

**SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL: UM LEVANTAMENTO
BIBLIOMÉTRICO NO PERÍODO DE 2007 A 2016
PUBLIC DIGITAL BOOKKEEPING SYSTEM: A BIBLIOMETRIC SURVEY
IN THE PERIOD 2007 TO 2016**

Recebido: 03/05/2017 – Aprovado: 09/09/2017 – Publicado: 10 /12/2017

Processo de Avaliação: Double Blind Review

Gilberto Magalhaes da Silva Filho¹

Doutorando em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências
Contábeis da Universidade Federal da Paraíba (UFPB)

Derik Harissom Leite da Silva²

Mestrando em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências
Contábeis da Universidade Federal da Paraíba

Simone Bastos Paiva³

Doutora em Administração pela Universidade Federal da Paraíba
Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba

RESUMO

O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) representa um grande banco de dados que reúne informações de caráter contábil, fiscal e relativas à folha de pagamento, e quem o administra é a Receita Federal. A criação e implantação do SPED representou uma grande mudança na área contábil e que tem refletido no ambiente empresarial. Após dez anos de sua implementação e diante da importância do tema, o objetivo da

¹ Autor para correspondência: Universidade Federal da Paraíba: Cidade Universitária, s/n –|
Castelo Branco III, João Pessoa – PB, 58051-085. gmfcontabilidade@hotmail.com

² Autor para correspondência: derikharisson@hotmail.com

³ Autor para correspondência: sbpaiva@uol.com.br



pesquisa foi realizar um levantamento bibliométrico dos artigos publicados no período de 2007 a 2016, nos periódicos com Qualis/Capes A2 – B5, que trataram do SPED. Para o mapeamento das pesquisas e definição da amostra, realizou-se uma busca por palavras-chave e, em sequência, análise dos resumos nos periódicos listados no sítio da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (Anpcont). Após a seleção, procedeu-se a análise bibliométrica, fundamentada em identificar as particularidades dos autores, os temas abordados e as metodologias e teorias utilizadas. Dos 28 periódicos analisados, 14 (50%) não apresentaram publicações relacionadas à temática no período. Selecionaram-se 18 pesquisas pelo alinhamento ao tema abordado. Os achados da pesquisa demonstraram existir uma escassez de artigos que trataram da temática investigada, a maioria dos artigos se limitou a uma análise descritiva dos dados e os autores fizeram pouca inferência, além disso, os artigos que trataram do SPED basicamente se limitaram a tratar das vantagens e desvantagens por ele proporcionadas e dos benefícios e dificuldades dele resultantes, existindo uma lacuna para futuras pesquisas.

Palavras-chave: SPED; levantamento; bibliometria.

ABSTRACT

The Public Digital Bookkeeping System represents a large database that gathers accounting, tax and payroll information, administered by federal revenue, the creation and implementation of SPED represented a major change in the accounting area and that has reflected in the after 10 years of its implementation, and after the importance of the theme, the objective of the research was to carry out a bibliometric survey of the articles published in the period 2007 to 2016, in the periodicals with Qualis/Capes A2 – B5, which dealt with the Public Information System Digital Bookkeeping – SPED. For the mapping of the research and definition of the sample, a search for key words and analysis of the abstracts in sequence was carried out in the periodicals listed on the website of the National Association of Postgraduate Programs in Accounting Sciences – ANPCONT. After the selection, the bibliometric analysis was based on identifying the authors' particularities, which were the topics addressed, and identifying the methodologies and theories used. Of the 28 journals analyzed, 14 (50%) did not present publications related to the theme in the period. Eighteen researches were selected by



alignment with the topic addressed. The findings of the research showed that there was a shortage of articles that dealt with the researched subject of SPED, most of the articles were limited to a descriptive analysis of the data and little inference was made by the authors, in addition the articles that dealt with the SPED were basically limited to Dealing with the advantages and disadvantages provided by SPED, the benefits and difficulties resulting from the SPED, leaving a gap for future research.

Keywords: SPED; survey; bibliometrics.



1. INTRODUÇÃO

A constante evolução tecnológica e o aumento do volume de operações das empresas levaram as autoridades tributárias, da mesma forma que as organizações, a se modernizarem tecnologicamente, basicamente por meio do uso das chamadas tecnologias da informação e comunicação com o suporte da internet. Este processo refletiu nas diversas áreas de atuação profissional e, em particular, na área contábil, que vem sendo profundamente afetada pelo impacto das novas ferramentas computacionais e de comunicação.

O avanço das tecnologias da informação e comunicação (TICs) e o desenvolvimento da *Internet* nas últimas décadas têm permitido um melhor relacionamento entre o governo e a sociedade em geral (LAYNE; LEE, 2001). O uso dessas ferramentas possibilitou uma maior eficiência gerencial e o aumento da qualidade dos serviços públicos. Esse processo de comunicação por parte do governo mediante as ferramentas de TIC recebeu a denominação de governo eletrônico ou e-governo.

No que diz respeito à comunicação entre fisco e contribuinte, esta se dá por meio das chamadas obrigações acessórias (declarações entregues pela pessoa jurídica), cujo objetivo é permitir que o contribuinte evidencie para o governo o montante de suas operações sujeitas a tributação além do montante de tributo devido.

No Brasil, existem 87 diferentes tipos de tributos cobrados nas diversas esferas do governo e mais de 100 tipos de obrigações acessórias entregues em linguagens e formatos diversos, o que não permitia o compartilhamento entre as diversas autoridades tributárias (AZEVEDO; MARIANO, 2009).

Visando diminuir a assimetria de informação entre contribuinte e fisco e garantir uma padronização das informações fornecidas pelos agentes, com o objetivo de melhorar a qualidade das informações solicitadas, criou-se o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), utilizando-se como modelo a experiência de governos eletrônicos de outros países, tais como Espanha, Chile e México (SILVA FILHO, 2015).

Instituído pelo Decreto n. 6.022, de 22 de janeiro de 2007, como parte do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) 2007/2010, do Governo Federal, de acordo com o Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro), até agosto de 2013, gastou-se com o SPED R\$ 388.097.363,22 (LIMA, 2013).



O SPED representa uma iniciativa integrada das administrações tributárias federal, estadual e municipal, visando à modernização sistemática do cumprimento das obrigações acessórias pelas empresas. Após a criação do SPED, as administrações federais e estaduais vêm editando uma série de leis, portarias e convênios visando suportar as alterações necessárias para que o SPED passe a vigorar efetivamente, sendo um processo gradativo ainda não concluído, que se iniciou com o projeto da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e).

Desde então, criaram-se vários outros projetos e alguns ainda se encontram em fase de implantação, sendo formados basicamente por quatro subsistemas: a NF-e; a Escrituração Fiscal Digital (EFD); o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (e-Social); e a Escrituração Contábil Digital (ECD).

Representa, paralelamente ao processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade, uma grande mudança na área contábil, com impactos legais, operacionais e profissionais. O grande desafio é processar os dados empresariais gerando informações tributárias e contábeis com a velocidade e a qualidade que o fisco requer; sendo assim, o velho modelo de troca de dados entre empresas e organizações contábeis apresenta sinais claros de obsolescência (DUARTE, 2013).

Diante da importância do tema, desenvolveram-se alguns estudos abordando o SPED, a saber: Rodrigues e Jacinto (2011); Ruschel, Frezza e Utzig (2011); Faria et al. (2010); Silva Filho, Rufino e Leite Filho (2014). Estes estudos investigaram diversas temáticas, contudo, após 10 anos da criação do SPED, torna-se oportuno averiguar a produção científica em relação ao tema.

Perante o exposto, a presente pesquisa visa responder ao seguinte problema: **Quais as características bibliométricas dos artigos publicados no período de 2007 a 2016, nos periódicos com Qualis/Capes A2 – B5, que trataram do SPED?**

O presente estudo tem como objetivos: realizar um levantamento bibliométrico dos artigos publicados no período de 2007 a 2016, nos periódicos com Qualis/Capes A2 – B5, que trataram do SPED; identificar os principais autores relacionados ao tema; identificar quais os temas abordados; identificar as metodologias utilizadas; identificar as teorias utilizadas para tratar de tais temas.

A presente proposta de pesquisa se justifica pelos seguintes fatores: contribui para a discussão em relação ao SPED; até o presente momento, não se identificaram estudos



que buscassem realizar um levantamento em relação à produção científica sobre o tema, sendo assim, este trabalho supre a demanda existente; pode fornecer *insights* a respeito de lacunas passíveis de investigação em futuras pesquisas.

Este artigo encontra-se estruturado da seguinte forma: posteriormente à seção introdutória, apresenta-se o referencial teórico pertinente à temática pesquisada, seguido dos procedimentos metodológicos e, na sequência, da análise dos dados e das considerações finais, finalizando-se com as referências.

2. REFERECIAL TEÓRICO

2.1. GOVERNO ELETRÔNICO E A FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

No Brasil, o sistema tributário garante a autonomia para Estados e Municípios deliberarem e instituírem tributos, sendo, também, responsáveis pela criação de mecanismos que permitam aos diversos entes da federação administrarem e acompanhar os tributos, por meio, principalmente, das chamadas obrigações acessórias.

A comunicação entre fisco e contribuinte se dá por meio das declarações entregues pela pessoa jurídica, cujo objetivo é permitir que o contribuinte evidencie para o governo o montante de suas operações sujeitas a tributação além do montante de tributo devido, sendo essa relação intermediada pela *Internet*. Esse processo de comunicação por parte do governo por meio das ferramentas de TIC recebeu a denominação de governo eletrônico.

Basu (2004) define o governo eletrônico como sendo o uso da tecnologia da informação para permitir a livre circulação de informações, visando melhorar o acesso e a prestação de serviços do governo para beneficiar cidadãos, empresas e funcionários.

No cenário nacional, as autoridades tributárias, seja no âmbito federal, estadual ou municipal, apresentam uma estrutura administrativa virtual bastante moderna, permitindo uma considerável comunicação entre contribuintes e governo, de modo que grande parte da administração fazendária está hoje *online* (MONTEIRO; CAVALCANTE, 2008).

A Receita Federal do Brasil (RFB) representa o principal órgão da administração tributária, responsável pela administração dos tributos de competência da União, tendo



as funções básicas de controle, arrecadação, normatização e fiscalização dos tributos, assessorando, também, a política tributária do país (BRASIL, 2002).

O uso das TICs para facilitar a comunicação entre governo e cidadãos, empresas e outras organizações governamentais teve, nos últimos anos, um avanço de maneira intensa nas diversas áreas do setor público. Com relação à administração tributária, o emprego de tais tecnologias tem permitido uma maior eficiência na relação entre fisco e contribuinte, seja na troca de informações, seja no acesso aos diversos serviços ofertados de maneira mais ágil e com um menor custo, por meio principalmente da *Internet*.

Altos investimentos em TIC, além de resultarem na maior aproximação entre fisco e contribuinte, tornando essa interação mais rápida e a um custo menor, sobretudo o emprego do SPED, acarretam uma maior fiscalização sobre os contribuintes, permitindo que as autoridades tributárias possam detectar e combater mais rapidamente as práticas de sonegação fiscal por parte dos contribuintes, resultando, assim, em uma maior arrecadação.

2.2 SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL

2.2.1 Histórico

A busca incansável por informação e o emprego de TICs, capazes de direcionar o gestor em suas decisões, são práticas comuns nas organizações privadas, no entanto, nos últimos anos, cada vez mais tais práticas têm sido aplicadas no âmbito público visando a tornar a gestão pública mais eficiente e permitir um melhor relacionamento entre o governo e a sociedade em geral.

A aquisição de um supercomputador no valor de U\$\$ 100 milhões, apelidado de T-Rex, e a utilização de um *software* chamado Harpia (maior ave de rapina do mundo), criado em parceria entre a Universidade Estadual de Campinas (Unicamp) e o Instituto Tecnológico de Aeronáutica (ITA) (DUARTE, 2009), são exemplos de medidas que o governo tomou visando combater a evasão fiscal.

Nesse cenário, o SPED passou a se desenvolver ainda no governo de Fernando Henrique Cardoso, com a edição da Lei n. 9.989, de 21 de julho de 2000, sendo parte do Programa de Modernização das Administrações Tributárias (PMAT) (YOUNG, 2009).



Para iniciar a padronização entre as várias esferas de governo, a Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, introduziu o inciso XXII ao artigo 37 da Constituição Federal de 1988, determinando que as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios devem atuar de forma integrada compartilhando cadastro e informações fiscais:

XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio (BRASIL, 2003).

A criação da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, representou a base para que o Projeto SPED pudesse se implantar no Brasil, uma vez que a referida emenda possibilitou a ação integrada entre as esferas de fiscalização (federal, estadual e municipal).

O Decreto n. 6.022, de 22 de janeiro de 2007, instituiu o SPED, sendo parte do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) 2007-2010 do Governo Federal, constituindo um avanço na informatização da relação entre fisco e contribuinte (PASSOS, 2010).

Geron et al. (2011) definem o SPED como sendo um instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos integrantes da escrituração comercial e fiscal das empresas, mediante fluxo único e computadorizado de informações.

2.2.2 Objetivo

Segundo Azevedo e Mariano (2009, p. 38), pode-se dividir os objetivos do SPED em três principais:

1. **Promover atuação integrada dos fiscos:** no Brasil, existem 87 diferentes tipos de tributos cobrados nas diversas esferas do governo e mais de 100 tipos de obrigações acessórias, implicando, muitas vezes,



informações redundantes exigidas aos contribuintes; diante disso, uniformizar as obrigações acessórias é uma necessidade, uma vez que reduz o custo de conformidade tributária para os contribuintes e permite às autoridades tributárias consultarem, numa única fonte, todas as informações necessárias.

2. **Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes:** diminuindo a quantidade de obrigações acessórias sem, no entanto, diminuir as informações solicitadas, o SPED propicia a entrega única do que hoje se realiza em várias obrigações acessórias, centralizando-as em um banco de dados único.
3. **Tornar mais célebre a identificação de ilícitos tributários:** a presença de um banco de dados único com informações contábeis, fiscais e, em breve, relativas a folha de pagamento, permite às autoridades tributárias cruzarem informações, tornando mais célebre o processo de identificação de ilícitos tributários; a saída de mercadoria em uma empresa implica necessariamente uma entrada de mercadoria em outra, se isso não ocorre, há indício de evasão fiscal.

2.2.3 Nota Fiscal Eletrônica

As operações que envolvem compra e venda de mercadorias ou prestação de serviços em território nacional precisam estar amparadas por um documento fiscal no qual esteja presente uma série de informações que garantam a credibilidade da operação perante as autoridades tributárias.

Na sistemática antiga, a emissão do documento fiscal era feita em, no mínimo, quatro vias, sendo a primeira via destinada ao comprador, a segunda permanecia na empresa, a terceira era destinada ao fisco e a quarta era retida no posto fiscal do destinatário – operação interestadual (LIMA, 2009).



Esse modelo de emissão de nota fiscal resultava em um alto custo para as empresas, que necessitavam contratar os serviços de uma gráfica para impressão dos documentos, além de impactar o meio ambiente (alto consumo de papel), porém, visando simplificar as obrigações acessórias do contribuinte, além de reduzir custos relacionados à emissão dos documentos fiscais, criou-se a NF-e, instituída pelo Ajuste Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais (Sinief), de julho de 2005. Segundo Campos (2012, p. 56):

A Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) é 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, com recepção, pelo Fisco, do documento eletrônico, antes da ocorrência do fato gerador.

A operacionalização da NF-e funciona da seguinte maneira: a empresa que realizou a venda emite um arquivo eletrônico em formato *eXtensible Markup Language* (XML) assinado digitalmente, que garante a integridade dos dados; este arquivo será, então, transmitido para a Secretaria da Fazenda da jurisdição do contribuinte, que fará uma pré-validação do arquivo e devolverá a autorização de uso, sem a qual não poderá haver a circulação da mercadoria (YOUNG, 2009).

A empresa está obrigada a imprimir, em uma única via em papel A4, o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (Danfe) que vai acompanhar a mercadoria e conterá a chave de acesso e um código de barras para facilitar o acesso às informações contidas na NF-e pelas unidades fiscais. Apesar de acompanhar o trânsito da mercadoria, o Danfe não é uma nota fiscal nem a substitui, sendo apenas um instrumento auxiliar para consulta.

2.2.4 Escrituração Fiscal Digital

A 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.



Esse arquivo deverá ser assinado digitalmente e transmitido via *Internet* ao ambiente SPED (BRASIL, 20146).

A implantação da EFD se instituiu pelo Convênio ICMS n. 143, de 15 de dezembro de 2006, e representa a substituição dos livros fiscais em papel pela obrigação de entregar os registros fiscais em formato digital. Essa nova sistemática de troca de informações resulta em um maior detalhamento das informações, uma vez que não serão informados apenas os totais dos documentos, mas todos os produtos que o compõem (BRASIL, 2006).

Duarte (2009) corrobora o exposto acima afirmando que a EFD apresenta, em suas tabelas, mais de 100 tipos de informações distintas, que contêm todas as notas fiscais de entrada e saída de uma empresa, assim como os dados das faturas das notas fiscais e os seus vencimentos; com isso, o fisco poderá projetar o fluxo de caixa das empresas.

A EFD substitui a escrituração e impressão dos seguintes livros: Registro de Entradas; Registro de Saídas; Registro de Inventário; Registro de Apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Registro de Apuração do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); Documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (Ciap).

Os arquivos da EFD devem ser entregues mensalmente, sendo os prazos para envio dos arquivos definidos pelas respectivas Secretarias da Fazenda. O Convênio ICMS n. 143, de 15 de dezembro de 2006, com suas alterações, define a obrigatoriedade da entrega a partir de 1º de janeiro de 2009 para todos os contribuintes do ICMS ou do IPI, sendo facultada ao fisco de cada Estado a dispensa dessa obrigação a alguns contribuintes (YOUNG, 2009).

De acordo com Alves Junior (2010), a EFD, além de substituir os livros fiscais de Entrada e Saída de Mercadorias e Produtos, Apuração do ICMS/IPI e Registro de Inventário, elimina a necessidade de entrega de algumas obrigações acessórias: Declaração de Informações Econômico-Fiscal (Dief); Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA); Sistema Integrado de Informações Sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (Sintegra); Manual Normativo de Arquivos Digitais (Manad).



2.2.5 Escrituração Contábil Digital

A ECD representa um dos projetos do SPED, sendo instituída pela Instrução Normativa RFB n. 777, de 14 de outubro de 2007, posteriormente retificada pela Instrução Normativa RFB n. 787, de 19 de novembro de 2007 (PASSOS, 2010).

Segundo Young (2009, p. 21), “a ECD substitui a atual sistemática de prestação de informações ao fisco e compreende os seguintes livros assinados digitalmente”: a) Livro Diário e seus auxiliares, se houver; b) Livro Razão e seus auxiliares, se houver; c) Livros Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórios dos assentamentos neles transcritos.

Conforme a Instrução Normativa RFB n. 1.420, de 20 de dezembro de 2013, com redação dada pela Instrução Normativa RFB n. 1.594, de 1º de novembro de 2015 (BRASIL, 2013; 2015), a ECD deve ser transmitida anualmente até o último dia útil do mês de maio do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração (artigo 5º), estando obrigadas a adotar a ECD, a partir do exercício de 2014.

A ECD representa um grande desafio para as empresas, exigindo delas o uso de *softwares* capazes de gerar o arquivo da ECD que será submetido ao programa validador da RFB, contudo, é importante destacar que a grande preocupação não é ter seus arquivos validados, pois isso representa mera formalidade, o grande desafio está relacionado às informações contábeis a serem reportadas e, mais precisamente, à qualidade destas.

2.2.6 SPED Social

Além das informações de caráter fiscal e contábil, está em fase de desenvolvimento a Escrituração Fiscal Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (EFD-Social/e-Social).

Conforme o Manual de Orientações do e-Social versão 1.0, é um projeto do governo federal que vai coletar as informações (trabalhistas, previdenciárias, tributárias e fiscais relativas à contratação e utilização de mão de obra onerosa, com ou sem vínculo empregatício), armazenando-as no Ambiente Nacional do e-Social, possibilitando aos órgãos participantes do projeto sua efetiva utilização para fins previdenciários, fiscais e de apuração de tributos e do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).



Espera-se que, a partir do primeiro semestre de 2017, as empresas do Lucro Real já estejam adotando a escrituração digital da folha de pagamento, e a partir de 2018 as demais empresas passarão a ser obrigadas. O e-Social tem como objetivo abranger a escrituração da folha de pagamento e, em segunda fase, o Livro Registro de Empregados (BRASIL, 2016).

Com a criação do e-Social, as autoridades poderão reunir uma grande gama de informações de cunho fiscal, contábil e relativas a folha de pagamento, possibilitando aos organismos fiscalizadores efetuarem o cruzamento de informações com o objetivo de identificar indícios de evasão fiscal. O e-Social é considerado por muitos o projeto de maior complexidade do SPED, sendo necessário que profissionais e contribuintes busquem uma preparação prévia para melhor atender às exigências da RFB.

3 METODOLOGIA

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

O presente estudo caracteriza-se como descritivo, pois visa descrever as peculiaridades de autores e os aspectos das publicações em periódicos de Contabilidade no Brasil que versam sobre o SPED. Também possui um caráter exploratório à medida que pouco ou nenhum estudo anterior tenha sido identificado, bem como pelo seu objetivo de identificar padrões, ideias ou hipóteses. Iniciou-se a análise mediante uma abordagem quantitativa, com identificação do número de artigos publicados, as temáticas abordadas e, utilizando-se os fundamentos da Bibliometria, a quantidade de autores, a produtividade e o perfil deles. Em seguida, com a finalidade de detectar as metodologias e teorias empregadas, fez-se uso de uma abordagem qualitativa por meio da técnica de análise de conteúdo.

3.2 PERIÓDICOS SELECIONADOS

O critério de inclusão dos periódicos na amostra desta pesquisa (Quadro 1) se deu pelos seus enquadramentos em categorias indicativas da qualidade Qualis/Capes, nos extratos A2 – B5, no período de 2007 a 2016, listados no sítio da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (Anpcont). As informações da



classificação Qualis foram obtidas mediante consulta à plataforma Sucupira, em janeiro de 2017.

Periódico	Instituição	Qualis
Revista Brasileira de Gestão de Negócios (RBGN)	Fecap/SP	A2
Contabilidade Vista & Revista	UFMG/MG	A2
Revista Universo Contábil	Furb/SC	A2
Brazilian Business Review (BBR)	Fucape/ES	B1
Revista de Contabilidade e Organizações (RCO)	FEA/USP/RP	B1
Revista Enfoque: Reflexão Contábil	UEM/PR	B1
Advances in Scientific and Applied Accounting (ASAA)	ANPCONT	B1
Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos (Base)	Unisinos/RS	B1
Custos e @gronegocio on line	UFRPE	B1
Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)	Abracicon/DF	B1
Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis	UERJ/RJ	B1
Revista Contemporânea de Contabilidade (RCC)	UFSC/SC	B2
Sociedade, Contabilidade e Gestão	PPGCC/UFRJ	B2
Pensar Contábil	CRC/RJ	B2
Revista de Administração, Contabilidade e Economia (Race)	UNOESC/SC	B3
Revista Ambiente Contábil	UFRN	B3
ConTexto	UFRGS	B3
Registro Contábil (ReCONT)	UFAL	B3
Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade (Reunir)	UFCG – CCJS/UACC	B3
Revista Catarinense da Ciência Contábil	CRC/SC	B3
Revista de Contabilidade e Controladoria (RC&C)	UFPR/PR	B3
Revista Mineira de Contabilidade (RMC)	CRC-MG	B3
Contabilidade Gestão e Governança (CGG)	UnB	B4



Revista de Contabilidade da UFBA	UFBA	B4
Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI	UFPI	B4
Revista da Associação Brasileira de Custos (ABCCustos)	ABC	B5
Revista de Informação Contábil (RIC)	UFPE/PE	B5

Quadro 1 Periódicos selecionados.

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

3.3 ESTRATÉGIA METODOLÓGICA

Para realizar o mapeamento das pesquisas, fez-se busca por meio de palavras-chave e resumos, em sequência, com as seguintes terminações: “Sistema Público de Escrituração Digital”, “SPED”, “Nota Fiscal Eletrônica”, “Escrituração Fiscal Digital”, “Escrituração Contábil Digital”.

Após a busca de forma sistematizada, iniciou-se a leitura, a fim de verificar a conformidade do trabalho com o tema objeto da pesquisa. Assim, procedeu-se a uma análise sistematizada tanto no resumo como no texto completo, identificando-se 68 trabalhos, selecionando-se somente 18 produções científicas que estavam alinhadas ao tema abordado. Extraíram-se as informações acerca dos autores dos próprios artigos e da base do Currículo Lattes dos autores. Na análise dos estudos, identificaram-se as seguintes informações para realização da bibliometria:

1. Número de publicações dos artigos científicos por periódico.
2. Caracterização dos autores quanto ao gênero e titulação.
3. Número de publicações por autor.
4. Vínculos institucionais dos autores.
5. Metodologias empregadas nos estudos analisados.
6. Temática abordada (objetivo da pesquisa).
7. Teorias utilizadas.



4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A primeira parte da análise tem como objetivo verificar o número de publicações de artigos por periódico e a evolução ao longo dos dez anos. Conforme reportado na Tabela 1, pode-se inferir que existe um baixo número de trabalhos publicados que trataram do SPED, pois, dos 28 periódicos analisados, 14 (50%) não apresentaram publicações relacionadas à temática investigada. Além disso, os periódicos que apresentaram maior concentração de artigos foi a *Revista Catarinense de Ciência Contábil* e *Registro Contábil* (ReCONT), respectivamente, e os demais periódicos apresentaram uma única publicação.

Tabela 1 Número de publicações de artigos por periódico.

Periódico	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Total
Revista Brasileira de Gestão de Negócios (RBGN)	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
Revista de Contabilidade e Organizações (RCO)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
Revista Enfoque: Reflexão Contábil	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPEC)	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
Revista Contemporânea de Contabilidade (RCC)	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1
Pensar Contábil	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
Revista Ambiente Contábil	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
ConTexto	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
Registro Contábil (ReCONT)	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	2
Revista Catarinense da Ciência Contábil	0	0	1	0	1	1	1	0	0	0	4

Revista de Contabilidade e Controladoria (RC&C)	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
Revista Mineira de Contabilidade (RMC)	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1
Revista da Associação Brasileira de Custos (ABCCustos)	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1
Total	0	0	1	1	4	4	2	0	3	3	18

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

No que diz respeito à caracterização dos autores (Tabela 2), os 18 artigos analisados resultaram 58 autores, dos quais mais de 65% pertencem ao sexo masculino e 32% do sexo feminino. Quando analisado o grau de titulação, 29% (17) dos autores possuíam o título de doutor, seguidos por 22% de mestres e graduados.

Com relação aos autores que mais publicaram artigos relacionados ao SPED, Gilberto Magalhães da Silva Filho e Paulo Amilton Maia Leite Filho, ambos vinculados à Universidade Federal da Paraíba (UFPB), apresentaram o maior número de publicações (três artigos), os demais autores publicaram apenas um único trabalho.

Tabela 2 Caracterização dos autores quanto ao sexo e titulação.

Sexo	Total	Titulação	Total
Masculino	39	Graduando	–
		Graduado	8
		Especialista	3
		Mestrando	2
		Mestre	8
		Doutorando	5
		Doutor	13
Feminino	19	Graduanda	–
		Graduada	5
		Especialista	4
		Mestranda	–
		Mestre	5
		Doutoranda	1
		Doutora	4
Total	58	Total	58

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A Tabela 3 demonstra os vínculos institucionais dos autores com as instituições de ensino superior (IES). A IES com maior número de vínculo foi a Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), com 14 vínculos, seguida pela Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (Fecap), com 5 vínculos, e a Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRS), com 4 vínculos.

Tabela 3 Vínculos institucionais dos autores.

Instituição	N. de vínculos
Centro Universitário Municipal de São José	2
Faculdade Estácio do Rio Grande do Sul	1
Faculdade São Francisco de Assis	1
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (Fecap)	5

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (Fucape)	2
Fundação Pedro Leopoldo	3
Faculdade de Economia e Finanças do Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais (Ibmec)-MG	1
Instituto Superior da Grande Florianópolis	1
Pontifícia Universidade Católica do Paraná	4
Universidade de Caxias do Sul	2
Universidade do Oeste de Santa Catarina	3
Universidade do Vale do Rio dos Sinos	1
Universidade Federal da Paraíba	3
Universidade Federal de Santa Catarina	14
Universidade Federal de Uberlândia	2
Universidade Federal do Rio Grande do Norte	1
Universidade Federal do Rio Grande do Sul	4
Universidade Municipal de São Caetano do Sul	2

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Uma das fases da pesquisa teve o propósito de realizar um levantamento das metodologias utilizadas nos 18 artigos publicados, sendo a análise da metodologia dividida em três etapas: abordagem, objetivos e procedimentos adotados (Tabela 4). Quanto à abordagem adotada, a maioria fez uso da abordagem quantitativa e de uma análise descritiva do fenômeno investigado. Quanto aos objetivos, a maioria era pesquisa descritiva. Com relação aos procedimentos adotados, a técnica mais adotada foi o levantamento ou *survey*.

Tabela 4 Metodologias empregadas nos estudos analisados.

Etapa	Tipo	Total
Quanto à abordagem	Quantitativa	8
	Qualitativa	5
	Quanti e Quali	4
Quanto aos objetivos	Descritiva	12



	Explicativa	2
	Exploratória	3
Quanto aos procedimentos	Experimental	2
	Levantamento	12
	Bibliográfica	2
	Estudo de caso	1

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A última parte do trabalho buscou, por meio da leitura criteriosa de todos os artigos, identificar alguns aspectos, a saber: temáticas abordadas; objetivos da pesquisa; se adotou alguma teoria como subsídio do fenômeno investigado. A Tabela 5 apresenta um resumo das temáticas abordadas e dos objetivos de cada trabalho.

Tabela 5 Objetivo das pesquisas.

Objetivo	Total
Impacto nos resultados econômicos	1
Impacto na arrecadação	1
Descrever os conceitos da contabilidade digital	1
Vantagens e desvantagens	2
Benefícios e dificuldades	2
Nível de qualificação e conhecimento dos contadores	2
Impacto na Contabilidade	2
Análise da percepção	7

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

O SPED é formado basicamente por quatro subsistemas: a NF-e, a EFD, o e-Social e a ECD. Após a leitura dos artigos, identificou-se que, dos 18 trabalhos analisados, 12 trataram do SPED de maneira geral.

Os artigos que trataram do SPED basicamente se limitaram a tratar das vantagens e desvantagens proporcionadas por esse sistema, os benefícios e dificuldades dele resultantes, sendo realizado um levantamento junto aos agentes envolvidos (contadores, empresários, autoridades tributárias) com o objetivo de verificar, na ótica de tais agentes, quais os principais impactos do SPED.



Com relação às vantagens e desvantagens, Eckert et al. (2011) realizaram um estudo de caso em uma grande empresa industrial, e as principais conclusões da pesquisa foram que o SPED proporcionou uma maior redução dos custos na impressão de notas e livros fiscais, além de permitir um maior controle das operações da empresa; como desvantagem, o aumento da fiscalização tornou a empresa vulnerável quanto ao destino das informações reportadas para a RFB.

No que diz respeito a benefícios e dificuldades, as pesquisas concluíram que a dificuldade central originada pelo SPED foi a escassez de pessoal qualificado, e os principais benefícios foram que o SPED tem proporcionado aumento da melhoria da qualidade das informações fornecidas pelos contribuintes e o aumento da agilidade na realização das tarefas, contribuindo para o controle da sonegação de impostos (BRITZ; SANTANA; LUNKES, 2010).

Já o artigo de Silva et al. (2013) verificou se a implementação do SPED contábil teve influência sobre os resultados econômicos e financeiros das empresas. A amostra do estudo abrangeu as 500 maiores empresas, segundo a *Revista Exame*, no período de 2004 a 2009. A pesquisa concluiu que a ECD aumenta a eficiência nas auditorias tributárias e refletiu positivamente nos resultados das empresas analisadas.

O SPED tem exigido, por parte desses profissionais, o domínio das ferramentas tecnológicas, assim como das normas e legislações que norteiam a profissão contábil. Nesse contexto, o artigo de Oliveira e Cabral de Ávila (2016) analisou o nível de qualificação dos profissionais de Contabilidade em uma cidade do estado de Minas Gerais com relação ao SPED. Os achados da pesquisa indicaram 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.

A despeito da discussão acima, o artigo de Silva Filho e Leite Filho (2016) teve como objetivo mensurar o conhecimento dos contadores de João Pessoa em relação ao SPED, adotando-se a mesma metodologia utilizada para medir o conhecimento dos estudantes na prova do Exame Nacional do Ensino Médio (Enem). O resultado da pesquisa concluiu que os profissionais de João Pessoa apresentaram baixo nível de conhecimento.

Outro ponto analisado foi o uso de teoria para dar sustentação teórica aos trabalhos. Dos 18 trabalhos analisados, nenhum apresentou uma teoria explícita e apenas o estudo de



Silva et al. (2013) fez menção à teoria da agência para explicar a relação entre fisco e contribuinte no contexto da evasão fiscal, contudo, não ficou claro o uso de tal teoria na pesquisa.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo geral realizar um levantamento bibliométrico dos artigos publicados no período de 2007 a 2016, nos periódicos com Qualis/Capes A2 – B5, que trataram do SPED. Como objetivo subjacente, esta pesquisa visou mensurar o conhecimento e ampliar a compreensão de algumas especificidades da pesquisa em Contabilidade.

A busca sistematizada, elaborada nos periódicos listados no sítio da Anpcont, identificou 68 trabalhos, selecionando-se 18 destes, pelo alinhamento ao tema abordado. Após a seleção, procedeu-se a análise bibliométrica, fundamentada em: identificar as particularidades dos principais autores relacionados ao tema, identificar quais temas foram abordados, identificar as metodologias utilizadas e identificar as teorias utilizadas para tratar de tais temas.

A análise da metodologia se dividiu em três etapas: abordagem, objetivos e procedimentos adotados. Constatou-se que a maioria fez uso da abordagem quantitativa (oito artigos). Também predominou, quanto aos objetivos, a análise descritiva do fenômeno investigado (doze artigos) e, quanto aos procedimentos adotados, a técnica mais empregada foi o levantamento ou *survey*.

Apreende-se que a pouca aplicabilidade de tais pesquisas esteja associada à pouca profundidade proveniente dos resultados da utilização de procedimentos recorrentes (levantamento ou *survey*). Apesar de a maioria das publicações aqui investigadas realizarem suas análises com especialistas no assunto, as conclusões limitam-se à percepção desses especialistas, não aprofundando as implicações práticas dos resultados.

Um ponto que chama atenção é que, além da escassez de artigos que tratam do SPED, mesmo diante da importância do tema para a Contabilidade, em sua maioria, os artigos se limitaram a uma análise descritiva dos dados e os autores fizeram pouca inferência.

Diante disso, algumas temáticas carecem de investigação, por exemplo, buscar mensurar o montante de custos que as empresas precisaram sacrificar para estarem



alinhadas às diretrizes do SPED ou, ainda, verificar, na prática, se todos aqueles benefícios apontados no portal da RFB são evidenciados no dia a dia das organizações. Como limitações deste trabalho, destacam-se a subjetividade presente nas classificações realizadas e a impossibilidade de generalização dos resultados para outros periódicos. Apesar das descobertas desta pesquisa bibliométrica, não coube aqui justificar os motivos pelos quais os perfis metodológicos se mostraram de forma distinta nas publicações sobre o SPED, sendo essa uma função sugerida para outros estudos. Recomenda-se, ainda, que novas pesquisas possam investigar, além de periódicos, os trabalhos publicados em anais de congressos, de forma que possam ampliar o escopo e examinar quais as principais características compartilhadas entre si.

O SPED vai além do simples uso de novos sistemas e não deve ser encarado apenas como uma burocracia governamental, os empresários precisam enxergar o SPED como uma nova ferramenta de gestão, e os profissionais contábeis devem preparar os seus clientes para enfrentar os desafios dessa nova sistemática, sendo essa uma oportunidade de fornecer serviços que agreguem valor para a organização. Por último, as instituições que fornecem o ensino de Contabilidade precisam considerar, em sua grade curricular, além dos conhecimentos em torno da Ciência Contábil, o conhecimento técnico essencial para que o estudante de Contabilidade possa estar preparado para enfrentar os desafios do mercado de trabalho.

REFERÊNCIAS

ALVES JUNIOR, E. P. **Mudança dos processos de negócios e adequação da TI nas empresas em decorrência da implantação do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED**: um estudo de casos múltiplos. 124 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2010.

AZEVEDO, O. R.; MARIANO, P. A. **SPED – Sistema Público de Escrituração Digital**. São Paulo: IOB, 2009.

BASU, S. E- government and developing countries: an overview. **International Review of Law, Computers & Technology**, v. 18, n. 1, p. 109-132, 2004.



BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Coordenação-geral de Política Tributária. **Estudo tributário n. 08:** sistema e administração tributária: uma visão geral. Brasília: MF/SRF/CGPT, 2002.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Sped fiscal: o que é.** Disponível em: < <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/sped-fiscal/o-que-e.htm>>. Acesso em: 27 dez. 2014.

_____. Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 2003.

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS n. 143, de 15 de dezembro de 2006. Institui a Escrituração Fiscal Digital – EFD. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 2006.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa RFB n. 1.420, de 19 de dezembro de 2013. Dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD). Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 2013.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa RFB n. 1.594, de 1º de dezembro de 2015. Altera a Instrução Normativa RFB n. 1.420, de 19 de dezembro de 2013, que dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD). Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 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 – Revista da Associação Brasileira de Custos**, v. 5, n. 3, p. 1-20, set./dez. 2010.

CAMPOS, S. J. de B. **Competências necessárias à implementação eficaz do SPED:** percepção dos operadores da contabilidade do RN. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-Graduação em



Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2012.

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.** Belo Horizonte: ideas@work, 2009.

DUARTE, R. D. Contabilidade: novo empreendedorismo. **Blog Roberto Dias Duarte.** 2013. Disponível em: <<http://www.robertodiasduarte.com.br/contabilidade-novo-empreendedorismo>>. Acesso em: 19 fev. 2017.

ECKERT, A. et al. Vantagens e desvantagens da implantação do sistema público de escrituração digital em uma grande empresa industrial. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 3, n. 3, 2011.

FARIA, A. C. de; FINATELLI, J. R.; GERON, C. M. S.; ROMEIRO, M. do C. 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: USP, 2010.

GERON, C. M. S.; FINATELLI, J. R.; FARIA, A. C. de; ROMEIRO, M. do C. SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: percepção dos contribuintes em relação os impactos de sua adoção. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 5, n. 2, p. 44-67, 2011.

LAYNE, K.; LEE, J. Developing fully functional e-government: a four stage model. **Government Information Quarterly**, v. 18, n. 2, p. 122-136, 2001.

LIMA, Paulo Gildo de Oliveira. **Auditoria fiscal contábil.** 8. ed. João Pessoa: Grafique, 2009.

LIMA, E. S. de. **Pesquisa sobre redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no sistema público de escrituração digital – SPED no Brasil.**



Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) – Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013.

MARTINS, G. de A. **Estudo de caso – uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2006.

MONTEIRO, R. L.; CAVALCANTE, D. L. Governo eletrônico e as novas perspectivas da administração fazendária. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI. 17., 2008, Brasília. **Anais eletrônicos...** Brasília: Conpedi, 2008.

OLIVEIRA, D. dos R.; DE ÁVILA, L. A. C. SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Um Estudo do Nível de Qualificação dos Profissionais Contábeis em Uma Cidade do Estado de Minas Gerais. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 21, n. 1, p. 57-69, 2016.

PASSOS, G. R. P. **SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: um novo paradigma em termos de conformidade tributária**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (Fecap), São Paulo, 2010.

RODRIGUES, J. R. M. C.; JACINTO, M. da S. Escrituração contábil digital, a transparência das informações e o perfil do profissional contábil. **Humanae**, v. 1, n. 4, p. 55-67, ago. 2011.

RUSCHEL, M. E.; FREZZA, R.; UTZIG, M. J. S. O impacto do SPED na contabilidade: desafios e perspectivas do profissional contábil. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC**, Florianópolis, v. 10, n. 29, p. 9-26, abr./jul., 2011.

SILVA, A. F. da. et al. SPED - Sistema Público de Escrituração Digital – Influência nos resultados econômico-financeiros declarados pelas empresas. **RBGN – Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, Vol 15, Nº 48, p. 445-461, jul./set., 2013. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.7819/rbgn.v15i48.1330>>. Acesso em: 20 set. 2017.



SILVA FILHO, G. M. da. **Nível de conhecimento dos profissionais de contabilidade em relação ao sistema público de escrituração digital por meio da teoria de resposta ao item.** Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, João Pessoa, Paraíba, 2015.

SILVA FILHO, G. M. da; SILVA FILHO, P. A. M. da. Nível de Conhecimento dos Contadores em Relação ao SPED: Um Estudo Exploratório por Meio da Teoria de Resposta ao Item. **Pensar Contábil**, v. 18, n. 65, 2016.

SILVA FILHO, G. M. da; RUFINO, M. A.; LEITE FILHO, P. A. Impacto nos custos decorrentes da adoção do SPED: um estudo realizado em empresas do município de João Pessoa. **Registro Contábil**, v. 6, n. 1, p. 1-20, 2014.

YOUNG, L. H. B. **SPED: Sistema Público de Escrituração Digital.** Juruá: Curitiba, 2009.

