contábeis robustos é “**Plenamente necessário**”. Essa resposta corrobora com os estudos apresentados no referencial teórico desse trabalho, que ressaltam a atual importância da TI para os sistemas contábeis.

**GRÁFICO 14 – PRINCIPAIS VANTAGENS PROPORCIONADAS PELA TI**



Fonte: Do autor

O gráfico 14 demonstra as principais vantagens proporcionadas pela TI nas operações contábeis. Oportunizou-se aos pesquisados assinalarem quantas opções fossem necessárias nesta questão. Portanto na visão dos empresários contábeis, a

maior vantagem proporcionada pela TI é que ela “Permite um maior controle das informações enviadas ao fisco” assinalada seis vezes, seguida pela “Integração das informações entre os departamentos (Fiscal, Contábil, RH, etc)” quatro vezes, “Otimização e rapidez das informações (organização x clientes x organização) e Redução no tempo de operacionalização das obrigações acessórias” três vezes, “Ganhos de produtividade e eficiência nos processos operacionais da organização” duas vezes.

Um dado a ser destacado é que nenhum pesquisado assinalou a opção que a TI proporcionou redução de mão de obra na realização das operações organizacionais, o que vai de encontro com vários estudos que demonstram que a tecnologia agiliza os processos operacionais das organizações, otimizando assim, a necessidade de recursos humanos para desempenhá-los.

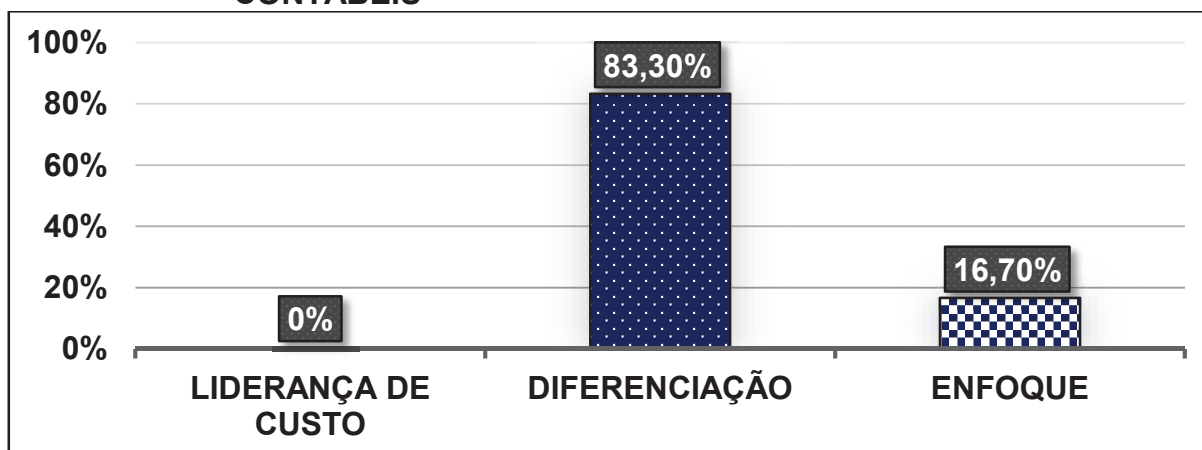
#### 4.6 POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO E VISÃO FUTURA DOS EMPRESÁRIOS CONTÁBEIS COM O SPED

Porter (2004), conceitua de “estratégias genéricas” as três formas da empresa criar uma posição defensiva perante a concorrência e se destacar no mercado. Elas são em síntese: ter um custo mais baixo, possibilitando assim ter um preço menor e consequentemente maior número de clientes (liderança de custo total); diferenciar seus serviços, no qual permite agregar mais valor no seu preço, baseado nas tecnologias superiores (diferenciação) e focar em um segmento específico de clientes (enfoque).

Diante do exposto, foi perguntado aos empresários contábeis qual “posicionamento estratégico” que a sua organização contábil está adotando com a implantação do SPED? Foi dado as seguintes opções de respostas: **(Liderança de custo)** – otimização dos custos (tecnológicos, humanos, físicos, etc), conseguindo assim, cobrar menores mensalidades dos clientes; **(Diferenciação)** – diferenciação nos serviços prestados (maior qualidade nos serviços prestados e investimentos na sua estrutura organizacional) oferecendo serviços com benefícios superiores aos dos concorrentes, no qual lhe proporciona condições diferenciadas na cobrança das mensalidades dos seus clientes; e **(Enfoque)** – se especializando em um determinado serviço e focando nele (segmentação dos clientes), ou seja, visa atender somente

clientes específicos. Ex. atender somente clientes do Simples Federal / ou somente clientes do Lucro Presumido / e / ou do Lucro Real.

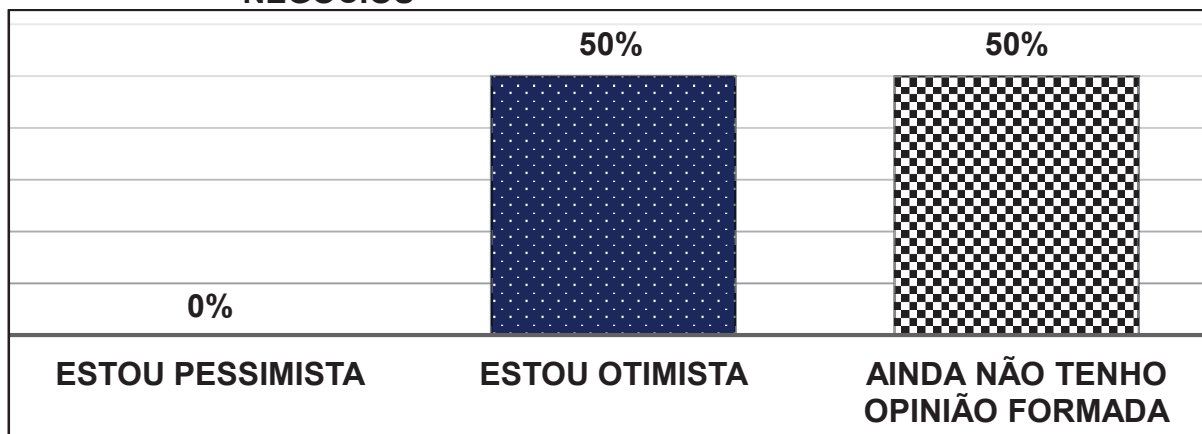
**GRÁFICO 15 – POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO DAS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS**



Fonte: Do autor

Pode-se notar no gráfico 15, que 83,30% dos participantes optaram pela estratégia genérica de **Diferenciação**, ou seja, se posicionaram visando prestar serviços com maior qualidade e investir na sua estrutura organizacional, procurando oferecer benefícios superiores aos dos concorrentes. Esses dados correlacionados com os do quadro (17) e gráfico (11), infere-se que esses empresários contábeis estão enxergando uma oportunidade para os seus negócios (prestar serviços com maior qualidade e responsabilidade possível), no qual estão buscando se adaptarem rapidamente nesse atual cenário.

**GRÁFICO 16 – VISÃO FUTURA DOS EMPRESÁRIOS CONTÁBEIS PARA SEUS NEGÓCIOS**



Fonte: Do autor

O gráfico 16 apresenta uma divisão na visão dos empresários contábeis, pois 50% estão otimistas com esse novo cenário advindo com o SPED e 50% ainda não têm opinião formada sobre o assunto, porém nota-se que nenhum dos participantes se posicionou de forma pessimista. Portanto pode-se destacar que os empresários contábeis mais uma vez partirão para a batalha, buscando vencer mais esse desafio que a classe contábil vem passando com a implantação do SPED.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A realização deste estudo deve-se ao interesse do pesquisador em investigar o posicionamento atual das organizações contábeis com a implantação do SPED. Para obter as respostas a essas indagações, foi elaborado um questionário composto por 17 questões fechadas. A aplicação deste questionário teve como objetivo investigar e descrever os desafios enfrentados pelas organizações contábeis com a implantação do SPED, a fim de identificar se esses profissionais estão vendo esse novo cenário como uma ameaça ou como uma oportunidade para seus negócios.

A contabilidade vem passando por constantes evoluções ao longo do tempo e um dos fatores que tem contribuído para essas mudanças é o avanço da Tecnologia da Informação, uma vez que o principal objetivo da contabilidade é fornecer informações úteis aos seus usuários para a tomada de decisões. A modernidade tecnológica está cada vez mais presente em todas as áreas da sociedade, trazendo inovações e mudanças de paradigmas. Não é diferente na área contábil, que provocou uma profunda alteração na postura do profissional contábil no exercício da sua profissão. Essa nova dinâmica atingiu em cheio as organizações contábeis que atualmente estão passando pelo processo de transição da era do papel para a digital, no qual o “posicionamento” correto do profissional contábil frente a essa atual conjuntura pode ser determinante para o sucesso do seu negócio, pois conhecendo os desafios e as oportunidades trazidas pela contabilidade digital, pode levá-lo a escolher os melhores caminhos a serem percorridos na busca dos seus objetivos. Portanto pode-se dizer que só conseguirão crescer e progredir as organizações contábeis que conseguirem ajustar-se o mais rápido possível nesse atual cenário de mudanças e adaptações que afetam praticamente todas as empresas com surpreendente rapidez, pois quanto mais evoluem os sistemas de prestação de serviços, quanto maior for o grau de concorrência no mercado, maior eficiência e eficácia os clientes esperam receber dos seus fornecedores. Neste prisma é dada ênfase as estratégias que esses profissionais estão adotando no intuito de vencer mais esses desafios. Por isso surgiu a necessidade de se investigar qual o **posicionamento estratégico das organizações contábeis com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED.**

Esse estudo demonstrou três formas das empresas criarem uma posição estratégica perante a concorrência e se destacarem no mercado com a implantação

do projeto SPED pelo Governo Federal, no qual cada organização contábil deve identificar qual delas é a mais adequada a sua competência e ao seu perfil de trabalho. Algumas organizações contábeis podem ganhar muito espaço no mercado atuando com a estratégia de otimização dos seus custos, vendendo produtos ou serviços básicos com preços menores que os seus concorrentes, no qual chamam a atenção de públicos específicos que estão atrás apenas de economia (liderança de custo total). Outra forma de se firmar no mercado é através da diferenciação dos seus serviços prestados, que ao contrário da anterior, a empresa cria diferenciais que chamam a atenção de um público mais exigente e disposto a pagar mais pela distinção desses serviços prestados, pois permite agregar mais valor no seu preço, baseado na qualidade da informação e nas tecnologias superiores (diferenciação). As empresas também podem criar um posicionamento estratégico de atender um segmento específico de clientes, ou seja, especializar-se em um determinado serviço e focar nele, segmentando os clientes que a organização pretende oferecer seus trabalhos, por ex.: atender somente clientes do Simples Federal (enfoque).

Os resultados demonstraram que 83,30% das organizações contábeis participantes da pesquisa optaram pela estratégia genérica de “**Diferenciação**”, ou seja, se posicionaram visando prestar serviços com maior qualidade e investir nas suas estruturas organizacionais, procurando oferecer benefícios superiores aos dos concorrentes. O gráfico 16 apresentou que 50% dos pesquisados estão otimistas com esse novo cenário advindo com o SPED e 50% ainda não têm opinião formada sobre o assunto, porém nota-se que nenhum dos participantes se posicionou de forma pessimista. Pode-se destacar então, que os empresários contábeis mais uma vez partirão para a batalha, no intuito de vencer mais esses desafios que a classe contábil vem passando com a implantação do SPED.

Portanto seja qual for o tamanho, os recursos disponíveis, ou o segmento de atuação da organização contábil, é preciso **posicionar-se** e criar um diferencial, algo que se destaque dos demais concorrentes, ou seja, para se conseguir um posicionamento estratégico eficaz é preciso não seguir os concorrentes e sim inovar.

A limitação desta pesquisa está na metodologia utilizada, no qual os resultados obtidos só têm validade para a amostra pesquisada, não podendo serem generalizados.

Recomenda-se, para futuros trabalhos, quanto ao tema aqui abordado, a aplicação deste estudo em outras regiões do estado de SP ou do Brasil, a fim de

investigar o posicionamento estratégico dessas organizações contábeis com a implantação do SPED. Outro tema que poderia ser explorado é se as organizações contábeis estão realmente preparadas para as constantes inovações do projeto SPED.

## REFERÊNCIAS

ACKOFF, R. L. **Planejamento empresarial**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1975.

ALAVI, M.; LEIDNER, D. E. Review: knowledge management and knowledge management systems: conceptual foundations and research issues. **MIS Quarterly**, Minneapolis, v. 25, n. 1, p. 107-136, Mar. 2001. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/218141939/fulltextPDF/AC0371387484040PQ/4?accountid=34586>>. Acesso em: 27 jan. 2015.

ALBERTIN, A. L. Valor estratégico dos projetos de tecnologia de informação. **RAE - Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 41, n. 3, jul./set. 2001. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rae/v41n3/v41n3a05.pdf>>. Acesso em: 23 jan. 2015.

AMAZONAS (Estado). Secretaria de Estado da Fazenda. **NFC-e: nota fiscal de consumidor eletrônica: perguntas e respostas**. 2014. Disponível em: <<http://portalnfce.sefaz.am.gov.br/wp-content/uploads/2014/10/nfc-e-perguntas-e-respostas-sefaz-am-versao-2.0.pdf>>. Acesso em: 11 jan. 2015.

ANSOFF, H. I. **Estratégia empresarial**. São Paulo: MacGraw-Hill do Brasil, 1977.

\_\_\_\_\_. **Do planejamento estratégico à administração estratégica**. São Paulo: Atlas, 1990.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS – ABRASF. 2012. **Modelo e conceitual (NFS-e)**. Disponível em: <[http://www.abrasf.org.br/arquivos/files/NFSE-NACIONAL\\_Modelo\\_Conceitual%20versao%202-02.pdf](http://www.abrasf.org.br/arquivos/files/NFSE-NACIONAL_Modelo_Conceitual%20versao%202-02.pdf)>. Acesso em: 11 jan. 2015.

ATZ, F. **A contribuição dos sistemas de informação para a estruturação do planejamento estratégico, sob a perspectiva das cinco forças de Porter**. 2009. 172 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, São Leopoldo, 2009. Disponível em: <<http://biblioteca.asav.org.br/vinculos/tede/FernandoAtzContabeis.pdf>>. Acesso em: 29 maio 2015.

AYRES, R. M.; SZUSTER, N. Pis/Pasep, Cofins e EFD-Contribuições: aplicação da legislação na contabilidade tributária – percepção de especialistas em tributos. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, São Paulo, v. 5, n. 2, p. 222-255,



2012. Disponível em: <<http://asaaccounting.info/asaa/article/view/102/66>>. Acesso em: 08 jan. 2015.

AZEVEDO, O. R.; MARIANO, P. A. **SPED**: sistema público de escrituração digital. 6. ed. São Paulo: IOB Folhamatic, 2014.

BALARINE, O. F. O. Tecnologia da informação como vantagem competitiva. **RAE-eletrônica**, São Paulo, v. 1, n. 1, jan./jun. 2002. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/raeel/v1n1/v1n1a05>>. Acesso em: 22 jan. 2015.

BALDISSERA, N.; STEDILE, D. A. S. Internalização do EFD-Contribuições nos clientes de um escritório contábil. In: SEMINÁRIO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 5., 2012, Serra Gaúcha. **Anais eletrônicos...**, v. 3, n. 2, 2012. Disponível em: <<http://ojs.fsg.br/index.php/anaiscontabeis/article/view/297/291>>. Acesso em: 20 jan. 2015.

BALLMANN, G. **Contribuição de sistemas de informações que incluem conceitos de business intelligence na percepção de gestores**. 2005. 98 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Universidade Regional de Blumenau – FURB, Blumenau, 2005. Disponível em: <[http://www.bc.furb.br/docs/TE/2005/311320\\_1\\_1.pdf](http://www.bc.furb.br/docs/TE/2005/311320_1_1.pdf)>. Acesso em: 26 jan. 2015.

BARBOSA, C. G. **EFD-contribuições** – qual a importância da comunicação entre o setor contábil e a da tecnologia da informação para a geração do arquivo digital. 2012. 59 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma, 2012. Disponível em: <<http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/1703/1/Carlos%20Garcia%20Barbosa%20.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2015.

BARNEY, J. Firm resources and sustained competitive advantage. **Journal of Management**, Thousand Oaks, v. 17, n. 1, p. 99-120, 1991. Disponível em: <<http://www3.uma.pt/filipejmsousa/ge/Barney,%201991.pdf>>. Acesso em: 04 jan. 2015.

BERTUCCI, J. L. O. Ambiente, estratégia e performance organizacional no setor industrial e de serviços. **Revista de Administração de Empresas – RAE**, São Paulo, v. 45, n. 3, p. 10-24, jul./set. 2005. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_pdf&pid=S0034-75902005000300002&lng=en&nrm=iso&tlng=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_pdf&pid=S0034-75902005000300002&lng=en&nrm=iso&tlng=pt)>. Acesso em: 28 jan. 2015.

BONFIM, D. P. et al. Nota fiscal eletrônica: uma mudança de paradigma sob a perspectiva do fisco estadual. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 12, n. 21, p. 17-28, 1º semestre, 2012. Disponível em: <<http://www.seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/23246/pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2015.

BORGES, C. F.; SOARES, B. A.; MARTINS, V. F. Sistema público de escrituração digital – SPED. **Revista Científica Linkania Master**, Uberlândia, v. 1, n. 7, set./dez. 2013. Disponível em: <<http://linkania.org/master/article/view/139/98>>. Acesso em: 09 jan. 2015.

BOWMAN, B. J. Building knowledge management systems. **Information Systems Management**, Hudson, NY, v. 19, n. 3, p. 32-40, 2002. Disponível em: <<http://scholar.google.com.br/scholar?hl=pt-BR&q=Building+knowledge+management+systems&btnG=&lr=>>>. Acesso em: 27 jan. 2015.

BRASIL. MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO – PAC. 2007-2010. **Programa de aceleração do crescimento**. Disponível em: <<http://www.pac.gov.br/sobre-o-pac>>. Acesso em: 29 jan. 2015.

BRASIL. MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO - MTE. **Dados da Rais – 2014**. Disponível em: <<http://acesso.mte.gov.br/portal-pdet/>>. Acesso em: 07 jan. 2016.

BRASIL. Portal do eSocial. 2015a. **Apresentação e conceitos do eSocial**. Disponível em: <<http://www.esocial.gov.br/>>. Acesso em: 05 jun. 2015.

BRASIL. Portal do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED. 2015b. **Apresentação, conceitos, projetos, histórico, premissas, objetivos e parceiros do SPED**. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 10 jan. 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 28 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória n. 2.158-35**, de 24 de agosto de 2001a. Altera a legislação das contribuições para a seguridade social - Cofins, para os programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público - Pis/Pasep e do imposto sobre a renda, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/mp2158-35.htm>>. Acesso em: 03 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória n. 2.200-2**, de 24 de agosto de 2001b. Institui a Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, transforma o Instituto Nacional de Tecnologia da Informação em autarquia, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas\\_2001/2200-2.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2001/2200-2.htm)>. Acesso em: 01 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 116**, de 31 de julho de 2003a. Dispõe sobre o imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos municípios e do distrito federal, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em: 11 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional n. 42**, de 19 de dezembro de 2003b. Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Emendas/emenda0422003.htm>>. Acesso em: 27 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Protocolo de Cooperação ENAT n. 2/2005 – II ENAT**, de 27 de agosto de 2005a. Protocolo de cooperação que entre si celebram a união, por intermédio da receita federal do Brasil, os estados e o distrito federal, por intermédio de suas secretarias de fazenda, finanças, receita ou tributação, e os municípios, objetivando o desenvolvimento do sistema público de escrituração digital que atenda aos interesses das administrações tributárias. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RecomendacoesCGSN/Protocolos/2005/protocolo2.htm>>. Acesso em: 28 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Protocolo de Cooperação ENAT n. 3/2005 – II ENAT**, de 27 de agosto de 2005b. Protocolo de cooperação que entre si celebram a união, por intermédio da receita federal do Brasil, os estados e o distrito federal, por intermédio de suas secretarias de fazenda, finanças, receita ou tributação, e os municípios, objetivando a implantação da nota fiscal eletrônica, integrante do sistema público de escrituração digital. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RecomendacoesCGSN/Protocolos/2005/protocolo3.htm>>. Acesso em: 28 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Ajuste Sinief n. 07**, de 30 de setembro de 2005c. Institui a nota fiscal eletrônica e o documento auxiliar da nota fiscal eletrônica. Disponível em: <[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2005/AJ\\_007\\_05.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2005/AJ_007_05.htm)>. Acesso em: 09 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Protocolo de Cooperação ENAT n. 1/2006 – III ENAT**, de 10 de novembro de 2006a. Protocolo de cooperação que entre si celebram a união, por intermédio da secretaria da receita federal e da secretaria da receita previdenciária, os estados e o distrito federal, por intermédio de suas secretarias de fazenda, finanças, receita ou tributação, e os municípios, objetivando a implantação da nota fiscal de serviços

eletrônica (NF-e). Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RecomendacoesCGSN/Protocolos/2006/protocolo1.htm>>. Acesso em: 10 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Protocolo de Cooperação ENAT n. 3/2006 – III ENAT**, de 10 de novembro de 2006b. Protocolo de cooperação que entre si celebram a união, por intermédio da secretaria da receita federal, os estados e o distrito federal, por intermédio de suas secretarias de fazenda, finanças, receita ou tributação, e os municípios, objetivando a implantação do conhecimento de transporte eletrônico (CT-e). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RecomendacoesCGSN/Protocolos/2006/protocolo3.htm>>. Acesso em: 12 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Convênio ICMS n. 143**, de 15 de novembro de 2006c. Institui a Escrituração Fiscal Digital – EFD. Disponível em:

<[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/2006/CV143\\_06.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/2006/CV143_06.htm)>. Acesso em: 28 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Ato Cotepe/ICMS n. 82**, de 12 de dezembro de 2006d. Dispõe sobre as especificações técnicas para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD. Disponível em:

<[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos\\_cotepe/2007/.%5C2006%5CA082\\_06.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos_cotepe/2007/.%5C2006%5CA082_06.htm)>. Acesso em: 05 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 123**, de 14 de dezembro de 2006e. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>>. Acesso em: 14 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 6.022**, de 22 de janeiro de 2007a. Institui o sistema público de escrituração digital – SPED. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm)>. Acesso em: 28 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Protocolo ICMS n. 10**, de 18 de abril de 2007b. Estabelece obrigatoriedade da utilização da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) para os setores de fabricação de cigarros e distribuição de combustíveis líquidos. Disponível em:

<[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Protocolos/ICMS/2007/pt010\\_07.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Protocolos/ICMS/2007/pt010_07.htm)>. Acesso em: 13 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Ajuste Sinief n. 9**, de 25 de outubro de 2007c. Institui o conhecimento de transporte eletrônico e o documento auxiliar do conhecimento de transporte eletrônico. Disponível em:  
<[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2007/AJ\\_009\\_07.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2007/AJ_009_07.htm)>. Acesso em: 12 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa RFB n. 787**, de 19 de novembro de 2007d. Institui a escrituração contábil digital. Disponível em:  
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2007/in7872007.htm>>. Acesso em: 28 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Protocolo de Cooperação ENAT n. 2/2007 – IV ENAT**, de 7 de dezembro de 2007e. Protocolo de cooperação que entre si celebram a união, por intermédio da secretaria da receita federal do brasil, os estados e o distrito federal, por intermédio de suas secretarias de fazenda, finanças, receita ou tributação, e os municípios, representados pela Abrasf e pela CNM, objetivando a implantação da nota fiscal de serviços eletrônica (NFS-e), integrante do sistema público de escrituração digital. Disponível em:  
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RecomendacoesCGSN/Protocolos/2007/protocolo2.htm>>. Acesso em: 11 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 11.638**, de 28 de dezembro de 2007f. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)>. Acesso em: 23 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Ato Cotepe/ICMS n. 9**, de 18 de abril de 2008. Dispõe sobre as especificações técnicas para a geração de arquivos da escrituração fiscal digital – EFD. Disponível em:  
<[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos\\_cotepe/2008/ac009\\_08.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos_cotepe/2008/ac009_08.htm)>. Acesso em: 06 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Ato Cotepe/ICMS n. 3**, de 19 de março de 2009a. Dispõe sobre as especificações técnicas da Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica - DANFE e dos Pedidos de Concessão de Uso, Cancelamento, Inutilização e Consulta a Cadastro, via WebServices, conforme disposto no Ajuste SINIEF 07/05. Disponível em:  
<[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos\\_cotepe/2009/ac003\\_09.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos_cotepe/2009/ac003_09.htm)>. Acesso em: 10 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Ajuste Sinief n. 2**, de 3 de abril de 2009b. Dispõe sobre a escrituração fiscal digital – EFD. Disponível em:

<[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2009/aj\\_002\\_09.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2009/aj_002_09.htm)>. Acesso em: 05 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 11.941**, de 27 de maio de 2009c. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm)>. Acesso em: 23 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa RFB n. 949**, de 16 de junho de 2009d. Regulamenta o regime tributário de transição (RTT), institui o controle fiscal de transição (FCONT) e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2009/in9492009.htm>>. Acesso em: 04 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Protocolo ICMS n. 42**, de 03 de julho de 2009e. Estabelece a obrigatoriedade da utilização da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) em substituição à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, pelo critério de CNAE e operações com os destinatários que especifica. Disponível em: <[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2009/pt042\\_09.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2009/pt042_09.htm)>. Acesso em: 14 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa RFB n. 967**, de 15 de outubro de 2009f. Aprova o Programa Validador e Assinador da Entrada de Dados para o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCont). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15932&visao=anotado>>. Acesso em: 25 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 7.212**, de 15 de junho de 2010a. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa RFB n. 1.052**, de 05 de julho de 2010b. Institui a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o Pis/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2010/in10522010.htm>>. Acesso em: 06 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Ajuste Sinief n. 21**, de 10 de dezembro de 2010c. Institui o Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais MDF-e. Disponível em: <[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2010/aj\\_021\\_10.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2010/aj_021_10.htm)>. Acesso em: 12 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa RFB n. 1.139**, de 28 de março de 2011a. Altera a instrução normativa RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007, que institui a escrituração contábil digital, a instrução normativa RFB 949, de 16 de junho de 2009, que regulamenta o regime tributário de transição (RTT). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2011/in11392011.htm>>. Acesso em: 05 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Protocolo ICMS n. 3**, de 1 de abril de 2011b. Fixa o prazo para a obrigatoriedade da escrituração fiscal digital – EFD. Disponível em: <[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt003\\_11.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt003_11.htm)>. Acesso em: 06 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 12.546**, de 14 de dezembro de 2011c. Institui o regime especial de reintegração de valores tributários para as empresas exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do imposto sobre produtos industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2011/lei12546.htm>>. Acesso em: 07 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa RFB n. 1.252**, de 1 de março de 2012a. Dispõe sobre a escrituração fiscal digital da contribuição para o Pis/Pasep, da contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins) e da contribuição previdenciária sobre a receita (EFD-Contribuições). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2012/in12522012.htm>>. Acesso em: 06 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Ato Declaratório Executivo Cofis n. 20**, de 14 de março de 2012b. Aprova o manual de orientação do leiaute da escrituração fiscal digital da contribuição para o Pis/Pasep, da Cofins e da contribuição Previdenciária sobre a receita bruta (EFD-Contribuições). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AtosExecutivos/2012/COFIS/ADCofis020.htm>>. Acesso em: 07 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Ajuste Sinief n. 1**, de 6 de fevereiro de 2013a. Altera o Ajuste Sinief 07/05, que institui a nota fiscal eletrônica e o documento auxiliar da nota fiscal eletrônica. Disponível em: <[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2013/AJ\\_001\\_13.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2013/AJ_001_13.htm)>. Acesso em: 11 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 7.979**, de 8 de abril de 2013b. Altera o decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, que instituiu o sistema público de escrituração digital - SPED. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2013/Decreto/D7979.htm#art1](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D7979.htm#art1)>. Acesso em: 28 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa RFB n. 1.387**, de 21 de agosto de 2013c. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012, que dispõe sobre a escrituração fiscal digital da contribuição para o Pis/Pasep, da contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins) e da contribuição previdenciária sobre a receita (EFD-Contribuições) e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2013/in13872013.htm>>. Acesso em: 08 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Ajuste Sinief n. 18**, de 11 de outubro de 2013d. Altera o Ajuste Sinief 02/09, que dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital – EFD. Disponível em: <[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2013/AJ\\_018\\_13.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2013/AJ_018_13.htm)>. Acesso em: 20 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 12.873**, de 24 de outubro de 2013e. Altera a medida provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/Lei/L12873.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Lei/L12873.htm)>. Acesso em: 07 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória n. 627**, de 11 de novembro de 2013f. Altera a Legislação tributária federal relativa ao imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm)>. Acesso em: 03 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa RFB n. 1.420**, de 19 de dezembro de 2013g. Dispõe sobre a escrituração contábil digital (ECD), alterada pela instrução normativa RFB nº 1.486, de 13 de agosto de 2014, alterada pela instrução normativa RFB nº 1.510, de 5 de novembro de 2014. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2013/in14202013.htm>>. Acesso em: 02 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa RFB n. 1.422**, de 19 de dezembro de 2013h. Dispõe sobre a escrituração contábil digital (ECF), alterada pela instrução normativa RFB nº 1.489, de 13 de agosto de 2014, alterada pela instrução normativa RFB nº 1.524, de 8 de dezembro de 2014. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2013/in14222013.htm>>. Acesso em: 02 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa RFB n. 1.441**, de 20 de janeiro de 2014a. Extingue o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) relativo a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2014/in14412014.htm>>. Acesso em: 07 jan. 2015.



\_\_\_\_\_. **Lei n. 12.973**, de 13 de maio de 2014b. Altera a Legislação tributária federal relativa ao imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm)>. Acesso em: 04 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Ajuste Sinief n. 17**, de 21 de outubro de 2014c. Altera o Ajuste Sinief 02/09, que dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital – EFD. Disponível em: <[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/despacho/2014/dp195\\_14.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/despacho/2014/dp195_14.htm)>. Acesso em: 20 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 8.373**, de 11 de dezembro de 2014d. Institui o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas - eSocial e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2014/Decreto/D8373.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Decreto/D8373.htm)>. Acesso em: 12 jan. 2015.

BRIGGS, S.; KEOGH, W. Integration human resource strategy and strategic planning to achieve business excellence. **Total Quality Management**, Abingdon, v. 10, n. 4/5, p. 447-453, 1999. Disponível em: <<http://web.b.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=6&sid=53a42828-a956-4163-a3b0-741c1bd961e0%40sessionmgr110&hid=107>>. Acesso em: 07 jun. 2015.

BRITZ, C. M.; SANTANA, A. F. B.; LUNKES, C. A. Sistema público de escrituração digital: percepção dos gestores das Cooperativas Agropecuárias Catarinenses sobre os prováveis benefícios produzidos com sua implantação. **ABCustos - Associação Brasileira de Custos**, Rio Grande do Sul, v. 5, n. 3, set./dez. 2010. Disponível em: <[http://www.unisinos.br/abcustos/\\_pdf/187.pdf](http://www.unisinos.br/abcustos/_pdf/187.pdf)>. Acesso em: 15 jan. 2015.

BUENO, G. S. et al. Gestão estratégica do conhecimento. **Revista da FAE**, Curitiba, v. 7, n. 1, p. 91-102, jan./jun. 2004. Disponível em: <[http://www.unifae.br/publicacoes/pdf/revista\\_da\\_fae/fae\\_v7\\_n1/rev\\_fae\\_v7\\_n1\\_07\\_giovatan.pdf](http://www.unifae.br/publicacoes/pdf/revista_da_fae/fae_v7_n1/rev_fae_v7_n1_07_giovatan.pdf)>. Acesso em: 26 jan. 2015.

CAMPOS, S. J. B. **Competências necessárias à implementação eficaz do SPED: percepção dos operadores da contabilidade do RN**. 2012. 181 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN, Natal, 2012. Disponível em: <[http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/13838/1/2012\\_SauloJos%c3%a9deBarrosCampos.pdf](http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/13838/1/2012_SauloJos%c3%a9deBarrosCampos.pdf)>. Acesso em: 10 jan. 2015.

CARDOSO, J. L.; SOUZA, M. A.; ALMEIDA, L. B. O perfil do contador na atualidade: um estudo exploratório. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**. São Leopoldo, v. 3, n. 3, p. 275-284, set./dez. 2006. Disponível em:

<[revistas.unisinos.br/index.php/base/article/view/5977/3155](http://revistas.unisinos.br/index.php/base/article/view/5977/3155)>. Acesso em: 12 jan. 2015.

CATELLI, A.; PEREIRA, C. A.; VASCONCELOS, M. T. C. Processo de gestão e sistemas de informações gerenciais. In: CATTELI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. cap. 4, p.135-254.

CAVALCANTE, F. A. **Planejamento estratégico participativo: concepção, implantação e controle de estratégias**. São Paulo: Senac, 2008.

CELSO, J. Planejamento estratégico: recomendações sobre os ambientes externo e interno. **Revista de Administração de Empresas - RAE**, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 43-56, mar./abr. 1995. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rae/v35n2/a07v35n2.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2015.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica: para uso dos estudantes universitários**. 2. ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1978.

CHIAVENATO, I.; SAPIRO, A. **Planejamento estratégico**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

CLARKE, R.; MACHADO, M. Does information technology provide competitive advantage and improve performance? an empirical study of trading companies in Brazil. **BBR - Brazilian Business Review**, Vitória, v. 3, n. 2, p. 175-199, jul./dez. 2006. Disponível em: <[http://www.bbronline.com.br/public/edicoes/3\\_2/artigos/hsrlstgvpp6102014110444.pdf](http://www.bbronline.com.br/public/edicoes/3_2/artigos/hsrlstgvpp6102014110444.pdf)>. Acesso em: 30 maio 2015.

CLETO, N. Nota fiscal eletrônica (NF-e) – revolução digital no meio empresarial e contábil. **Revista do CRC/PR**, Paraná, v. 31, n. 145, p. 4-6, 2º quadrimestre, 2006. Disponível em: <[http://revista.crcpr.org.br/index.php?pag=exibe\\_edicao&edicao=145](http://revista.crcpr.org.br/index.php?pag=exibe_edicao&edicao=145)>. Acesso em: 10 jan. 2015.

COELHO, C. **Profissionais de contabilidade são fundamentais para a implantação do eSocial**. Agência de Notícias – CFC, 2014. Disponível em: <<http://www.portalcfc.org.br/noticia.php?new=18892>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Grupo de trabalho confederativo discute implantação do eSocial.**

Agência de Notícias – CFC, 2014. Disponível em:

<<http://www.portalcfc.org.br/noticia.php?new=18378>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

COELHO, F. U. **Curso de direito comercial**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COLOMBO, M. **As mudanças nas obrigações fiscais acessórias com o SPED-FISCAL e o reflexo nas empresas**. 2011. 71 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências contábeis) – Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC, Criciúma, SC, 2011. Disponível em:

<<http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/579/1/Marcela%20Colombo.pdf>>. Acesso em: 03 fev. 2015.

CONCEIÇÃO, M. **A importância da tecnologia da informação**. Portal dos Administradores, 2005. Disponível em:

<<http://www.administradores.com.br/artigos/tecnologia/a-importancia-da-tecnologia-da-informacao/10961/>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). 2015. **Dados sobre os profissionais de contabilidade que possuem o registro ativo**. Disponível em:

<<http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>>. Acesso em: 30 jul. 2015.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC n. 560**, de 28 de outubro de 1983. Dispõe sobre as prerrogativas profissionais de trata o artigo 25 do Decreto-lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946. Disponível em: <[www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_560.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_560.doc)>. Acesso em: 03 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC n. 803**, de 10 de outubro de 1996. Aprova o Código de Ética Profissional do Contador – CEPC. Disponível em:

<[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=1996/000803](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1996/000803)>.

Acesso em: 21 jan. 2015.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO (CRC/SP). 2015. **O profissional de contabilidade**. Disponível em:

<<http://www.crcsp.org.br/>>. Acesso em: 20 jan. 2015.

CORAL, E. **Modelo de planejamento estratégico para a sustentabilidade empresarial**. 2002. 270 f. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, Florianópolis, 2002. Disponível em:

<<http://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/82705/189235.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 20 jan. 2015.

CORDEIRO, A. **O caos se aproxima**. [2011]. Disponível em: <<http://crc-sc.jusbrasil.com.br/noticias/2805304/artigo-o-caos-se-aproxima>>. Acesso em: 29 jan. 2015.

CORDEIRO, A. **Institucionalização de hábitos e rotinas com a implantação do sistema público de escrituração digital (SPED)**: um estudo em organizações de serviços contábeis. 2012. 120 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Regional de Blumenau – FURB, Blumenau, 2012. Disponível em: <[http://www.bc.furb.br/docs/DS/2012/352980\\_1\\_1.PDF](http://www.bc.furb.br/docs/DS/2012/352980_1_1.PDF)>. Acesso em: 13 jan. 2015.

CORDEIRO, J. S.; DUARTE, A. P. O profissional contábil diante da nova realidade. **Qualit@s – Revista Eletrônica**, Campina Grande, v. 1, n. 1, 2006. Disponível em: <[revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/download/57/49](http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/download/57/49)>. Acesso em: 12 jan. 2015.

CRAWFORD, C. B. Effects of transformational leadership and organizational position on knowledge management. **Journal of Knowledge Management**, Kempston, v. 9, n. 6, p. 6-16, 2005. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/230331145/fulltextPDF/15C436005D6C48EDPQ/1?accountid=34586>>. Acesso em: 31 jan. 2015.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial**: teoria e pratica. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

\_\_\_\_\_. **Curso básico de contabilidade**: resumo da teoria, atendendo às novas demandas da gestão empresarial, exercícios e questões com respostas. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CRUZ, O. **Escrituração contábil digital X Escrituração contábil fiscal X DIPJ e LALUR**. 2014. Disponível em: <<http://www.portalcfc.org.br/noticia.php?new=14778>>. Acesso em: 02 jan. 2015.

DAVEPORT, T. H.; DE LONG, D. W.; BEERS, M. C. Successful knowledge management projects. **Sloan Management Review**, Cambridge, v. 39, n. 2, p. 43-57, 1998. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/224965392/fulltextPDF/FF29C9D4A3AB4E8APQ/1?accountid=34586>>. Acesso em: 27 jan. 2015.

DUARTE, R. D. **Big Brother Fiscal III**: o Brasil na era do conhecimento: como a certificação digital, SPED e NF-e estão transformando a gestão empresarial no Brasil. 3. ed. Belo Horizonte: Ideas@Work, 2009.

\_\_\_\_\_. **Compreendendo a escrituração contábil fiscal (ECF)**. 2014. Disponível em: <<http://www.robertodiasduarte.com.br/compreendendo-a-escrituracao-contabil-fiscal-ecf/>>. Acesso em: 04 jan. 2015.

DRUCKER, P. F. **Administrando em tempos de grandes mudanças**. São Paulo: Pioneira, 1995.

\_\_\_\_\_. **Administração em tempos turbulentos**. São Paulo: Pioneira, 1980.

EARL, M. J. Experiences in strategic information systems planning. **MIS Quarterly**, v. 17, n. 1, March, 1993. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/218116307/fulltextPDF/A06C498D9D074392PQ/1?accountid=34586>>. Acesso em: 25 jan. 2015.

EARL, M. Knowledge management strategies: toward a taxonomy. **Journal of Management Information Systems**, Armonk, v. 18, n. 1, p. 215-233, 2001. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/218924701/fulltextPDF/70F118C22A4548PQ/1?accountid=34586>>. Acesso em: 29 jan. 2015.

EDWARDS, J. S.; SHAW, D.; COLLIER, P. M. Knowledge management systems: finding a way with technology. **Journal of Knowledge Management**, Kempston, v. 9, n. 1, p. 113-125, 2005. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/230321216/fulltextPDF/F3C9E4ADD5544DEFPQ/1?accountid=34586>>. Acesso em: 31 jan. 2015.

ENCONTRO NACIONAL DOS ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS – II ENAT. Disponível em: <[https://www.enat.receita.fazenda.gov.br/pt-br/area\\_nacional/encontros-nacionais/enat-encontro-nacional/boletins-informativos/ii-enat-sao-paulo-sp](https://www.enat.receita.fazenda.gov.br/pt-br/area_nacional/encontros-nacionais/enat-encontro-nacional/boletins-informativos/ii-enat-sao-paulo-sp)>. Acesso em: 28 jan. 2015.

ESTRADA, R. J. S.; ALMEIDA, M. I. R. A eficiência e a eficácia da gestão estratégica: do planejamento estratégico à mudança organizacional. **Revista de Ciências da Administração – RCA**, Florianópolis, v. 9, n. 19, p. 147-178, set./dez. 2007. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=273520310007>>. Acesso em: 29 jan. 2015.

FARIA, A. C. et al. SPED – Sistema público de escrituração digital: percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10., 2010. São Paulo. **Anais eletrônicos...**, São Paulo: 2010. Disponível em:

<<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos102010/248.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2015.

FAZZIO JUNIOR, W. **Direito comercial**: empresário, sociedades, títulos, contratos, recuperações, falência. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FERNANDES, F.; ROLLI, C. **Supercomputador da receita vai caçar sonegador**. Folha de S. Paulo, São Paulo, 16 de outubro de 2005. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u101359.shtml>>. Acesso em: 22 dez. 2015.

FIGUEIREDO, S.; FABRI, P. E. **Gestão de empresas contábeis**. São Paulo: Atlas, 2000.

FRANCISCO, S. **Os impactos da implantação do Sistema público de escrituração digital (SPED) na gestão das micro e pequenas empresas**. 2008. 48 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, Florianópolis, SC, 2008. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis292214>>. Acesso em: 19 jan. 2015.

FREZATTI, F. et al. Análise do relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento das organizações Brasileiras. **RAC – Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 11, ed. Especial 2, p. 33-54, 2007. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1415-6552007000600003&lng=pt&nrm=iso&tling=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-6552007000600003&lng=pt&nrm=iso&tling=pt)>. Acesso em: 30 jan. 2015.

GAIA, E. R. **Gestão do conhecimento em empresas desenvolvedoras de sistemas integrados de gestão empresarial**. 2005. 201 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, 2005. Disponível em: <<http://pergamum.fecap.br/biblioteca/imagens/000004/00000461.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2015.

GARVIN, D. Building a learning organization. **Business Credit**, New York, v. 96, n. 1, jan. 1994. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/230156476/fulltextPDF/6EE86F67A38B403DPQ/1?accountid=34586>>. Acesso em: 30 jan. 2015.

GEOVANINI, D.; LOLLIO, D. **SPED FISCAL – EFD – Guia prático versão 2.0.2 e PVA**. São Paulo: Fiscosoft, 2010.

GERON, C. M. S. et al. SPED – Sistema público de escrituração digital: percepção dos contribuintes em relação os impactos de sua adoção. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – REPeC**, Brasília, v. 5, n. 2, art. 3, p. 44-67, maio/ago. 2011. Disponível em: <<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/343>>. Acesso em: 05 jan. 2015.

GIBSON, C. K.; MAZUR, D. A. Preparing for the strategic planning process helps ensure implementation success. **Health Care Strategic Management**, Chicago, v. 13, n. 1, p. 14-7, 1995. Disponível em: <<http://web.a.ebscohost.com/ehost>>. Acesso em: 05 jun. 2015.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GLAISTER, K. W. et al. A comparison of strategic planning practices in companies from the UK and Turkey. **Journal of Management Development**, Bradford, v. 28, n. 4, p. 361-379, Jan. 2008. Disponível em: <<http://www.omerdincer.com/document/JMD.pdf>>. Acesso em: 05 jan. 2015.

GONÇALVES, H. A. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 2. ed. São Paulo: Avercamp, 2014.

GRAVA, J. W. Estratégia competitiva: quanto já evoluiu? **Revista Álvares Penteado**, São Paulo, v. 2, n. 4, jun. 2000.

GUEDES, I. A.; CÂNDIDO, G. A. Modernização administrativa no setor público: utilização de tecnologias de gestão e de informação para o gerenciamento do conhecimento. **Revista Gestão.Org.**, Recife, v. 6, n. 2, p. 158-173, jan. 2008. Disponível em: <<http://www.revista.ufpe.br/gestaoorg/index.php/gestao/article/viewFile/190/171>>. Acesso em: 01 fev. 2015.

GUEDES, W. M. **Escrituração fiscal digital Pis/Cofins (novo DICON)**. Valorização profissional ao seu alcance. São Paulo: Segmenta Cursos, 2011.

**GUIA PRÁTICO EFD-CONTRIBUIÇÕES**. 2015. Versão 2.21. Disponível em: <[http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/efd-contribuicoes/download/Guia\\_Pratico\\_EFD\\_Contribuicoes\\_Versao\\_1\\_21\\_102015.pdf](http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/efd-contribuicoes/download/Guia_Pratico_EFD_Contribuicoes_Versao_1_21_102015.pdf)>. Acesso em: 20 out. 2015.

HABERKAMP, A. M. **Impacto dos investimentos em tecnologia da informação (TI) nas variáveis estratégicas das empresas prestadoras de serviços**

**contábeis**. 2005. 101 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRS, Porto Alegre, 2005. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/4960/000507105.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 27 jan. 2015.

HABERKORN, E. **Um bate-papo sobre a gestão empresarial com ERP**: tudo que você gostaria de saber sobre o ERP e a tecnologia, mas ficava encabulado de perguntar. São Paulo: Saraiva, 2007.

HANSEN, M. T.; NOHRIA, N.; TIERNEY, T. What's your strategy for managing knowledge? **Harvard Business Review**, Boston, p. 1-10, Mar./Apr., 1999. Disponível em: <<http://consulting-ideas.com/wp-content/uploads/Whats-your-strat-art.pdf>>. Acesso em: 27 jan. 2015.

HENDERSON, J. C.; VENKATRAMAN, N. Strategic alignment: leveraging information technology for transforming organizations. **IBM Systems Journal**, New York, v. 38, n. 2/3, 1999. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/222419053/fulltextPDF/6B2064509CF84DF6PQ/1?accountid=34586>>. Acesso em: 25 jan. 2015.

HERIOT, K. C.; LOUGHMAN, T. P. Resolving the planning conundrum in new venture creation: an adaptation of Mintzberg' strategy formation perspective. **The Journal of Applied Management and Entrepreneurship**, [S. l], v. 14, n. 4, 2009. Disponível em: <<http://search.proquest.com/openview/b667ff7c88dfc99976542faf7d13ec88/1?pq-origsite=gscholar>>. Acesso em: 23 jan. 2015.

IBELLI, R. **Micro e pequenas empresas terão versão simplificada do eSocial**. Diário do Comércio – leis e tributos. São Paulo, SP, 2014. Disponível em: <[http://www.dcomercio.com.br/categoria/leis\\_e\\_tributos/micro\\_e\\_pequenas\\_empresas\\_terao\\_versao\\_simplificada\\_do\\_esocial](http://www.dcomercio.com.br/categoria/leis_e_tributos/micro_e_pequenas_empresas_terao_versao_simplificada_do_esocial)>. Acesso em: 14 jan. 2015.

IBGE. **Informações estatísticas sobre as cidades do Brasil**. 2015. Disponível em: <<http://cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?codmun=350600>>. Acesso em: 29 dez. 2015.

ILARINO, S.; SOUZA, M. A. SPED (Sistema Público de Escrituração Digital): impactos da sua implantação na empresa XX<sup>1</sup>. **E-civitas Revista Científica do Departamento de Ciências Jurídicas, Políticas e Gerenciais do UNI-BH**, Belo Horizonte, v. 3, n. 1, jul. 2010. Disponível em: <<http://revistas.unibh.br/index.php/dcjpg/article/view/86/49>>. Acesso em: 06 jan. 2015.



INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO - ITI. 2015. **Órgão responsável pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil)**. Disponível em: <<http://www.iti.gov.br/>>. Acesso em: 01 fev. 2015.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. **Contabilidade comercial**: atualizado conforme Lei nº 11.638/07 e Lei nº 11.941/09. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JOÃO, P. S. **O eSocial e as mudanças do fundamento jurídico nas relações de trabalho**. Consultor Jurídico – Conjur, 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-dez-12/reflexoes-trabalhistas-esocial-transformacoes-fundamento-juridico-relacoes-trabalho#author>>. Acesso em: 14 jan. 2015.

JOCHEM, L. **Uma abordagem crítica do contabilista e a responsabilidade social na era digital**. 2009. Disponível em: <<http://laudelinojochem.com.br/wp-content/uploads/2011/10/abordagem-critica.pdf>>. Acesso em: 09 jan. 2015.

KEEN, P. G. W. Information technology and the management difference: a fusion map. **IBM Systems Journal**, New York, v. 32, n. 1, 1993. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/222412648/fulltextPDF/D32C000D0B224631PQ/1?accountid=34586>>. Acesso em: 25 de jan. 2015.

KING, W. R.; SETHI, V. An empirical assessment of the organization of transitional information systems. **Journal of Management Information**, Armonk, v. 15, n. 4, p. 7-28, 1999. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/218933794/fulltextPDF/D8001C9EE9154A0APQ/1?accountid=34586>>. Acesso em: 24 jan. 2015.

KOETTKER, B. H. S. **Escrituração fiscal digital (EFD): vantagens e desvantagens a partir da literatura selecionada**. 2011. 44 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC. Florianópolis, 2011. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis304319.pdf>>. Acesso em: 12 jan. 2015.

KOTLER, P. **Administração de marketing**: análise, planejamento, implementação e controle. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LADEIA, B. **Os 4 piores assassinos da produtividade na empresa**. Diário do Comércio, São Paulo, 2015. Disponível em: <[http://www.dcomercio.com.br/categoria/gestao/os\\_4\\_piores\\_assassinos\\_da\\_produtividade\\_na\\_empresa](http://www.dcomercio.com.br/categoria/gestao/os_4_piores_assassinos_da_produtividade_na_empresa)>. Acesso em: 29 jan. 2015.

LAURINDO F. J. B. et al. O papel da tecnologia da informação (TI) na estratégia das organizações. **Gestão & Produção**, São Carlos, v. 8, n. 2, p. 160-179, ago. 2001. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/gp/v8n2/v8n2a04.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2015.

LEHMKUHL, G. T.; VEIGA, C. R.; RADO, G. J. V. O papel da tecnologia da informação como auxílio à engenharia e gestão do conhecimento. **Revista Brasileira de Biblioteconomia e Documentação**, São Paulo, v. 4, n. 1, p. 59-67, jan./jun. 2008. Disponível em: <<http://rbbd.febab.org.br/rbbd/article/view/41/80>>. Acesso em: 31 jan. 2015.

LEMOS, A. C. F. V. et al. O planejamento estratégico como ferramenta competitiva. In. SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO – SEMEAD, 7., 2004, São Paulo. **Anais eletrônicos...**, São Paulo: FEA-USP, 2004. Disponível em: <[http://www.ead.fea.usp.br/semead/7semead/paginas/artigos%20recebidos/Pnee/PNEE13\\_-\\_O\\_planejamento\\_estrat%C3%A9gico.PDF](http://www.ead.fea.usp.br/semead/7semead/paginas/artigos%20recebidos/Pnee/PNEE13_-_O_planejamento_estrat%C3%A9gico.PDF)>. Acesso em: 30 jan. 2015.

LINTON, J.; WALSH, S. The effect of technology on learning during the acquisition and development of competencies in technology-intensive small firms. **International Journal of Entrepreneurial Behaviour & Research**, Bradford, v. 19, n. 2, p. 165-186, 2013. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/1314024072/fulltextPDF/2D25C90B2D1040E2PQ/5?accountid=34586>>. Acesso em: 31 jan. 2015.

LOCAL SIS. **O que é CTe?** 2015. Disponível em: <<http://www.centraldecargas.com.br/portal/index.php/ct-e>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

LOURENÇO, R. **Trajatória e atuação empreendedora de empresários contábeis da grande São Paulo**. 2013. 344 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, 2013.

LUFTMAN, J. N.; LEWIS, P. R.; OLDACH, S. H. Transforming the enterprise: the alignment of business and information technology strategies. **IBM Systems Journal**, New York, v. 32, n. 1, 1993. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/222418675/fulltextPDF/6BB841CDEFAB4C27PQ/1?accountid=34586>>. Acesso em: 26 jan. 2015.

MACHADO JUNIOR, S. A. **12 de janeiro, dia do empresário contábil**. 2015. SESCON/SP. Disponível em: <<http://www.sescon.org.br/>>. Acesso em: 21 de jan. 2015.

MACIEL, P. F.; SOUZA, M. A. Os impactos do SPED nas empresas de contabilidade. **Revista Pensar**, Belo Horizonte, v. 2, n. 1, jan. 2013. Disponível em: <<http://revistapensar.com.br/tecnologia/artigo/no=a27.pdf>>. Acesso em: 09 jan. 2015.

MAGNO, A. Série Projeto SPED. Escrituração Contábil Digital – ECD. **Blog Fiscal**. 27 jan. 2013. Disponível em: <<http://dnafiscal.blogspot.com.br/2013/01/serie-projeto-sped-escuracao.html>>. Acesso em 08 jan. 2015.

MAGRETTA, J. **Entendendo Michael Porter**: o guia essencial da competição e estratégia. São Paulo: HSM Editora, 2012.

MAHLE, M. M.; SANTANA, A. F. B. Sistema público de escrituração digital – SPED: um estudo nos escritórios de contabilidade no município de Pinhalzinho/SC. **Revista Catarinense da Ciência Contábil - CRCSC**, Florianópolis, v. 8, n. 23, p. 73-92, abr./jul. 2009. Disponível em: <<http://revista.crcsc.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/CRCSC/article/view/1213/1148>>. Acesso em: 12 jan. 2015.

**MANUAL DE ORIENTAÇÃO DO ESOCIAL**. 2014. Disponível em: <[http://www.esocial.gov.br/doc/MOS\\_V\\_1\\_1\\_Publicacao.pdf](http://www.esocial.gov.br/doc/MOS_V_1_1_Publicacao.pdf)>. Acesso em: 15 jan. 2015.

**MANUAL DE ORIENTAÇÃO DO LEIAUTE DA ECD**. 2013. Disponível em: <[http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/sped-contabil/download/Manual\\_de\\_Orientacao\\_da\\_ECD.pdf](http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/sped-contabil/download/Manual_de_Orientacao_da_ECD.pdf)>. Acesso em: 07 jan. 2015.

**MANUAL DE ORIENTAÇÃO DO LEIAUTE DA ECF**. 2014. Disponível em: <[http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/ecf/Manual\\_de\\_Orientacao\\_da\\_ECF\\_31\\_12\\_2014.pdf](http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/ecf/Manual_de_Orientacao_da_ECF_31_12_2014.pdf)>. Acesso em: 29 jan. 2015.

MARÇAL, E. K. **Auditoria da qualidade de softwares de sistemas de informações contábeis**. 2005. 260 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Universidade Regional de Blumenau – FURB, Blumenau, 2005. Disponível em: <[http://www.bc.furb.br/docs/TE/2005/299302\\_1\\_1.pdf](http://www.bc.furb.br/docs/TE/2005/299302_1_1.pdf)>. Acesso em: 25 jan. 2015.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

\_\_\_\_\_. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARION, J. C. **Contabilidade básica**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade empresarial**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

\_\_\_\_\_; MÜLLER, A. N. Qual o futuro da contabilidade na nova economia? **Revista Álvares Penteado**, São Paulo, v. 4, n. 9, p. 37-44, ago. 2002.

MARTINS, G. A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MATEUS, M. C. M. Organizações de empresas contábeis. **Revista Mineira de Contabilidade - RMC**, Belo Horizonte, n. 8, p. 38-40, jul./set. 2002. Disponível em: <<http://revista.crcmg.org.br/index.php?journal=rmc&page=issue&op=viewIssue&path%5B%5D=43&path%5B%5D=52>>. Acesso em: 19 jan. 2015.

MARWICK, A. D. Knowledge management technology. **IBM Systems Journal**, New York, v. 40, n. 4, p. 814-830, 2001. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/222415252/fulltextPDF/2800AE3D7C1A4024PQ/1?accountid=34586>>. Acesso em: 31 jan. 2015.

MELLO, N. O. **Os documentos fiscais eletrônicos no Brasil e na América Latina e seus impactos na automação de processos e no intercâmbio eletrônico de informações na cadeia logística**. 580 f. 2014. Tese (Doutorado em Engenharia Elétrica) – Escola Politécnica da Universidade de São Paulo – USP. São Paulo, 2014. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/3/3143/tde-03112014-150333/pt-br.php>>. Acesso em: 26 jan. 2015.

MINAYO, C. S. O desafio da pesquisa social. In: MINAYO, C. S. (Org.). **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 32. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2012.

MINTZBERG, H. **O processo da estratégia: conceitos, contextos e casos selecionados**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

NASAJON, C. **Oportunidades geradas pelo SPED**. 2009. Disponível em: <<http://pt.slideshare.net/nasajon/sped-e-nfe>>. Acesso em: 10 jan. 2016.

NASCIMENTO, G. C. **SPED: Sistema público de escrituração digital sem armadilhas**. São Paulo: Trevisan Editora, 2013.

NEGREIRO, M. **Mais obrigadoriedades no SPED**. 2014. Disponível em: <<http://contadores.cnt.br/novo/noticias/tecnicas/2014/12/15/mais-obrigadoriedades-no-sped.html>>. Acesso em: 03 jan. 2015.

NEGRUNI, M. **País ainda precisa se preparar para implantação do eSocial**. Jornal do Comércio, Porto Alegre, 2015. Disponível em: <<http://jcrs.uol.com.br/site/noticia.php?codn=183237>>. Acesso em: 14 jan. 2015.

NEVES JUNIOR, I. J.; OLIVEIRA, C. M.; CARNEIRO, E. E. Estudo exploratório sobre os benefícios e desafios da implantação e utilização do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED na opinião de prestadores de serviços contábeis no Distrito Federal. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 8., 2011, São Paulo. **Anais eletrônicos...**, São Paulo: USP, 2011. Disponível em: <<http://www.ucb.br/sites/000/2/564.pdf>>. Acesso em: 16 jan. 2015.

NOGUEIRA, A. R. R.; MOREIRA, P. C. A. O alinhamento estratégico e a construção do futuro: um estudo exploratório. **Revista Administração Contemporânea – RAC, [online]**. 1998, Curitiba, v. 2, n. 2, p. 103-125, maio/ago. 1998. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_pdf](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_pdf)>. Acesso em: 10 jan. 2015.

NONAKA, I.; TOYAMA, R. The knowledge-creating theory revisited: knowledge creation as a synthesizing process. **Knowledge Management Research & Practice**, Basingstoke, v. 1, n. 1, p. 2-10, jul. 2003. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/203504990/fulltextPDF/A410126D936A4F65PQ/1?accountid=34586>>. Acesso em: 31 jan. 2015.

O' BRIEN, J. A. **Sistemas de informação e as decisões gerenciais na era da internet**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

OLIVEIRA, A. S. **SPED no escritório contábil**: manual do contador. São Paulo: ÔnixJur, 2011.

OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento estratégico**: conceitos, metodologia e práticas. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, D. R.; ÁVILA, L. A. C. SPED – Sistema público de escrituração digital: um estudo de qualificação dos profissionais contábeis em uma cidade do estado de Minas Gerais. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS & INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 5., 2014, Florianópolis. **Anais eletrônicos...**, Florianópolis: UFSC, 2014. Disponível em:

<[http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/arquivos\\_artigos/artigos/961/20140425135821pdf](http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/arquivos_artigos/artigos/961/20140425135821pdf)>. Acesso em: 15 jan. 2015.

OLIVEIRA, M. B. **A utilização da tecnologia da informação e a criação de valor nas estratégias de negócios na indústria da saúde**. 389 f. 2008. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) – Escola Politécnica da Universidade de São Paulo – USP. São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/3/3136/tde-02042008-103504/pt-br.php>>. Acesso em: 26 jan. 2015.

PADULA, A. D. Diversificação estratégica das atividades dos profissionais contábeis. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 31, n. 2, p. 29-39, abr./jun. 1996. Disponível em: <[http://www.rausp.usp.br/busca/artigo.asp?num\\_artigo=157](http://www.rausp.usp.br/busca/artigo.asp?num_artigo=157)>. Acesso em: 28 jan. 2015.

PANTALEÃO, S. F. **E-social - teoria e prática da obrigação acessória**: conheça a nova obrigação acessória para os empregadores exigida a partir de 2015: manual versão 2.1. [S. l.]: Portal Tributário, 2015. Disponível em: <<http://www.guiatrabalhista.com.br/obras/e-social.htm#informacoes>>. Acesso em: 30 maio 2015.

PARISI, C. Planejamento e controle. In: PARISI, C; MEGLIORINI, E. (Org.). **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011. cap. 5, p. 99-125.

PASSOS, G. R. P. **SPED-Sistema público de escrituração digital**: um novo paradigma em termos de conformidade tributária. 2010. 142 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, São Paulo, 2010.

PEREIRA, M. F.; KICH, J. I. F. A relação entre a cultura organizacional e o processo de planejamento estratégico: um estudo de caso em uma empresa norte americana. **Revista Ibero-Americana de Estratégia – RIAE**, São Paulo, v. 8, n. 2, p. 58-79, jul./dez. 2009. Disponível em: <[http://revistaiberoamericana.org/ojs/index.php/ibero/article/view/1637/pdf\\_48](http://revistaiberoamericana.org/ojs/index.php/ibero/article/view/1637/pdf_48)>. Acesso em: 28 fev. 2015.

PETRI, S. M. et al. Escrituração fiscal digital (EFD): vantagens e desvantagens a partir da literatura selecionada. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – RCC**, Florianópolis, v. 12, n. 36, p. 53-69, 2013. Disponível em: <<http://revista.crcsc.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/CRCSC/article/view/1814/1688>>. Acesso em: 29 maio 2015.

PIRES, A. et al. Perceptions of accountants in Florianópolis, with respect to the deployment of digital bookkeeping system. In: CONTECSI - CONGRESSO INTERNACIONAL DE GESTÃO DA TECNOLOGIA E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO, 8., 2011, São Paulo. **Anais eletrônicos...**, São Paulo: CONTECSI, 2011. Disponível em: <<http://www.contecsi.fea.usp.br/envio/index.php/contecsi/8contecsi/paper/download/3284/1795>>. Acesso em: 28 jan. 2015.

PITASSI, C.; LEITÃO, S. P. Tecnologia de informação e mudança: uma abordagem crítica. **RAE - Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 42, n. 2, abr./jun. 2002. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rae/v42n2/v42n2a07.pdf>>. Acesso em: 23 jan. 2015.

PORTER, M. E. **Competição: estratégias competitivas essenciais**. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

\_\_\_\_\_. Strategy and the internet. **Harvard Business Review**, Boston, v. 79, n.3, mar. 2001. Disponível em: <<http://collabor.idv-edu.uni-linz.ac.at/static/0855380/files/strategy%20and%20the%20internet.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Estratégia e planejamento: autores e conceitos imprescindíveis**. São Paulo: Publifolha, 2002. (Coletânea HSM Management).

\_\_\_\_\_. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Tradução: Elizabeth Maria de Pinho Braga. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

PORTES, E. C. et al. Planejamento estratégico como ferramenta de gestão em escritório de contabilidade: um estudo com empresas em Santa Maria/RS. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS & INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 5., 2014, Florianópolis. **Anais eletrônicos...**, Florianópolis: UFSC, 2014. Disponível em: <[http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/arquivos\\_artigos/artigos/1097/20140411041130.pdf](http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/arquivos_artigos/artigos/1097/20140411041130.pdf)>. Acesso em: 28 jan. 2015.

PRADO, E. P. V.; BRITO, B. A. S.; CRISTIANINI, G. Adoption of cloud computing in small business: a study about accounting offices. In: CONTECSI - INTERNACIONAL CONFERENCE ON INFORMATION SYSTEMS ANF TECHNOLOGY MANAGEMENT, 9., 2012. São Paulo. **Anais eletrônicos...**, São Paulo: CONTECSI, 2012. Disponível em: <<http://www.contecsi.fea.usp.br/envio/index.php/contecsi/9contecsi/paper/download/3518/2017>>. Acesso em: 22 jan. 2015.

PRATES, G. A.; OSPINA, M. T. Tecnologia da informação em pequenas empresas: fatores de êxito, restrições e benefícios. **RAC – Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 8, n. 2, abr./jun. 2004. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1415-65552004000200002&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1415-65552004000200002&script=sci_arttext)>. Acesso em: 23 jan. 2015.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO – PNUD. 2010. **Rede de desenvolvimento global da organização das nações unidas**. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/atlas/ranking/Ranking-IDHM-Municipios-2010.aspx>>. Acesso em: 04 jan. 2016.

REQUIÃO, R. **Curso de direito comercial**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

RIBEIRO NETO, L. G. Os impactos da tecnologia de informação nas organizações: uma visão política. **Revista Un. Alfenas**, Alfenas, v. 5, p. 95-101, 1999. Disponível em: <[http://tupi.fisica.ufmg.br/michel/docs/Artigos\\_e\\_textos/Ciencia\\_da\\_informacao/Impactos\\_TI\\_orgs.pdf](http://tupi.fisica.ufmg.br/michel/docs/Artigos_e_textos/Ciencia_da_informacao/Impactos_TI_orgs.pdf)>. Acesso em: 22 jan. 2015.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade básica fácil**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: Métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1985.

RODRIGUES, A. T. L.; LEMOS, I. S. Ferramentas de gestão para organizações contábeis. **Revista ConTexto**, Porto Alegre, v. 9, n. 16, 2º semestre, 2009. Disponível em: <[www.seer.ufrgs.br/ConTexto/article/download/11700/6908](http://www.seer.ufrgs.br/ConTexto/article/download/11700/6908)>. Acesso em: 10 jan. 2015.

RODRIGUES, E.; PINHEIRO, M. A. S. Tecnologia da informação e mudanças organizacionais. **Revista de Informática Aplicada - RIA**, São Caetano do Sul, SP, v. 1, n. 2, jul./dez. 2005. Disponível em: <<http://www.ria.net.br/index.php/ria/article/view/4>>. Acesso em: 22 jan. 2015.

RODRIGUES, M. M. GRAEML, A. R. Conhecimento tácito ou explícito? A dimensão epistemológica do conhecimento organizacional na pesquisa brasileira sobre gestão do conhecimento. **Revista Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, João Pessoa, v. 3, n. 2, p. 131-144, jul./dez. 2013. Disponível em: <<http://periodicos.ufpb.br/ojs/index.php/pgc/article/view/16490/10001>>. Acesso em: 01 fev. 2015.



ROSENO, E. **Sistema Público de Escrituração Digital – SPED Contábil**: impactos nas práticas de controle interno e gestão de riscos de empresas participantes do projeto piloto da receita federal. 2012. 129 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Fundação Escola Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, SP.

RUSCHEL, M. E.; FREZZA, R.; UTIZIG, M. J. S. O impacto do SPED na contabilidade desafios e perspectivas do profissional contábil. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 10, n. 29, p. 9-26, abr./jul. 2011. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/33334/o-impacto-do-sped-na-contabilidade-desafios>>. Acesso em: 04 jan. 2015.

SÁ, A. L. **Ética profissional**. São Paulo: Atlas, 1996.

SAITO, A.; UMEMOTO, K.; IKEDA, M. A strategy-based ontology of knowledge management technologies. **Journal of Knowledge Management**, Bradford, v. 11, n. 1, p. 97-114, 2007. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/230304462/fulltextPDF/93698D2000E24EDBPQ/1?accountid=34586>>. Acesso em: 29 jan. 2015.

SAMPAIO, F. **Esocial (SPED/EFD-SOCIAL) – Sistema de escrituração fiscal digital das obrigações fiscais, previdenciárias e trabalhistas – notas regras**. São Paulo: Thomson Reuters, 2013.

SANCHEZ, O. P.; ALBERTIN, A. L. A racionalidade limitada das decisões de investimento em tecnologia da informação. **RAE - Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 49, n. 1, p. 86-106, jan./mar. 2009. Disponível em: <[http://rae.fgv.br/sites/rae.fgv.br/files/artigos/10.1590\\_S0034-75902009000100010.pdf](http://rae.fgv.br/sites/rae.fgv.br/files/artigos/10.1590_S0034-75902009000100010.pdf)>. Acesso em: 29 maio 2015.

SANCHES, V. **Esocial exige que as empresas organizem seu Big Data fiscal**. CIO Estratégias de Negócios e TI para Líderes Corporativos, 2014. Disponível em: <<http://cio.com.br/opiniao/2014/10/06/esocial-exige-que-as-empresas-organizem-seu-big-data-fiscal/>>. Acesso em: 14 jan. 2015.

SANTOS, A. R. et al. Empresas prestadoras de serviços contábeis (EPSCs): medidas de prevenção de custos de transação resultantes de evasão fiscal de clientes. **Revista Brasileira de Contabilidade - RBC**, Brasília, v. 40, n. 190, p. 33-47, 2011.

SANTOS, D. S. et al. **Considerações sobre a nota fiscal eletrônica (NF-e)**. 2009. 37 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) –

Faculdade de Jussara – FAJ, Jussara – GO, 2009. Disponível em: <[http://www.unifaj.edu.br/NetManager/documentos/TCC\\_do\\_segundo\\_numero.pdf](http://www.unifaj.edu.br/NetManager/documentos/TCC_do_segundo_numero.pdf)>. Acesso em: 05 fev. 2015.

SANTOS, J. L. S.; LEOCÁDIO, L; VARVAKIS, G. Gestão do conhecimento como processo: relação com tecnologias da informação e comunicação (TIC) e estratégia organizacional. In: CBGC - CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO DO CONHECIMENTO, 6., 2007, São Paulo. **Anais eletrônicos...**, São Paulo: CBGC, 2007. Disponível em: <<https://sites.google.com/site/leoleocadio/home>>. Acesso em: 29 jan. 2015.

SANTOS, K. G. SPED – O enfoque na escrituração contábil digital. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná - CRC-PR**, Paraná, n. 154, p. 37-42, 2009. Disponível em: <<http://www.crcpr.org.br/new/content/publicacao/revista/online.php?numero=154>>. Acesso em: 30 maio 2015.

SANTOS, M. Strategic Information Management Profiles in Brazilian Companies. **BBR – Brazilian Business Review**, Vitória, v. 3, n. 1, p. 116-134, jan./jun. 2006. Disponível em: <[http://www.bbronline.com.br/public/edicoes/3\\_1/artigos/41z7@x4mn6102014105628.pdf](http://www.bbronline.com.br/public/edicoes/3_1/artigos/41z7@x4mn6102014105628.pdf)>. Acesso em: 30 maio 2015.

SÃO PAULO (Estado). **Lei n. 6.374**, de 01 de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do ICMS/SP. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/norma/?id=25030>>. Acesso em: 29 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 45.490**, de 30 de novembro de 2000. RICMS-SP. Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)>. Acesso em: 05 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Portaria CAT n. 162**, de 29 de dezembro de 2008. Dispõe sobre a emissão da Nota Fiscal Eletrônica - NF-e e do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica - DANFE, o credenciamento de contribuintes e dá outras providências. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao\\_tributaria/portaria\\_cat/pcat1622008.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/portaria_cat/pcat1622008.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)>. Acesso em: 20 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Portaria CAT n. 147**, de 27 de julho de 2009. Disciplina os procedimentos a serem adotados para fins da escrituração fiscal digital – EFD pelos contribuintes do

ICMS. Disponível em:

<[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao\\_tributaria/portaria\\_cat/pcat1472009.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/portaria_cat/pcat1472009.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)>. Acesso em: 05 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 56.587**, de 24 de dezembro de 2010. Introduz alterações no regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - RICMS e dá outras providências. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)>. Acesso em: 11 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Portaria CAT n. 102**, de 10 de outubro de 2013. Dispõe sobre a emissão do manifesto eletrônico de documentos fiscais – MDF-e, do documento auxiliar do manifesto eletrônico de documentos fiscais – DAMDF-e e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.fazenda.sp.gov.br/mdfe/legislacao/legislacao.htm>>. Acesso em: 04 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. **Portaria CAT n. 137**, de 18 de dezembro de 2014. Altera a portaria CAT – 147, de 27 de julho de 2009, que disciplina os procedimentos a serem adotados para fins da escrituração fiscal digital – EFD pelos contribuintes do ICMS. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)>. Acesso em: 06 jan. 2015.

**SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO (SEFAZ-SP)**. 2015. Disponível em: <<http://www.fazenda.sp.gov.br/>>. Acesso em: 10 jan. 2015.

SCARPIN, M. R. S. et al. Desenvolvimento de um ambiente propício para inovação no setor de serviços: uma análise em empresas de serviços contábeis do vale do Itajaí – SC. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 5, n. 13, p. 91-108, 2011. Disponível em: <<http://www.rco.usp.br/index.php/rco/article/view/342/214>>. Acesso em: 30 maio 2015.

SCHEBELESKI, P. G.; TATTO, L. Posicionamento estratégico: um estudo de caso. In: ENCONTRO DE PRODUÇÃO CIENTÍFICA E TECNOLÓGICA – EPCT. 7., 2012, Campo Mourão. **Anais eletrônicos...**, Campo Mourão: EPCT, 2012. Disponível em: <[http://www.fecilcam.br/nupem/anais\\_vii\\_epct/PDF/CIENCIAS\\_SOCIAIS\\_APLICADA\\_S/ADM/06\\_430\\_pgschebeleskiartigoCompleto.pdf](http://www.fecilcam.br/nupem/anais_vii_epct/PDF/CIENCIAS_SOCIAIS_APLICADA_S/ADM/06_430_pgschebeleskiartigoCompleto.pdf)>. Acesso em: 29 jan. 2015.

SCHWEZ, N. Responsabilidade social: meta e desafio do profissional da contabilidade para o próximo milênio. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 130, jul./ago. 2001. Disponível em:

<[http://www.portalcfc.org.br/rbc/edicoes\\_anteriores/anterior.php?id=4993](http://www.portalcfc.org.br/rbc/edicoes_anteriores/anterior.php?id=4993)>. Acesso em: 12 jan. 2015.

SERASA EXPERIAN S.A. 2015. **Certificação digital**. Disponível em: <<http://serasa.certificadodigital.com.br/o-que-e/>>. Acesso em: 28 jan. 2015.  
SERTEK, P.; GUINDANI, R. A.; MARTINS, T. S. **Administração e planejamento estratégico**. Curitiba: Ibpex, 2007.

SHIGUNOV, T. R. Z.; SHIGUNOV, A. R. A qualidade dos serviços contábeis como ferramenta de gestão para os escritórios de contabilidade. **Revista Eletrônica de Ciência Administrativa – RECADM**, Campo Largo, v. 2, n. 1, maio/2003. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/25404/a-qualidade-dos-servicos-contabeis-como-ferramenta-de-gestao-para-os-escritorios-de-contabilidade>>. Acesso em: 10 jan. 2015.

SILVA, A. F. M.; SILVA, F. L.; MORAES, L. S. O impacto do SPED e as novas obrigações acessórias nos escritórios contábeis na cidade de Barreiras-Bahia. **Revista Científica Semana Acadêmica**, Fortaleza, v. 1, n. 20, 2013. Disponível em: <[http://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo\\_23\\_0.pdf](http://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo_23_0.pdf)>. Acesso em: 09 jan. 2015.

SILVA, D. M. EFD-Contribuições: uma análise sobre a transparência das informações e do perfil profissional contábil. **Revista Científica Semana Acadêmica**, Fortaleza, v. 1, n. 22, jul. 2013. Disponível em: <<http://semanaacademica.org.br/efd-contribuicoes-uma-analise-sobre-transparencia-das-informacoes-e-do-perfil-do-profissional>>. Acesso em: 07 jan. 2015.

SILVA, A. F. et al. SPED – Sistema público de escrituração digital: influência nos resultados econômico-financeiros declarados pelas empresas. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios – FECAP**, São Paulo, v. 15, n. 48, p. 445-462, jul./set. 2013. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/15999/sped-----sistema-publico-de-escrituracao-digital--influencia-nos-resultados-economico-financeiros-declarados-pelas-empresas>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

SILVA FILHO, G. M. et al. Impacto nos custos decorrente da adoção do SPED: uma análise da percepção dos empresários no município de João Pessoa. In: Congresso Brasileiro de Custos, 20., 2013, Uberlândia, MG. **Anais eletrônico...**, Uberlândia: Associação Brasileira de Custos, 2013. Disponível em: <[http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID\\_TEXTO=3888](http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3888)>. Acesso em: 15 jan. 2015.

SILVA, J. C. T. Dimensões de competitividade para a empresa Brasileira: informação e conhecimento, qualidade, tecnologia e meio ambiente. **Revista Transinformação**,

Campinas, v. 13, n. 2, p. 81-92, jul./dez. 2001. Disponível em: <<http://periodicos.puc-campinas.edu.br/seer/index.php/transinfo/article/view/1518/1492>>. Acesso em: 27 jan. 2015.

\_\_\_\_\_; PLONSKI, G. A. Gestão da tecnologia: desafios para as pequenas e médias empresas. **Revista Produção – ABEPRO**, Rio de Janeiro, v. 9, n. 1, p. 31-40, jan./jun. 1999. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_pdf&pid=S0103-65131999000100004&lng=en&nrm=iso&tlng=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_pdf&pid=S0103-65131999000100004&lng=en&nrm=iso&tlng=pt)>. Acesso em: 25 jan. 2015.

SILVA, L. M. T.; BAPTISTA, L. L. As interações da estratégia com a aprendizagem e a cultura: um estudo em uma organização familiar. **Revista Ibero-Americana de Estratégia – RIAE**, São Paulo, v. 8, n. 2, p. 107-134, jul./dez. 2009. Disponível em: <[http://www.revistaiberoamericana.org/ojs/index.php/ibero/article/view/1632/pdf\\_50](http://www.revistaiberoamericana.org/ojs/index.php/ibero/article/view/1632/pdf_50)>. Acesso em: 20 jan. 2015.

SINCOELÉTRICO. **Notícias sobre a transmissão de cupons fiscais**. 2015. Disponível em: <<http://www.sincoeletrico.com.br/pag/abrir/14/2188>>. Acesso em: 23 jan. 2015.

SMALL, M.; YASIN, M. Advance manufacturing technology adoption and performance: the role of management information systems departments. **Integrated Manufacturing Systems**, [S. l.], v. 14, n. 5, 2003. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/208173643/fulltextPDF/526C330C016740A2PQ/1?accountid=34586>>. Acesso em: 25 jan. 2015.

SOUZA, C. M. L. Entre o planejamento estratégico formal e informal: um estudo de caso exploratório sobre a prática de estratégia nas organizações. **RAC – Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 15, n. 5, p. 855-876, set./out. 2011. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1415-6552011000500005&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-6552011000500005&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt)>. Acesso em: 29 jan. 2015.

SOUZA, F. L. **As mudanças nas organizações contábeis por reflexo do sistema público de escrituração digital – SPED**. 2013. 84 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC, Criciúma, 2013. Disponível em: <<http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/1823/1/Fagner%20Leandro%20de%20Souza.pdf>>. Acesso em: 23 jan. 2015.

STAROSKY FILHO, L.; PFITSCHER, E. D.; FREITAS, C. L. Sustentabilidade ambiental e responsabilidade social voluntária: estudo em um escritório de contabilidade. **Revista Enfoque Reflexão Contábil - UEM**, Maringá, v. 30, n. 3, p. 79-90, set./dez. 2011. Disponível em:

<<http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/12514/8329>>. Acesso em: 10 jan. 2015.

STEWART, T. C. Practice, Practice, Practice. **Vital Speeches of the Day**, Orlando, v. 72, n. 22/23, p. 645-647, Sept. 2006. Disponível em: <<http://web.b.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=e4ad7e69-0373-4553-a151-eb9652a4f93d%40sessionmgr112&vid=4&hid=115>>. Acesso em: 28 jun. 2015.

SWART, J.; KINNIE, N. Sharing knowledge in knowledge-intensive firms. **Human Resource Management Journal**, Oxford, v. 13, n. 2, 2003. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/199389865/fulltextPDF/5D253BF4C5CB45D2PQ/1?accountid=34586>>. Acesso em: 31 jan. 2015.

TAPINOS, E.; DYSON, R.G.; MEADOWS, M. The Impact of Performance Measurement in Strategic Planning. **International Journal of Productivity and Performance Management**, Bradford, v. 54, n. 5, p. 370-384, 2005. Disponível em: <[http://www.researchgate.net/profile/Efstathios\\_Tapinos/publication/40500145\\_Examining\\_the\\_relationship\\_between\\_organisational\\_direction\\_and\\_performance\\_measurement\\_within\\_the\\_strategic\\_development\\_process/links/5551ccde08ae12808b3942f9.pdf](http://www.researchgate.net/profile/Efstathios_Tapinos/publication/40500145_Examining_the_relationship_between_organisational_direction_and_performance_measurement_within_the_strategic_development_process/links/5551ccde08ae12808b3942f9.pdf)>. Acesso em: 25 jan. 2015.

TECNOSPEED. **NFCe** – Entendendo como funciona o novo documento fiscal NFCe. 2015. Disponível em: <<http://www.tecnospeed.com.br/tudo-sobre-nfc-e/>>. Acesso em: 28 jan. 2015.

TERRA, J. C. C. **Gestão do conhecimento**: o grande desafio empresarial! TerraForum Consultores: São Paulo, 2005. Disponível em: <[http://www.terraforum.com.br/biblioteca/Documents/libdoc00000011v002Gestao%20do%20Conhecimento\\_%20O%20grande%20desafio%20e.pdf](http://www.terraforum.com.br/biblioteca/Documents/libdoc00000011v002Gestao%20do%20Conhecimento_%20O%20grande%20desafio%20e.pdf)>. Acesso em: 29 jan. 2005.

THOMÉ, I. **Empresas de serviços contábeis**: estrutura e funcionamento. São Paulo: Atlas, 2001.

TRINDADE, L. L.; BRONDANI, G. A contabilidade e a sua responsabilidade social. **Revista Eletrônica de Contabilidade – UFSM**, Santa Maria, v. 2, n. 3, jul. 2005. Disponível em: <<http://cascavel.ufsm.br/revistas/ojs-2.2.2/index.php/contabilidade/article/view/230/3727>>. Acesso em: 12 jan. 2015.

VAN ZOLINGEN, J. S.; STREUNER, N. J.; STOOKER, M. Problems in knowledge management: A case study of a knowledge-intensive company. **International Journal of Training and Development**, Oxford, v. 5, n. 3, p. 168-184, 2001.

Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/62262688?accountid=34586>>. Acesso em: 29 jan. 2015.

WALTER, S. A.; CRUZ, A. P. C.; ESPEJO, M. M. S. B. Análise do processo de gestão estratégica: um estudo comparativo em escritórios de contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – REPeC**. Brasília, v. 5, edição especial, p. 45-76, set./dez. 2011. Disponível em: <<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/247/356>>. Acesso em: 28 jan. 2015.

WESSLING, G. O sistema público de escrituração digital (SPED) e seus impactos na gestão das informações contábeis e gerenciais. **Revista e-Estudante – Electronic Accounting and Management – UTFPR**, Pato Branco, v. 3, n. 3, 2011. Disponível em: <<http://revistas.utfpr.edu.br/pb/index.php/ecap/article/view/1338/766>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

WOILER, S.; MATHIAS, W. F. **Projetos**: planejamento, elaboração e análise. São Paulo: Atlas, 1996.

YOUNG, L. H. B. **Manual básico de direito empresarial**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

ZACK, M. H. Developing a knowledge strategy. **California Management Review**, Berkeley, v. 41, n. 3, p. 125-145, 1999. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/216150288/fulltextPDF/63B6C079A779498EPQ/4?accountid=34586>>. Acesso em: 27 jan. 2015.

ZANLUCA, J. C. **Contabilista profissão do presente e do futuro!** [2014].

Disponível em:

<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/profissaocontabil.htm>>. Acesso em: 28 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Nota fiscal eletrônica – NF-e**. [2014]. Disponível em:

<<http://www.portaltributario.com.br/guia/notafiscaleletronica.htm>>. Acesso em: 01 fev. 2015.

ZWIRTES, A. **Os impactos causados pela inovação tecnológica nos escritórios de contabilidade do Rio Grande do Sul**. 2013. 81 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, São Leopoldo. Disponível em: <<http://biblioteca.asav.org.br/vinculos/000007/00000706.pdf>>. Acesso em: 30 maio 2015.

## APÊNDICE A – PESQUISAS SOBRE O SPED

Autor(s) / Ano	Título	Objetivo	Resultados
<b>RUSCHEL, M. E., (2011)</b>	O impacto do SPED na contabilidade desafios e perspectivas do profissional contábil	O artigo propôs-se a avaliar o impacto do SPED – Sistema público de escrituração digital – na contabilidade, demonstrando quais os desafios e as perspectivas dos profissionais contábeis	Foram coletadas e analisadas as opiniões de 41 profissionais contábeis, que atuam na sub-região do SINDICONT – Chapecó. Os resultados mostram que o SPED está influenciando direta e positivamente no trabalho dos profissionais contábeis. Constatou-se que o maior impacto do SPED para os contadores relaciona-se à fidedignidade e à qualidade dos dados, pois esperam que esta modificação proporcione agilidade e clareza nos dados apresentados, sendo possível, a partir desse momento, exercer sua verdadeira função, que é a de assessorar seus clientes. Observou-se ainda que há limitação de profissionais capacitados, aumento de trabalho na área contábil, que foi considerado como ponto positivo, porém ressaltam que é necessário possuir domínio sobre o assunto para se destacar no mercado de trabalho
<b>SILVA et al., (2013)</b>	SPED – Sistema público de escrituração digital: influência nos resultados econômico-financeiros declarados pelas empresas	Esta pesquisa tem como objetivo verificar se a implementação do SPED Contábil teve influência sobre os resultados econômico-financeiros declarados pelas empresas (lucro líquido legal e faturamento bruto)	A amostra foi selecionada a partir da lista das 500 maiores empresas do banco de dados da revista <i>Exame Melhores e Maiores</i> . Foram coletados os dados referentes às demonstrações financeiras dessas empresas relativas aos anos-calendário de 2004 a 2009. As regressões foram efetuadas por meio de modelos com efeitos aleatórios, com a utilização de painéis desbalanceados. O SPED Contábil apresentou significância nos modelos de regressão do faturamento bruto e lucro líquido legal, permitindo a rejeição da hipótese nula.  Por fim, de acordo com os modelos de análise da sonegação fiscal expostos na revisão bibliográfica, considerando-se que o SPED Contábil aumenta a eficácia e a eficiência dos mecanismos de auditoria da administração tributária, esperava-se um incremento nos resultados econômico-financeiros declarados pelas empresas integrantes da amostra, o que foi confirmado na pesquisa
<b>SILVA FILHO et al., (2013)</b>	Impacto nos custos decorrente da adoção do SPED: uma análise da percepção dos empresários no município	A presente pesquisa tem como objetivo verificar o impacto nos custos decorrente da adoção ao SPED nas empresas do município de João Pessoa	Concluiu-se que houve aumento na quantidade de recursos aplicados (horas de trabalho, sistemas, serviços contábeis) pelas empresas. Também se verificou que 75% dos participantes confirmam a existência de aumento do número de pessoas responsáveis pelo cumprimento das obrigações acessórias. Sobre os custos administrativos, 62,5% das empresas



	de João Pessoa		afirmaram que não foi possível perceber redução de custos administrativos após SPED. Em contrapartida aos reflexos nos gastos com mão-de-obra e custos operacionais decorrentes do SPED, constatou-se que 78,6% das empresas reconheceram que houve redução nos custos com emissão e armazenamento de documentos em papel. Os principais benefícios percebidos na prática foram melhorias gerenciais, maior controle interno, redução de custos e redução no tempo de escrituração
<b>BRITZ, C. M.; SANTANA, A. F. B.; LUNKES, C. A., (2010)</b>	Sistema público de escrituração digital: percepção dos gestores das Cooperativas Agropecuárias Catarinenses sobre os prováveis benefícios produzidos com sua implantação	Identificar a percepção dos gestores de Cooperativas Agropecuárias de Santa Catarina sobre o projeto e seus benefícios	Foi possível concluir que apesar das dificuldades e custos iniciais identificados na pesquisa, os usuários acreditam que sua utilização será positiva e efetivamente trará os benefícios esperados
<b>ILARINO, S.; SOUZA, M. A., (2010)</b>	SPED (Sistema público de escrituração fiscal): impactos da sua implantação na empresa XX	O presente estudo analisou o impacto da implantação do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) na empresa XX e como ela se preparou para tais mudanças no ambiente organizacional. Os objetivos do estudo foram: analisar o processo de implantação do sistema dentro da empresa, destacar quais as principais mudanças e seus impactos, evidenciar a importância e o papel do profissional contábil diante das mudanças tecnológicas	Concluiu-se que o SPED gera impactos não só na Contabilidade como nas mais diversas áreas com mudanças de processos e revisão das principais atividades desenvolvidas, destacando-se a importância do profissional contábil como peça chave em todo o processo de implantação
<b>WESSLING, G., (2012)</b>	O sistema público de escrituração digital (SPED) e seus impactos na	O presente estudo buscou identificar e analisar quais os possíveis impactos e contribuições que o SPED trará a gestão	Neste sentido realizou-se uma pesquisa de campo, por meio da aplicação de questionário com 33 profissionais da área contábil da cidade de Francisco Beltrão no Estado do Paraná. Os resultados demonstram que vários são os impactos

	gestão das informações contábeis e gerenciais	das informações contábeis e gerenciais	percebidos por estes profissionais, entre eles destacam-se, o enriquecimento do trabalho do contabilista (36,36%), o aumento da agilidade das informações corretas (93,94%)
--	---	--	---

Fonte: Do autor com base nas pesquisas realizadas

## APÊNDICE B – INSTRUMENTO DE PESQUISA APLICADO

Prezado(a) contabilista,

Gostaria de contar com seu apoio para a realização dessa pesquisa acadêmica com o intuito de investigar o “Posicionamento Estratégico” que as organizações contábeis estão adotando com a implantação do SPED.

A aplicação deste questionário tem como objetivo investigar e descrever os desafios enfrentados pelas organizações contábeis com a implantação do SPED, a fim de identificar se esses profissionais estão vendo esse novo cenário como uma ameaça ou como uma oportunidade para seus negócios. Este estudo torna-se relevante ao proporcionar aos profissionais contábeis, estudantes e órgãos de classe, como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis (FENACON), o Conselho Regional de Contabilidade (CRC), o Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas no Estado de São Paulo (SESCON – SP) entre outras, informações sobre os reais impactos causados pela contabilidade digital nas organizações contábeis e o seu posicionamento estratégico diante deles.

Enfatizo que sua identidade será mantida em “sigilo”, sendo as respostas enviadas diretamente ao pesquisador para a análise dos dados.

### Instruções para o preenchimento do questionário

- 1 – O tempo médio para o preenchimento do questionário é de 10 minutos.
- 2 – Não existem respostas certas ou erradas, pois o que se espera é apenas a sua opinião sincera e ética.

### Composição do questionário

Este questionário está dividido em seis partes:

- a) Parte 1** – procura estabelecer a caracterização das organizações contábeis;
- b) Parte 2** – busca identificar o perfil do participante da pesquisa;
- c) Parte 3** – busca investigar se houve mudanças nas rotinas operacionais das organizações contábeis com a implantação do SPED;
- d) Parte 4** – busca investigar quais são as maiores ameaças e oportunidades que o SPED trouxe para as organizações contábeis;
- e) Parte 5** – procura evidenciar qual a atual importância da Tecnologia da Informação (TI) para as organizações contábeis com a implantação do SPED; e
- f) Parte 6** – procura investigar o posicionamento estratégico e qual a visão futura desses empresários para os seus negócios.

**SUA COLABORAÇÃO É REALMENTE IMPORTANTE, MUITO OBRIGADO.**

Em caso de dúvidas contate:  
Mestrando: Paulo Rogério Gomes Gonçalves  
e-mail: rogeriosolito@bol.com.br

**Posicionamento estratégico das organizações contábeis da cidade de Bauru (SP) com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED**

**PARTE 1 – procura estabelecer a caracterização das organizações contábeis.**

1. Quantidade de Colaboradores

- Até 5 colaboradores
- De 06 a 10 colaboradores
- De 11 a 15 colaboradores
- De 16 a 20 colaboradores
- De 21 a 25 colaboradores
- De 26 a 30 colaboradores
- Acima de 30 colaboradores

2. Qual sua carteira de clientes “ativos”?

- Até 20 clientes
- De 21 a 40 clientes
- De 41 a 60 clientes
- De 61 a 80 clientes
- De 81 a 100 clientes
- Acima de 100 clientes

3. Com relação ao regime de tributação dos seus clientes “atribua o percentual (%)” de clientes ativos enquadrados em cada um dos seguintes regimes tributários: *Responder todas as linhas (colocar 0% nas linhas que não possuir clientes enquadrados).*

Clientes enquadrados no Simples Nacional	_____%
Clientes enquadrados no Lucro Presumido	_____%
Clientes enquadrados no Lucro Real	_____%
Clientes enquadrados no Lucro Arbitrado	_____%

**PARTE 2 – busca identificar o perfil do participante da pesquisa.**

4. Qual seu gênero?

- Masculino
- Feminino

5. Faixa etária do participante

- Até 25 anos
- De 26 a 35 anos
- De 36 a 45 anos
- De 46 a 50 anos
- Mais de 50 anos

6. Qual seu grau de instrução?

- Técnico Contábil
- Bacharel em Ciências Contábeis
- Especialista – (Pós-graduação *lato sensu* completo)
- Mestrado – (Pós-graduação *stricto sensu* completo)
- Doutorado completo
- Nenhuma das opções anteriores

**PARTE 3 – busca investigar se houve mudanças nas rotinas operacionais das organizações contábeis com a implantação do SPED.**

07. Houve mudanças nas rotinas operacionais na sua organização contábil com a implantação do SPED?

- nenhuma rotina foi modificada
- poucas rotinas foram modificadas
- várias rotinas foram modificadas

08. Quais são as principais providências que você está tomando quanto a busca de “informação e atualização”, a fim de atender às novas necessidades dos seus clientes, resultantes da implantação do SPED? *Assinale quantas opções forem necessárias.*

- Participação em eventos, palestras, congressos e cursos sobre o SPED
- Contratação de consultorias sobre o SPED
- Formalização de um departamento interno de estudos para tratar do SPED
- Treinamento dos funcionários sobre o SPED
- A implantação do SPED ainda não exigiu nenhuma providência a mais do habitual

09. Na sua percepção quais as principais habilidades que o profissional contábil deve ter para que consiga desempenhar seu papel com responsabilidade e manter a continuidade do seu negócio, diante desse novo cenário advindo com o SPED. *Atribua um grau de importância a cada uma das opções abaixo, sendo 1 para a mais importante e 5 para a menos importante.*

- Qualificação e responsabilidade profissional
- Visão inovadora e gerencial
- Conhecimento em informática e capacidade para lidar com suas inovações
- Capacidade de interpretar e aplicar a legislação com rapidez
- Habilidade em lidar com os clientes (parceria com os clientes)

10. Quais os departamentos da sua organização contábil que estão sendo mais impactados com a implantação do SPED? *Atribua um grau de importância a cada uma das opções abaixo, sendo 1 para a mais importante e 5 para a menos importante.*

- Departamento Contábil
- Departamento Fiscal
- Departamento de Tecnologia
- Departamento Jurídico
- Departamento de Recursos Humanos / Pessoal

**PARTE 4 – busca investigar quais são as maiores ameaças e oportunidades que o SPED trouxe para as organizações contábeis.**

11. Quais as maiores ameaças que o SPED vem provocando no seu negócio? *Assinale quantas opções forem necessárias.*

- Aumento de investimento em tecnologia
- Aumento dos custos e das despesas da organização contábil
- Envio de informações ao fisco não condizentes com a realidade dos clientes
- Perda de clientes por não conseguir atendê-los devido a quantidade de informações exigidas pelo SPED
- Falta de mão-de-obra qualificada para gerar as informações do SPED
- Outras

12. Quais as maiores oportunidades que ocorreram para o seu negócio com a implantação do SPED? *Assinale quantas opções forem necessárias.*

- Aumento na carteira de clientes
- Aumento na procura pelos serviços contábeis de qualidade
- Proporcionou aumentar a variação de serviços prestados pela sua organização contábil
- Diminuição de concorrentes que não conseguiram se adequar ao SPED
- Outras

13. O SPED permitiu a valorização quanto aos honorários cobrados de seus clientes?

- Sim
- Não
- Ainda não tenho opinião formada

**PARTE 5 – qual a atual importância da Tecnologia da Informação (TI) para as organizações contábeis com a implantação do SPED.**

14. Na sua opinião, o “investimento em sistemas contábeis robustos” que auxiliam o trabalho na geração das informações ao SPED é?

- Plenamente necessário
- Parcialmente necessário
- Pouco necessário

15. Quanto a TI e seus impactos sobre a contabilidade, quais as principais vantagens proporcionadas por ela? *Assinale quantas opções forem necessárias.*

- Redução do uso do papel
- Permite um maior controle das informações enviadas ao fisco
- Ganhos de produtividade e eficiência nos processos operacionais da organização
- Otimização e rapidez das informações (organização x clientes x organização)
- Integração das informações entre os departamentos (Fiscal, Contábil, RH, etc)
- Redução no tempo de operacionalização das obrigações acessórias
- Necessidade de menos mão-de-obra para a realização das operações organizacionais
- Outras

**PARTE 6 – procura investigar o posicionamento estratégico e quais são as visões futuras desses empresários contábeis para os seus negócios.**

16. Porter (2004) conceitua de “estratégias genéricas” as três formas da empresa criar uma posição defensiva perante a concorrência e se destacar no mercado. Elas são em síntese: ter um custo mais baixo, possibilitando assim ter um preço menor e consequentemente maior número de clientes (liderança de custo total); diferenciar seus serviços, permitindo assim, agregar mais valor no seu preço, baseado nas tecnologias superiores (diferenciação) e focar em um segmento específico de clientes (enfoque).

Diante do exposto qual “posicionamento estratégico” sua organização contábil está adotando nesse novo cenário digital?

- (Liderança de custo)** – otimização dos custos (tecnológicos, humanos, físicos, etc), conseguindo assim, cobrar menores mensalidades dos clientes.
- (Diferenciação)** – diferenciação nos serviços prestados (maior qualidade nos serviços prestados e investimentos na sua estrutura organizacional) oferecendo

serviços com benefícios superiores aos dos concorrentes, no qual lhe proporciona condições diferenciadas na cobrança das mensalidades dos seus clientes.

( ) **(Enfoque)** – se especializando em um determinado serviço e focando nele (segmentação dos clientes), ou seja, visa atender somente clientes específicos. Ex. atender somente clientes do Simples Federal / ou somente do Lucro Presumido / e / ou somente do Lucro real.

17. Qual sua visão para o futuro da sua organização contábil diante do SPED?

- ( ) Estou pessimista
- ( ) Estou otimista
- ( ) Ainda não tenho opinião formada

## ANEXO A – ESTUDOS RELACIONADOS SOBRE O SPED

Autores / Ano	Título	Objetivo do Trabalho	Divergência/Similaridade
Bisato e Linke (2008)	Os novos Procedimentos contábeis apresentados pelo Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)	Estudar os novos Procedimentos contábeis e suas expectativas apresentados pelo SPED com pesquisa junto às empresas participantes do projeto-piloto.	O artigo aponta os três subprojetos do SPED aplicando questionários nas empresas, sendo útil na parte inicial do referencial teórico.
Cleto (2006)	Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) - Revolução digital no meio empresarial e contábil	-	Não se trata de um artigo científico, aborda aspectos da implantação da NF-e e algumas dificuldades encontradas.
Faria et al. (2010)	SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED	Verificar qual a percepção aos impactos da adoção do SPED, em termos de processos operacionais e redução de custos em empresas envolvidas em pelo menos um dos subprojetos do SPED no Estado de São Paulo.	O artigo expõe o Governo Eletrônico comparando o Brasil com o Chile. E aborda a respeito do SPED, dado uma síntese de todos os subprojetos.
Francisco, Ronchi e Mecheln (2008)	Os impactos da implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) na gestão das micro e pequenas empresas	Busca identificar os possíveis impactos causados pela implantação do SPED na gestão das micro e pequenas empresas, relatando opiniões dos profissionais de contabilidade com relação ao assunto.	Teorização do SPED completa e de grande valia.
Mahle e Santana (2009)	Sistema Público de Escrituração Digital - SPED: um estudo nos escritórios de contabilidade no município de Pinhalzinho/SC	Conceituar, definir e interpretar sobre a legislação vigente e verificar o nível de percepção para a implantação do SPED nos escritórios de contabilidade de Pinhalzinho/SC.	Fala sobre os três subprojetos e caracteriza as vantagens e desvantagens para os escritórios de contabilidade. Bastante amplo na parte da Escrituração Fiscal Digital.
Martins, Luciano e Testa (2008)	Proposta de um framework para apoio à adoção da nota fiscal eletrônica	Propor um <i>framework</i> para a adoção da Nota Fiscal eletrônica, que abranja os mecanismos componentes e intervenientes dessa adoção.	O artigo trata apenas da NF-e evidenciando que na implantação não se trata de um processo simples quando posto em prática e através dos resultados, traz algumas vantagens e desvantagens.
Oliveira e Maia (2008)	Nota Fiscal Eletrônica: Projeto Nacional e a iniciativa municipal	Contextualizar o projeto, procurando promover o entendimento da NF-e e realizar uma análise das	Centraliza mais na parte da NF-e, sendo útil na abordagem dos riscos e desvantagens no



	de São Paulo – Uma análise comparativa	características de cada um dos modelos existentes no âmbito Nacional e no Município de São Paulo.	questionamento com o entrevistado.
Peixe e Felsky (2009)	Compatibilizar as demonstrações contábeis de acordo com o modelo governamental – Proposta de adaptação à Escrituração Contábil Digital	Analisar a aplicação do sistema da tecnologia da informação e orientar a adaptação das atuais demonstrações contábeis ao novo padrão governamental.	Foca-se no SPED Contábil e na Certificação Digital. Interessante na parte da evolução por falar do contador antes e depois.
Pereira et al. (2008)	Governança eletrônica na Administração Pública: Estudo de caso sobre a Nota Fiscal Eletrônica - NF-e	Identificar as percepções dos contribuintes acerca dos benefícios apontados pelo projeto conceitual da NF-e implantada pelo Governo do Estado de Rondônia.	Foca-se mais na NF-e, utilizado casos práticos de lojistas ao emitir as notas e trazendo os benefícios para as administrações tributárias.
Santos (2009)	SPED - O enfoque na Escrituração Contábil Digital	Conhecer melhor o conceito do projeto SPED, e especialmente o SPED Contábil, a sua definição, a legislação que regula, bem como os arquivos digitais, o plano de contas padronizado e a validação desses arquivos eletrônicos através da certificação digital.	Artigo sintetizado, porém de grande valia na introdução e na certificação digital.
Santos, Müller e Casagrande (2011)	NF-e – Nota Fiscal Eletrônica: percepção dos contribuintes enquadrados na atividade de comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, estabelecidos no município de Florianópolis	Investigar a percepção das empresas usuárias da NF-e, pertencentes à atividade de comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, estabelecidas no município de Florianópolis.	Aponta bastante a respeito da NF-e entrevistando empresas, captando seus perfis, pontos positivos e negativos quanto a percepção de sua implantação.
Sebold, Pioner e Pioner (2011)	Novos rumos na Contabilidade Pública brasileira: do governo eletrônico ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED	Descrever as recentes evoluções da área contábil brasileira, elencando os benefícios decorrentes da implantação do SPED para a Administração Pública brasileira.	Aborda a respeito do governo eletrônico e seus três atores, e uma boa síntese do SPED. Aponta benefícios da Certificação digital para os contribuintes.

## ANEXO B – PANORAMA DAS CONTRIBUIÇÕES E DIFICULDADES DAS PESQUISAS SOBRE O SPED

Autores / Ano	Título	Divergência/Similaridade	Contribuições ou dificuldades da pesquisa realizada
Bisato e Linke (2008)	Os novos Procedimentos contábeis apresentados pelo Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)	O artigo aponta os três subprojetos do SPED aplicando questionários nas empresas, sendo útil na parte inicial do referencial teórico.	Maiores barreiras para o contribuinte é a insegurança, para o Fisco é a rejeição por parte dos contribuintes e para o profissional contábil é o investimento em Infraestrutura.
Cleto (2006)	Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) -Revolução digital no meio empresarial e contábil	Não se trata de um artigo científico, aborda aspectos da implantação da NF-e e algumas dificuldades encontradas.	Burocracia no atual modelo tributário havendo perda de tempo. E dificuldades nas mudanças de tradicionais paradigmas, como acumular papéis.
Faria et al. (2010)	SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED	O artigo expõe o Governo Eletrônico comparando o Brasil com o Chile. E aborda a respeito do SPED, dado uma síntese de todos os subprojetos.	Não reduziu de tempo de emissão da NF-e, não aumentou a agilidade e produtividade no recebimento e não reduziu na aquisição de papéis. Redução de custo razoável. Benefícios no futuro.
Francisco, Ronchi e Mecheln (2008)	Os impactos da implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) na gestão das micro e pequenas empresas	Teorização do SPED completa e de grande valia.	Custo alto para contratação de profissional especializado e implantação de Software em empresas de poucas movimentações. Fechamento de muitas micros e pequenas empresas por falta de adequação.
Mahle e Santana (2009)	Sistema Público de Escrituração Digital - SPED: um estudo nos escritórios de contabilidade no município de Pinhalzinho/SC	Fala sobre os três subprojetos e caracteriza vantagens e desvantagens, porém dos escritórios de contabilidade. Bastante amplo na parte da Escrituração Fiscal Digital.	Contadores dos escritórios desacreditados no preparo dos clientes para o SPED e sugerem mais treinamentos e cursos para sua preparação.
Martins, Luciano e Testa (2008)	Proposta de um framework para apoio à adoção da nota fiscal eletrônica	O artigo trata apenas da NF-e evidenciando que na implantação não se trata de um processo simples quando posto em prática e através dos resultados, traz algumas vantagens e desvantagens.	Dificuldades na integração e mudanças de processos internos da empresa, como adaptar os sistemas de gestão de TI as suas necessidades. Dificuldades culturais e investimentos altos.

Oliveira e Maia (2008)	Nota Fiscal Eletrônica: Projeto Nacional e a iniciativa municipal de São Paulo – Uma análise comparativa	Centraliza mais na parte da NF-e, sendo útil na abordagem dos riscos e desvantagens no questionamento com o entrevistado.	Custo/Investimento Inicial grande; Guerra Fiscal entre Estados aumentada; Outras janelas de sonegação; Volume grande de informações para auditorias fiscais; Número reduzido de Peritos especializados.
Peixe e Felsky (2009)	Compatibilizar as demonstrações contábeis de acordo com o modelo governamental – Proposta de adaptação à Escrituração Contábil Digital	Foca-se em no SPED Contábil e na Certificação Digital. Interessante na parte da evolução por falar do contador antes e depois.	Apointa aprofundamento maior nos subprojetos à medida que vai expandindo e sendo adaptado. E que aumente a transparência dos órgãos de tributação, arrecadação e fiscalização.
Pereira et al. (2008)	Governança eletrônica na Administração Pública: Estudo de caso sobre a Nota Fiscal Eletrônica - NF-e	Foca-se mais na NF-e, utilizado casos práticos de lojistas ao emitir as notas e trazendo os benefícios para as administrações tributárias.	Benefícios de diminuição de custos apenas virão no futuro. E desemprego com a automação dos processos. Falhas de comunicação no suporte.
Santos (2009)	SPED - O enfoque na Escrituração Contábil Digital	Artigo sintetizado, porém de grande valia na introdução e na certificação digital.	Esta tecnologia deve ser usada com responsabilidade, permitindo uma relação mais transparente entre fisco e contribuinte.
Santos, Müller e Casagrande (2011)	NF-e – Nota Fiscal Eletrônica: percepção dos contribuintes enquadrados na atividade de comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, estabelecidos no município de Florianópolis	Apointa bastante a respeito da NF-e entrevistando empresas, captando seus perfis, pontos positivos e negativos quanto a percepção de sua implantação.	Mudanças na estrutura da empresa após a implantação da NF-e e agilidade na realização das operações. Resultados satisfatórios em termos de redução de custos de impressão e aquisição de papel.
Sebold, Pioner e Pioner (2011)	Novos rumos na Contabilidade Pública brasileira: do governo eletrônico ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED	Aborda a respeito do governo eletrônico e seus três atores, e uma boa síntese do SPED. Apointa benefícios da Certificação digital para os contribuintes.	Administração Tributária possui alto grau de descentralização fiscal, devendo ser mais efetiva e eficiente nos controles, porém, ainda em transição a contabilidade com a vinda do SPED.

Fonte: Koettker (p. 35-36, 2011)

## ANEXO C – ARTIGOS MAPEADOS SOBRE O SPED

Evento	Ano	Título	Autores	OBJETIVO DO ARTIGO
ENAMPAD	2008	Proposta de um Framework para apoio à adoção da NF eletrônica	Milca S. Martins, Edimara M Luciano, Maurício G Testa.	Propor um framework para a adoção da Nota Fiscal eletrônica, que abranja os mecanismos componentes e intervenientes dessa adoção. A questão de pesquisa que este trabalho pretende responder é: quais são e como se relacionam os mecanismos componentes e intervenientes da adoção da NF-e?
Congresso Brasileiro de Contabilidade	2008	Governança eletrônica na administração pública: estudo de caso sobre a nota fiscal eletrônica – nf-e	Sidinei Aparecido Pereira, Rosilene Locks, Duilo Souza Matos, Gleimiria Batista da Costa.	Identificar as percepções dos contribuintes acerca dos benefícios apontados pelo projeto conceitual da Nota fiscal Eletrônica – NF-e implantado pelo Governo do Estado de Rondônia. Além disso, buscará alcançar, ainda, os seguintes objetivos específicos: a) conhecer os conceitos a respeito do assunto através da exploração do referencial teórico; b) examinar o processo de implantação da Nota Fiscal Eletrônica no Estado de Rondônia.
Congresso Brasileiro de Contabilidade	2008	Nota fiscal eletrônica: projeto nacional e a iniciativa municipal de São Paulo – uma análise comparativa	Wolney Resende de oliveira, Diulie Fernandes Maia.	Fazer uma contextualização do projeto, procurando promover o entendimento do que, efetivamente, a NF-e significa e representa e como ela surgiu, incluindo uma correlação entre NF-e e a Certificação Digital, dentre outras tecnologias envolvidas.
Congresso UFSC de Controladoria e Finanças	2008	Os impactos da implantação do Sistema público de escrituração digital (SPED) na gestão das micro e pequenas empresas	Suzana Francisco, Suelen Haidar Ronchi, Pedro José Von Mecheln.	Verificar como a informatização do sistema tributário nacional irá refletir na gestão das micro e pequenas empresas.
Congresso UFSC de Controladoria e Finanças	2009	Compatibilizar as demonstrações contábeis de acordo com o modelo governamental – proposta da adaptação à escrituração contábil digital	Blênio César Severo Peixe, Carlos Emílio Felsky.	Analisar, de forma objetiva, a implantação do sistema público de escrituração digital do governo, verificando em que este sistema contribui para uma tributação mais justa.
Revista Catarinense da Ciência Contábil	2009	Sistema público de escrituração digital – SPED: um estudo nos escritórios de contabilidade no município de Pinhalzinho – SC	Marciane Maria Mahle, Alex Fabiano Bertollo Santana.	Verificar o nível de percepção para a implantação do Sistema Público de escrituração Digital nos escritórios de contabilidade de Pinhalzinho – SC.

Fonte: Pires et al. (p. 3552, 2011)