

Zittei, M.; Soares, M.; Lugoboni, LF. (2014). Custo de conformidade tributária no processo de implantação das ferramentas de governo eletrônico: a percepção dos profissionais de multinacional no Brasil. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 65, 213-231.

Custo de conformidade tributária no processo de implantação das ferramentas de governo eletrônico: a percepção dos profissionais de multinacional no Brasil

Marcus Vinicius Moreira Zittei

Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, Doutorando em Ciências Contábeis e Administração pela Fundação Universidade Regional de Blumenau, Professor da Fundação Escola de Comercio Álvares Penteado, marcuszittei@zittei.com.br

Maisa Borges Soares

Contadora, Especialista em Gestão Tributária pela Fundação Escola de Comercio Álvares Penteado maisa.c.contabeis@gmail.com

Leonardo Fabris Lugoboni

Mestre em Administração pela Universidade São Caetano do Sul, Doutorando em Administração pela Universidade de São Paulo, Professor da Fundação Escola de Comercio Álvares Penteado, Insper, ETEC-SP, leo_fabris@hotmail.com

Custo De Conformidade Tributária No Processo De Implantação Das Ferramentas De Governo Eletrônico: A Percepção Dos Profissionais De Multinacional No Brasil

Marcus Vinicius Moreira Zittei, Maisa Borges Soares y Leonardo Fabris Lugoboni

Resumo: *Objetivo deste trabalho concerne em perceber a noção de profissionais sobre o custo de conformidade tributária empregada na implementação de ferramentas do Governo Eletrônico, tendo como amostra de pesquisa uma parte do setor administrativo instalada na Grande São Paulo de uma multinacional no Brasil. Nesta perspectiva o estudo foi norteado em compreender o que é Governo Eletrônico neste contexto da globalização, a sua aplicação e reflexos em uma determinada empresa, buscando demonstrar as exigências destas ferramentas – como o SPED, e também verificar os custos para atender os mesmos. A metodologia aplicada foi realizada através de um questionário para toda a área fiscal ligada diretamente as obrigações acessórias da empresa e uma parte da área contábil. O resultado obtido demonstra a percepção destes profissionais que o Governo Eletrônico trouxe mais controle, mas modificando e aumentando sua praticas e rotinas, mudanças essas que afetaram a empresa como um todo, desde o conhecimento dos seus profissionais a estrutura dos sistemas internos da empresa, fatos que geram custos para estar em acordo com as exigências tributárias, sendo necessário reconhecer e controlar todo o custo empregado afim de evidenciar claramente a realidade destes profissionais, empresa, governo e sociedade impactados no seguimento e aplicação de se estar em conformidade.*

Palavras-chave: Governo Eletrônico, SPED, Conformidade Tributária.

Cost of tax compliance in the process of implementation of tools of electronic government: the perception of multinational professionals in Brazil

Marcus Vinicius Moreira Zittei, Maisa Borges Soares and Leonardo Fabris Lugoboni

Abstract: *The purpose of this assignment concerns in understanding the notion of practitioners on the cost of tax compliance due in the implementation of electronic government tools and a sample search a part of the administrative sector installed in São Paulo for a multinational in Brazil. In this perspective the study was guided in understanding what is electronic government in this context of globalization, its application and consequences in a particular company, seeking to demonstrate the requirements of these tools as SPED, and also check the costs to meet the same. The applied methodology was carried out through a questionnaire to all tax area directly connected ancillary obligations of the company and a part of the accounting area. The result shows the perception of professionals Electronic Government brought more control, but modifying and enhancing their practices and routines, changes which affected the company as a whole, from the knowledge of its professional structure of internal company systems, facts generating costs to be in accordance with tax requirements, it is necessary to recognize and track all the employee cost in order to clearly demonstrate the reality of these professionals, businesses, governments and society impacted the monitoring and implementation tax compliance.*

Key-words: Electronic Government, SPED, Tax Compliance

Costo de Conformidad Tributaria en el proceso de implementación de las herramientas del Gobierno Electrónico: Una percepción de los profesionales de multinacionales en Brasil

Marcus Vinicius Moreira Zittei, Maisa Borges Soares y Leonardo Fabris Lugoboni

Resumen: *El objetivo de este trabajo es percibir la noción de profesionales que se utilizó sobre el costo de conformidad tributaria en la implementación de herramientas del Gobierno Electrónico, tomando como muestra de investigación una parte del sector administrativo de una multinacional en Brasil situada en la Región Metropolitana de São Paulo. En esta perspectiva, el estudio se enfocó en comprender lo que es Gobierno Electrónico en este contexto de globalización, su aplicación y resultados en determinada empresa, buscando demostrar las expectativas de estas herramientas –como el SPED (Sistema Público de Contabilidad Digital, por sus siglas en portugués, Sistema Público de Escrituração Digital)– y, verificar también los costos para entender los mismos. La metodología aplicada fue realizada a través de un cuestionario para toda el área fiscal ligada directamente a las obligaciones accesorias de la empresa y una parte del área contable. El resultado obtenido demuestra la percepción que tienen estos profesionales de que el Gobierno Electrónico trajo más control, pero modificando y aumentando su práctica y rutinas, cambios que afectaron a la empresa como un todo, desde el conocimiento de sus profesionales hasta la estructura de los sistemas internos de la empresa. Los hechos anteriores generan costos para estar de acuerdo con las exigencias tributarias, siendo necesario reconocer y controlar todo el costo empleado con el fin de evidenciar claramente la realidad de estos profesionales, empresa, gobierno y sociedad impactados en el seguimiento y aplicación de estar en conformidad.*

Palabras clave: Gobierno Electrónico, SPED, Conformidad Tributaria.

Coût de la conformité fiscale dans le processus de mise en œuvre des outils de l'Administration électronique : La perception des professionnels de la multinationale au Brésil

Marcus Vinicius Moreira Zittei, Maisa Borges Soares et Leonardo Fabris Lugoboni

Résumé: *Le but de ce travail c'est de percevoir la notion des professionnels sur le coût de la conformité fiscale utilisé dans la mise en œuvre des outils de l'Administration électronique, en ayant comme échantillon de recherche une partie du secteur administratif d'une multinationale au Brésil installée à Région métropolitaine de São Paulo. Dans cette perspective, l'étude a été guidée afin de comprendre ce qui est l'Administration électronique dans ce contexte de mondialisation, son application et son reflet dans une entreprise en particulier, en cherchant de démontrer les exigences de ces outils (comme le SPED, Système Public de Comptabilité Digitale, selon son sigle en portugais, Sistema Público de Escrituração Digital) et vérifier aussi les coûts afin de les financer.*

La méthodologie appliquée a été réalisée à travers d'un questionnaire pour tout le secteur fiscal lié directement aux obligations accessoires de l'entreprise et une partie du service comptable. Le résultat obtenu a démontré la perception que ces professionnels ont sur l'Administration électronique qui apporte plus de contrôle, mais en modifiant et augmentant ses pratiques et routines. Ces changements qui ont affecté l'entreprise comme une unité, à partir de la connaissance de ses professionnels, la structure des systèmes internes de l'entreprise, faits générant coûts pour être d'accord avec les exigences fiscales, il est nécessaire de reconnaître et contrôler tout le coût utilisé afin de mettre en évidence clairement la réalité de ces professionnels, de l'entreprise, du gouvernement et de la société impactés, dans le suivi et mettre en œuvre de se conformer.

Mots-clés: Administration électronique, SPED, conformité fiscale.

Custo de conformidade tributária no processo de implantação das ferramentas de governo eletrônico: a percepção dos profissionais de multinacional no Brasil

Marcus Vinicius Moreira Zittei, Maisa Borges Soares y Leonardo Fabris Lugoboni

Primera versión recibida en septiembre de 2014 – Versión final aceptada en noviembre de 2014

I. Introdução

O fácil acesso a tecnologia neste novo mundo globalizado, tudo e todos estão utilizando a tecnologia das informações, com foco total no uso da internet, sejam eles para meio de informação, entretenimentos e prestação de serviços. Contudo para alcançar os objetivos esperados em cada âmbito é necessário um investimento, um custo para adquiri-los e estar em conformidade para a sua utilização.

O Governo Eletrônico é uma das questões discutidas em todo mundo (Frey 2001; Silva Filho, 2004), no qual se trata da utilização da tecnologia da informação que Governo passou a utilizar para sua administração interna, como também para relacionar-se e controlar suas arrecadações com todos os seus contribuintes, desde um cidadão, respondente como pessoa física ate as maiores organizações privadas e particulares, respondendo como órgãos governamentais e pessoas jurídicas (Diniz, Barbosa, Junqueira & Prado, 2009).

Uma das ferramentas geradas pelo Governo Eletrônico, na vertente implicada no Governo para Negócios (Receita Federal do Brasil, 2014), também conhecida como *Government-to-Business* - G2B (Rezende & Frey, 2005), refere-se em relações de entes tributantes e entes tributados, no qual os entes tributados, ou seja, os contribuintes dos meios de negócios - as empresas, são impactadas no que concerne de informações e preceitos exigidos da atividade do negócio, nas exigências tributárias das esferas governamentais (Federal, Estatal e Municipal).

O Sistema Público de Escrituração Digital, mais conhecido como SPED é uma das ferramentas deste sistema do G2B, onde todas as empresas que foram obrigadas por meio de legislações a adotarem este novo procedimento para realização das obrigações acessórias (Receita Federal do Brasil, 2014) implantadas no meio da tecnologia da informação utilizam especialmente da internet e software que suportem todas as exigências para o cumprimento e entrega das obrigações. Conforme explicitado por Geron, Finatelli, Faria e Carmo Romeiro (2011) é uma ferramenta que permite unificar várias atividades inerentes aos processos do cumprimento das obrigações acessórias, como também gera para o Governo um maior controle e administração das arrecadações, punido de forma mais eficaz aqueles que não atenderem as exigências deste Sistema, desta obrigação tributária.

No âmbito destas novas exigências as empresas vivenciam os Custos gerados para entrar em conformidade com os preceitos tributários, que para Miyoshi e Nakao (2012, p. 49) “os custos de conformidade tributária representam todos aqueles custos incorridos por contribuintes, ou terceiros, em satisfazer todos os requisitos e obrigações impostas por um sistema tributário”, sendo assim é entender, valorizar, medir e quantificar todo o recurso desprovido no processo tributário para não obterem impactos negativos perante o governo, ou seja, para afastar qualquer sanção punitiva. Mas que possam infligir dentro da sua realidade econômica tendo sustentabilidade no meio do negocio empresarial. Por tanto é necessário de um total conhecimento do seu Custo de Conformidade Tributária (Maia, Pessoa, Santos & Cabral, 2008; Fereira, 2012; Zittei, Carpes, Lavarda & Martins, 2013).

A necessidade do atendimento das obrigações acessórias por meio do SPED afetou não somente as empresas, mas afetou diretamente aos profissionais que executam as atividades Fiscais e Contábeis (Da Costa, Santos, Tannus Filho, Soares & Ribeiro, 2010), portanto, este estudo buscou perceber o conhecimento de alguns profissionais em uma determinada empresa multinacional no Brasil sobre o seu conhecimento do Governo Eletrônico e Custo de Conformidade Tributária.

II. Referencial teórico

Neste ponto serão apresentados os conceitos de Governo Eletrônico, SPED e Custo de Conformidade Tributária.

II.1. Governo eletrônico

O termo Governo Eletrônico refere-se ao novo meio de administração, transparência, *accountability* e comunicação entre todos os entes envolvidos para com o governo usando como uma das ferramentas o acesso à internet (Cunha, 2005).

Assim apresenta Diniz *et al.* (2009), que em meados da década de 90 começa a ter visibilidade e entendimento da prática do governo eletrônico no Brasil, conforme também apresenta Vilella (2003), outros países neste mesmo período apresentaram envolvimento dos órgãos governamentais no meio da Tecnologia da Informação, Diniz *et al.* (2009) define como um conjunto de ações modernizadoras vinculadas à administração pública apoiado no uso das Tecnologias de informação e comunicação (TICs), ou seja, uso do governo e seus *stakeholders* principalmente da internet transformando a informação em papel para mídias eletrônicas e serviços *on-line*. Assim também apresenta o termo e-gov (governo eletrônico) que passou a ser utilizado a partir da consolidação da ideia do comércio eletrônico (*e-commerce*). Encontramos outros termos que traz o mesmo significado: *e-government*, e-governo, *wired-government*, governo digital, governo virtual, Estado virtual, governança eletrônica, entre outros.

Com a Lei da Responsabilidade Fiscal LC101/2000 (Brasil, 2000) o governo utiliza o meio eletrônico para a apresentação das informações, demonstrando transparência, o *accountability*, conforme relata Moreira, Borges, Fernandes e Marcelino (2010) no qual o governo é coibido a não produzir mau uso da administração do Estado, divulgando as receitas e despesas periodicamente, e assim a sociedade pode acompanhar.

Estas novas ferramentas da TICs, especialmente a internet, geram práticas de uma maior relação com a sociedade, conforme conceitua Mello (2009) prestações de serviços públicos à sociedade e ao próprio governo, promovendo meios de controles e informações das arrecadações, processos inerentes do Estado.

Assim também afirma Coelho (2001, p.111):

Nos processos de promoção de uma Sociedade da Informação, há um reconhecimento generalizado de que uma das estratégias mais importantes a ser adotada é a do desenvolvimento de ações voltadas ao estabelecimento de um governo adaptado às características e às necessidades de uma nova Era do Conhecimento, em que a adoção destas novas TIC venha a proporcionar melhorias nos processos de gestão interna e de prestação de serviços à sociedade.

No site do próprio governo eletrônico (Receita Federal do Brasil, 2014) apresenta todo o histórico do programa, no qual fundamenta a política do Governo Eletrônico no Brasil com suas diretrizes, assim como também Andrade (2012), diz que este programa está fundamentado no uso das TICs para prestação de serviços, observado quatro vertentes:

- a) Governo para Cidadão
- b) Governo para Governo
- c) Governo para Parceiros e Fornecedores
- d) Governo para Negócios

Destas vertentes, é possível verificar com vários autores, assim como para Andrade (2012), Rezende e Frey (2005) apresentam alguns termos em inglês: *Government-to-Citizen* – G2C (Governo para Cidadão), *Government-to-Government* – G2G (Governo para Governo) e *Government-to-Business* – G2B (Governo para Negócios).

Braga, Alves, Costa Figueiredo, Santos (2008, p. 5) fundamenta que cada linha de serviços tem uma definição, atuação e limites:

Foram delineados seus escopos e limites de atuação, instituindo-se vínculos, de acordo com ações do Governo Eletrônico brasileiro: certificação digital; Portal da Transparência; votação eletrônica; pregões eletrônicos e Portal da Previdência Social.

- **Governo para Cidadão** foi criado para atendimento, relacionamento e prestação de serviço através de “balcões virtuais” conforme definiram Santos e Cardoso (2009), que são os portais da internet disponibilizados pelo governo. Com este novo procedimento promoveu a interação do cidadão com o governo e implicando ao governo uma maior transparência nas informações e praticas disposta aos cidadãos.
- **Governo para governo**, sua finalidade consiste na busca da melhoria da gestão administrativa interna, conforme relata Rezende e Frey (2005), através do uso da TIC. Assim também fundamenta Araújo (2008, p. 16), que é a “circulação de informação entre órgãos do governo”, ainda segundo Araújo (2008, p. 16) complementa que “refere-se às iniciativas no campo do governo eletrônico, voltadas para integração entre os serviços governamentais, seja para ações de reestruturação ou modernização de processo e rotinas”. Observa-se que envolve todas as esferas do governo (Federal, Estadual e Municipal).
- **Governo para Parceiros e Fornecedores**, trata-se da relação e comunicação através de uma *extranet*, conforme disponível no site do programa, Receita Federal do Brasil (2014). De Almeida (2003), apresenta o objetivo deste sistema de oferecer uma integração entre parceiros e fornecedores que estão conectados ao sistema de informação do governo federal nas praticas de administração financeira, de compras governamentais (como por exemplo: os processos de licitações, pregões, entre outros) como também o apoio para educação, para saúde e para previdência social.
- **Governo para Negócios**, segundo Mello (2009), é a relação das empresas com governo, tendo a finalidade de reduzir custos de transação através da simplificação dos processos antes desenvolvidos por meio de formulários e procedimentos mais demorados, e hoje desenvolvidos em grandes software e online, ou seja, através da internet e sistemas disponibilizados pelo governo, como por exemplo, de serviços *on-line*: pagamentos de tributos, prestação de informações – obrigações acessórias (SPED – Sistema Público

de Escrituração Digital), fonte de pesquisas para leis, regulamentos, entre outros acessos. Assim também beneficia o governo na obtenção de informações que auxiliam nas decisões, controles e arrecadações.

II.2. Sistema público de escrituração digital

O SPED é uma das ferramentas advinda do Governo Eletrônico, vinculada ao G2B, sua finalidade consiste em relacionar, desenvolver e informar os contribuintes e governo nas suas três esferas (Federal, Estadual e Municipal), voltado como por exemplo, para as obrigações acessórias por meio digital, ou seja, através da internet.

Silva, Passos, Gallo e Peters (2013) define o Sistema Público de Escrituração Digital, como a transmissão das obrigações acessórias utilizando a certificação digital para a assinatura eletrônica dos documentos, tendo validade jurídica.

No momento o Sped abrange os seguintes grandes subprojetos: Nota Fiscal Eletrônica (NF-e); Sped Fiscal (Escrituração Fiscal Digital – EFD); Sped Contábil (Escrituração Contábil Digital – ECD) (Receita Federal do Brasil, 2014).

A base legal do SPED encontra-se no Decreto 6.022, de 22 de janeiro de 2007 (Brasil, 2007), o qual faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010), que tem como conceito de uma padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, através uniformização das obrigações assessorias para os contribuintes, utilizando de transmissão única digital.

Na Receita Federal do Brasil (2014), no site específico do Sped, apresenta de forma resumida dos objetivos:

Pretende-se que o Sped possa proporcionar melhor ambiente de negócios para o País e a redução do Custo Brasil, promovendo a modernização dos processos de interação entre a administração pública e as empresas em geral, ao contrário do pragmatismo pela busca de resultados, muito comum nos projetos que tem como finalidade apenas o incremento da arrecadação.

Geron *et al.* (2011) relata alguns dos benefícios esperados com a implementação do Sped, voltado para a redução de custo para as empresas através de economia na emissão de notas e documentos em papel, eliminação de espaços utilizados para arquivo físicos, processos mais rápidos e padronizados, assim reduzindo erros e multas.

Dos subprojetos citados acima, ha alguns EFD que estão em estudos (e-Lalur, EFD-Social e a Central de Balanços) para implementação, conforme site do SPED - Receita Federal do Brasil (2014), os outros já estão em funcionamento, sendo frequentes novos processos sendo desenvolvidos e atualizados.

NF-e, é a transformação das notas fiscais em arquivos digitais, sendo desenvolvida entre as Secretarias da Fazenda dos Estados e a Receita Federal (Receita Federal do Brasil, 2014)

Sped Contábil, conforme define Costa, Oliveira, Dandolini e Souza (2014), é a Escrituração Contábil Digital (ECD), que trata da substituição da escrituração em papel pelo meio digital dos livros Diário, Razão e Auxiliares, Balancetes e Balanços, transmitidos através de programas de cada empresa compatível com os estipulados no Sped Contábil e transmitidos via *on-line*, tendo uma assinatura eletrônica – certificado digital, por profissionais da área contábil com habilitação do CRC.

Sped Fiscal, também é uma escrituração digital, porem no âmbito fiscal, EFD – Escrituração Fiscal Digital, engloba a transmissão de obrigações acessórias, desde livros de entradas e saída, apuração de ICMS, IPI, PIS e Cofins. O mais recente implantando é o EFD-Contribuições, que abrange além do PIS e Cofins como também a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, conforme disposto na Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012 (Brasil, 2012).

II.3. Custo de conformidade tributária

O Custo de Conformidade Tributária refere-se a todo tipo de recurso despendido para estar em conformidade com as exigências tributárias, desde o conhecimento tributário, de programas, ate o cumprimento das obrigações hoje em meios digitais, ou seja, que a entidade tenha o recurso do capital intelectual aos recursos modernos digitais da tecnologia da informação (Diniz *et al.*, 2009).

Ferreira (2012) resume o custo de conformidade tributária “devem ser compreendidos como o custo de conformar as atividades da organização às normas tributárias, de acordo com a forma estabelecida pelo poder público”.

Quadro 1 apresenta definições sobre Custo de Conformidade Tributária de vários autores, desenvolvido por Miyoshi e Nakao (2012, p. 49):

Quadro 1. *Percepções de vários autores sobre Custo de Conformidade Tributária*

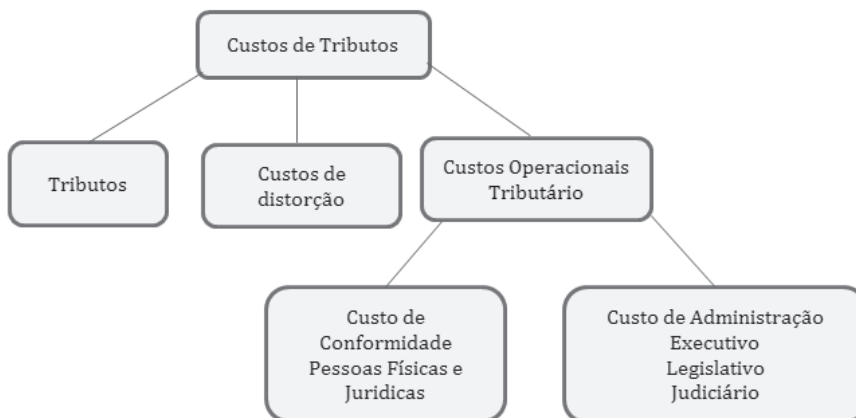
Autor (es)	Resumo dos trabalhos realizados
Slemrod e Blumenthal (1996)	Conduziram estudos com aproximadamente 1.300 grandes empresas americanas em 1992 e detectaram que os maiores custos atribuídos a questões tributárias estaduais são consequência da não uniformidade dos sistemas tributários estaduais, e que a reforma tributária levada a efeito em 1986 aumentou os custos de conformidade.
Kaplow (1996)	O governo possui à sua disposição diversas ferramentas para a conformidade: declarações de informações econômico-fiscais, auditoria, penalidades; complexos sistemas tributários impõem altos custos de conformidade.
Bertolucci (2001)	Pesquisa de custos de conformidade tributária realizada em companhias de capital aberto. Na média, tais custos representaram 0,32% do faturamento anual. Constatou-se a forte regressividade dos custos, e que os recursos internos representam aproximadamente 80%; as atividades de controladoria, jurídico e informática representam 33,8% do custo total.

Slemrod e Venkatesh (2002)	Conduziram estudos de conformidade tributária em média e grandes empresas, cujo relatório foi apresentado ao IRS LMSB Division. Os resultados foram a regressividade dos custos em relação ao tamanho da empresa. A comparação foi realizada em função do valor dos ativos, e não do faturamento auferido.
Evans e Tran- Nam (2002)	Pesquisa realizada na Austrália constatou que, para as grandes empresas, o maior componente dos custos serão os custos internos, pois deverá haver dispêndio em relação a cursos de treinamento, o maior tempo despendido pelo pessoal para a preparação das declarações e a ocorrência de possíveis incidentes até familiarizarem-se com a nova metodologia; para as pequenas e médias empresas, o maior componente dos custos será da contratação de consultores externos com o conhecimento desta nova metodologia.
Kopezuk (2006)	A complexidade de uma legislação tributária aumenta a probabilidade da ocorrência de erros no cálculo dos tributos e, conseqüentemente, os custos da tributação.
Das-Gupta (2006)	Levantamento realizado na Índia, relativamente ao biênio 2000-2001, em relação ao imposto de renda, constatou-se que: o custo de conformidade tributária é da ordem de 0,21% das receitas; 70% das empresas pesquisadas utilizam-se de consultor tributário externo devido à complexidade do sistema tributário e da alta frequência de sua alteração.

Fonte: Miyoshi e Nakao (2012, p. 49).

O custo de conformidade é um dos itens que compõe os Custos dos Tributos, de acordo com Bertolucci (2001) e Ferreira (2012), o Custo do Tributo, Figura 1, é composto por três vertentes: **Tributos** (impostos, taxas e contribuições), **Custo de Distorção** (mudanças na economia que afetam diretamente o produto ou imposto do mesmo), **Custo Operacionais Tributários** (recursos empregados para realização de um sistema tributário ou de cada tributo) sendo este ultimo subdividido em Custos de Administração e Custo de Conformidade à Tributação.

Figura 1. Custo dos Tributos:



Fonte: adaptado de Bertolucci (2001).

O Custo de Administração é focado no entente tributante, envolvendo todo o gerenciamento e controle das suas atividades, conforme a sua esfera (Poder Legislativo, Poder Executivo e Poder Judiciário) em um país como o Brasil, federativo, com 27 Estados e mais de 5 mil municípios, podendo se relacionar para maiores controles (Bertolucci, 2005).

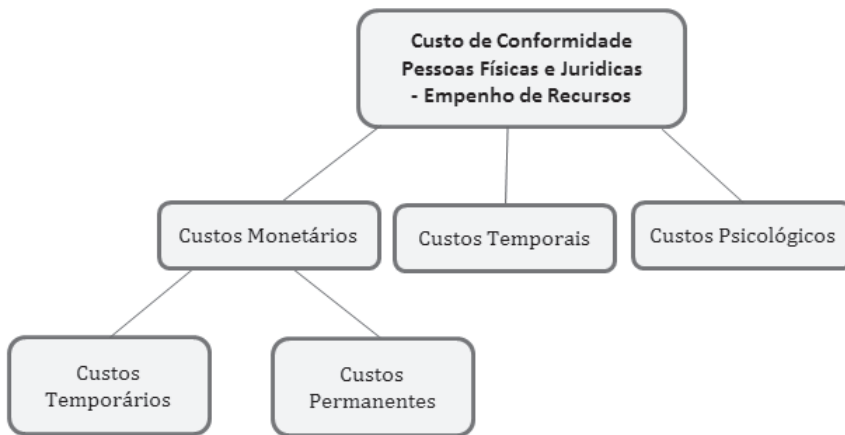
Bertolucci (2001) conceitua o Custo de Conformidade, dividindo em três categorias, Figura 2:

Custos Monetários - é todo tipo de dispêndio financeiro, desde a contratação de uma pessoa que controla e preenche as declarações tributarias, ate o sistema de informática sofisticado instalado, no qual podem ser Temporários ou Permanentes.

Custos Temporais – é tempo despendido para realização da atividade que proporcionará ou irá colaborar para o atendimento das exigências tributárias.

Custo Psicológico – refere-se ao esforço mental e físico, muitas vezes em um grau estressante devido a busca de esta dentro das exigências tributária.

Figura 2. Custo de Conformidade Tributária:



Fonte: adaptado de Bertolucci (2001).

De acordo com Bertolucci (2005) em meados dos anos 2000 pouco se conhecia sobre custo de conformidade, desde então houve alguns congressos e evoluções no estudo, com o advento do SPED está análises tornaram-se base para muitos estudiosos.

Hoje o SPED é mais uma exigência tributária para algumas empresas, ou seja, uma das ferramentas do Governo Eletrônico, que tem como um dos propósitos de reduzir os processos operacionais tanto Fiscais como para o Contábil, juntamente com implementações de Tecnologias dos ERP (*Enterprise Resource Planning*) que são os sistemas integrados (Silva et al., 2013).

III. Metodologia

Neste capítulo serão relatadas as etapas desenvolvidas para alcançar o objetivo deste trabalho, demonstrando o modelo metodológico e a pesquisa administrada.

III.1. Tipo e método de pesquisa

Neste estudo foi desenvolvido uma pesquisa empírica no aspecto quantitativo, assim como define Cervi e Massuchin (2014, p. 845): “Pesquisas quantitativas consideram que os fenômenos sociais podem ser explicados a partir da representação em números que permitem algumas generalizações e indicam relações de causalidade que validam ou rejeitam certas teorias”. E neste trabalho a pesquisa busca verificar a percepção dos profissionais em uma multinacional dos impactos e custo de conformidade envolvidos na implementação de ferramentas do Governo Eletrônico.

Assim como define Cervi e Massuchin (2014), na pesquisa quantitativa as variáveis são criadas de forma objetiva a partir de conceitos teóricos, buscando uma forma de operacionaliza-lo, sendo assim, o questionário foi desenvolvido no aplicativo *google docs* e alguns impressos entregue em mãos dos respondentes, após dados levantados os mesmos foram compilados no *Microsoft Excel*.

Com a administração dos dados, padronizando em tabelas e classificando os resultados obtidos para assim desenvolver uma análise.

III.2. Coleta e análise dos dados

A formulação do questionário deste trabalho foi desenvolvida a partir de algumas perguntas do estudo desenvolvido por Zittei e Amorim (2014), outras adaptadas de Ferreira (2012) e algumas criadas a partir de uma análise dos dados apontados nos trabalhos, que foram base para este estudo, como Bertolucci (2001), Zittei *et al.* (2013) e Maia *et al.* (2008).

O universo escolhido para aplicação da pesquisa foram os funcionários de uma multinacional no Brasil com mais de 110 anos de existência, distribuída em vários Estados brasileiro e pertencente ao um grupo internacional, tendo por volta de 7.000 funcionários em todo Brasil, atuante em vários ramos (agricultura, indústria, comercio e prestação de serviço). A população definida foram os profissionais da área administrativa de São Paulo, que compõem aproximadamente 300 profissionais subdivida em vários setores, sendo há amostra escolhida o setor contábil com 11 profissionais e o setor Fiscal com 34 profissionais, um total de 45 pessoas (entre Gerência, Coordenadores e Analistas), contudo 1 pessoa não sentiu segura em responder e outras 3 pessoas não se manifestaram, sendo assim, foi obtido 41 respostas. O questionário foi dividido em duas partes, a parte 1 trata-se da percepção de cada respondente

sobre o impacto das implementações das ferramentas do Governo Eletrônico e na parte 2 o conhecimento dos mesmos sobre Custo de Conformidade Tributária, verificando as suas percepções dentro da empresa que atuam. Após obtenção das respostas, foram transformadas em dados numéricos, apresentando em percentual ou volume, tabulando conforme a igualdade das respostas.

IV. discussão dos resultados

Neste capítulo relata os resultados obtidos com o questionário dispostos as áreas e uma análise das respostas relacionando com o estudo proposto.

IV.1. Análises das respostas do questionário aplicado

O questionário foi aplicado na área Fiscal que totalizam mais de 75% da população questionada (entre gerência, coordenadores e analistas) e a outra parte alguns profissionais da área Contábil (contando com coordenador e analistas). De forma geral desta amostra mais de 58% são graduados em Ciências Contábeis, e 39% com alguma especialização. A função desempenhada na empresa da maioria dos respondentes são Analistas (88% dos respondentes), como também 1 gerente da área fiscal, 3 coordenadores da área fiscal e 1 coordenador da área contábil.

Tabela 1. Dificuldades e modificações na rotina com a implementação do SPED

Foi percebida alguma dificuldade na implantação do sped?	SIM	90,24%
Se sim, por qual motivo?	software não preparado	63,41%
Os trabalhos foram simplificados após a implantação do sped?	SIM	51,22%
	NÃO	46,34%
Houve diminuição de erros após a implantação do sped?	SIM	82,93%
Houve melhora nos controles após a implantação do governo eletrônico?	SIM	95,12%
Houve alteração nas práticas e rotinas diárias da atividade após o sped?	SIM	100,00%
O compartilhamento de informação mudou após o governo eletrônico?	SIM	95,12%
Existe manual de processos e procedimentos?	Sim, sempre houve	51,22%
	Sim, adotado após o governo eletrônico	24,39%
	Em desenvolvimento	14,63%

Fonte: dados da pesquisa.

Conforme observado na tabela 1, 90,24% dos respondentes perceberam dificuldades na implementação do SPED, no qual 63,41% indicam que foi devido

ao *software* não preparado para o mesmo. A mesma percepção obteve Zittei e Amorim (2014) em sua pesquisa, obtendo 43% de sua amostra confirmam esta mesma dificuldade, e em segundo lugar (com 29%) a falta de treinamento, sendo que na maioria dos casos justificou devido a demanda de trabalho e tempo escasso para a realização de cursos.

Assim também é notificado que apesar de um pouco mais da metade (51,22%) acreditarem que os trabalhos forma simplificados após o SPED, 100% dos respondentes confirmaram mudanças nas praticas e rotinas diárias, e os mesmos perceberam a diminuição dos erros, melhores controles e mudanças no compartilhamento das informações. Conforme relata Silva (2013, p. 453) “essa transformação terá consequências para todo o processo de produção e utilização das informações”, ou seja, varias mudanças na operacionalização contábil e fiscal, e controles mais efetivos. Em questão de manual para processos e procedimentos um pouco mais da metade novamente confirmam que sempre existiu.

Tabela 2. Benefícios e valorização

Houve aumento de funcionários após o governo eletrônico?	NÃO	63,41%
Houve valorização dos profissionais?	SIM	63,41%
Na sua opinião, quem foi o maior beneficiado com a implantação do governo eletrônico?	Governo	92,68%
Houve algum impacto nas demonstrações contábeis, após o governo eletrônico?	SIM	58,54%
	NÃO	41,46%

Fonte: dados da pesquisa

Na tabela 2, a 63,41% dos respondentes perceberam que a empresa não aumentou o seu quadro de funcionários em função das implementações de ferramentas dispostas pelo governo eletrônico, mas valorizou os já existentes. Conduto, 92,68% dos questionados acreditam que o maior beneficiário no governo eletrônico é o próprio governo. Percebe-se também, que os mesmos não têm uma real certeza do impacto econômico que ocorreu na empresa após o governo eletrônico, mais a maioria (58,54%) acredita que houve impactos nas demonstrações contábeis. Já no estudo desenvolvido por Zittei e Amorim (2014) os profissionais não perceberam valorização profissional, mas também um grande percentual defende que o maior beneficiário é o próprio governo.

Na segunda parte do questionário, teve por finalidade perceber o nível de conhecimento sobre Custo de Conformidade Tributária, no qual mais de 63,41% consideram que tenham conhecimento Regular sobre o assunto. Assim também notificou Zittei et al (2013) no estudo realizado que a empresa possuía noção do custo de conformidade tributária, visto que não tinha um controle

exatos desses custos. Bertolucci (2001) também relata esta percepção da falta de controle das empresas em nível mundial. Portanto, nas próximas tabelas, seguem a percepção da amostra sobre o Custo de Conformidade Tributária ocorrida dentro da empresa que atuam e suas realidades diárias.

Tabela 3. Percepção do Custo de Conformidade Tributária em relação à empresa pesquisada

Considera o custo de conformidade tributária alto?	SIM	82,93%	NÃO	-	Um pouco	17,07%
Considera que o custo de conformidade tributária se paga pelo benefício gerado com a utilização do governo eletrônico?	SIM	17,07%	NÃO	46,34%	Um pouco	36,59%
A empresa gerencia o custo de conformidade tributária?	SIM	65,85%	NÃO	4,88%	Não sei	29,27%
Todo custo de conformidade tributária é repassado ao consumidor final?	SIM	21,95%	NÃO	34,15%	Um pouco	43,90%

Fonte: dados da pesquisa

Neste quadro é possível verificar que a maior parte dos respondentes (82,93%) considera o custo de conformidade tributária alto, o estudo apresentado por Ferreira (2012) demonstra claramente o quanto o custo de conformidade é alto para a empresa em questão, mais de 76% do seu custo tributário refere-se ao custo que a empresa precisou se ajustar ficar em conformidade com as exigências da legislação.

Contudo, percebe-se uma divisão dos mesmos no ponto de vista dos benefícios gerados de forma geral, ou seja, não se tem uma certeza, mas uma boa parte (46,34%) defende a ideia de que os benefícios gerados não se paga pelo custo atribuído.

Na percepção dos questionados, cerca de 65,85%, acreditam que a empresa gerencia o custo de conformidade tributária, mas se dividem em saber se os mesmos são repassados ao consumidor final: 21,95% acreditam que todo custo é repassado, 34,15% que não é repassado e 43,90% que é um pouco repassado.

Tabela 4. Custo de Conformidade Tributária em relação à empresa pesquisada

Conforme o que gera mais custo de conformidade tributaria - de custos internos, escolha a sequencia no qual o 1º será o que gera mais custos em sequencia os posteriores?	Impostos - Informática - Jurídico - Recursos Humanos - Controladoria	39,02%
	Informática - Impostos - Jurídico - Recursos Humanos - Controladoria	34,15%
	Informática - Jurídico - Impostos - Recursos Humanos - Controladoria	26,83%
Na sua opinião qual destes gera mais custo de conformidade tributaria, no âmbito de custos externos?	Informática	68,29%
	Audidores	17,07%
	Advogados	7,32%
	Consultores/ assinaturas - jornais e revistas	7,32%

Quais as frequentes ações da empresa quando há mudanças na legislação tributária?	Leitura de legislação fiscal e dos manuais,	1º
	Troca de informações entre a equipe de trabalho	2º
	Treinamento de pessoal interno	3º
	Contratação de consultoria externa	4º
	Acesso a plantões fiscais	5º
	Participação em seminários, congressos e simpósios	6º
Elenque qual dessas atividades a empresa percebe maiores impactos em horas trabalhadas, contratação de assessoria e consultoria, treinamentos, estudos e pesquisas da legislação?	Complexidades da legislação tributária	1º
	Impostos e declarações acessórias	2º
	Atendimento fiscalizações/processos	3º
	Planejamento fiscal	4º
	Alterações normas contábeis	5º
Há interesse na administração da empresa em controlar e gerenciar os custos de conformidade tributária?	SIM	82,93%

Fonte: dados da pesquisa

Conforme esta na tabela 4 há uma percepção de forma geral que os Impostos, Informática, Jurídico, Recursos Humanos e Controladoria nesta exata sequencia são os pontos que geram mais custo na conformidade tributária dentro da empresa na visão de 39,02% dos questionados, assim como também o serviço de informática adquirido externamente percebido por 68,29%, assim também notificado nos estudos de Maia *et al.* (2008) e Bertolucci (2001) estes e outros impactos internos, mas principalmente nos pontos externos, percebendo exatamente a informática, auditoria e advogados os que geram elevados custos na conformidade tributária.

Os profissionais que atuam nas exigências tributárias notam que a empresa tem como prioridade nas mudanças tributárias tratar de forma interna, focar na busca de leituras da legislação fiscal e dos manuais (em 1º lugar), troca de informação entre a equipe de trabalho (em 2º lugar) e treinamento de pessoal interno (em 3º lugar). Maia *et al.* (2008) também identifica treinamento interno e leitura da legislação fiscal e dos manuais são as ações tomadas pelas empresas em questão pesquisadas desta forma confirma-se o que gera mais impactos em horas trabalhadas, estudos, assessoria e treinamentos em 1º posição é a complexidade tributária e em 2º posição os Impostos e declarações acessórias elencadas pelos profissionais, e assim também esclarece Maia *et al.* (2008, p. 57) que “o alto custo de conformidade tributária resulta dos esforços dos contribuintes para compreender, e adaptar-se às complexas e frequentemente modificadas questões fiscais”.

E o questionário é finalizado na percepção da amostra (82,93%) que a administração da empresa demonstra interesse de controle de custo de conformidade, uma questão no qual Ferreira (2012) conseguiu demonstrar ao gestor da empresa de sua pesquisa a importância e ganhos com o mesmo.

Com esta contextualização e análise, verifica-se que os profissionais desta empresa sentiram o impacto das implementações de ferramentas do governo eletrônico em sua rotina, trazendo alguns benefícios, contudo os maiores beneficiários em suas visões é o próprio governo. Defendem também que o custo de conformidade é alto, mas não tem um total conhecimento de todo custo envolvido na conformidade tributária, demonstrando um conhecimento intuitivo do custo de conformidade tributária.

Considerações finais

Neste novo e infiltrante universo tecnológico em todo mundo, o Governo Eletrônico é mais um passo nesta realidade. Neste estudo verificou-se o impacto em uma empresa com uma das ferramentas advindas do governo eletrônico, o SPED, sendo que quem administra e trabalha para alcançar os objetivos impostos no SPED são os profissionais de cada empresa. Por tanto a pesquisa é desenvolvida na percepção de alguns profissionais e notificando o custo de esta em conformidade, ou seja, em esta de acordo com as exigências tributárias.

A função do Governo Eletrônico está na relação e administração de todos envolvidos de uma sociedade, em todas as esferas do governo. Por tanto traz a prestação de serviço através do meio da Tecnologia da Informação, com maior atuação na internet, disposto de formas mais acessíveis aos seus contribuintes, como em contra partida proporcionando um maior controle de suas arrecadações e impondo aos seus contribuintes as obrigações de atender e prestar as informações necessárias a partir do uso deste instrumento do governo eletrônico, neste estudo apresentando uma das exigências sobre as empresas, ligada a vertente do Governo para Negócios (G2B) através do SPED.

Com as exigências do governo eletrônico, faz-se em face de analisar o Custo de Conformidade Tributária, reconhecendo que todo o recurso despendido para atender as exigências tributárias, desde um conhecimento de um profissional ate o mais sofisticado sistema informatizado impactam na empresa como um todo.

Este estudo demonstrou o quanto esses profissionais desta determinada multinacional no Brasil percebem os impactos da implementação de uma ferramenta do governo eletrônico, neste caso vislumbrando a aplicação do SPED, tendo mudanças benéficas e custosas à rotina dos mesmos, amplamente percebidas pela complexidade da legislação, impostos e obrigações assessorias. Defendem também que os custos gerados à empresa foram altos e nem sempre recuperável na atividade fim da empresa, como um dos principais

fatos os custos internos para atendimento das exigências tributárias. Fatos estes percebidos em outros artigos que também serviram fundamentos e análises deste estudo. Os profissionais desta multinacional assumem ter um conhecimento regular do assunto do custo de conformidade tributária, mas percebem em seu dia a dia alguns aspectos que demonstra as práticas geradas pela a empresa de buscar estar em conformação das exigências tributária neste novo meio tecnológico imposto pelo Governo Eletrônico.

A partir deste estudo foi possível perceber o quão vasto pode levar estes pontos abordados, muitos estudos estão sendo desenvolvidos nesta realidade mundial, tornou se necessário verificar em uma amostra pequena, tendo como base as percepções dos profissionais. As limitações encontradas foram percebidas pela restrição de conhecimento a atividade de cada profissional, por tratar-se de uma multinacional, com atuação em todos os estados brasileiro e internacional, muitos trabalhos são fragmentados para o desenvolvimento do mesmo utilizando-se de inúmeros profissionais. Por tanto é sugerido que possa ser desenvolvido estudos para verificar o impacto específico de uma exigência tributária, ou seja, focando em uma só das ferramentas impostas pelo Governo Eletrônico para verificar-se um real impacto estrutural e financeiro gerado desta determinada ferramenta; coloca-se em sugestão o desenvolvimento do estudo dos controles que podem ser desenvolvidos para verificarem os todos os custos envolvidos, para que possam ser administrados e notificados de forma geral os seus benefícios e malefícios submetidos a toda cadeia de uma sociedade.

Referências

- Andrade, A. F. (2012). *Governo Eletrônico: possibilidades e desafios na perspectiva das Ciências Sociais* (Resumos de pesquisa/2012), Rio de Janeiro, RJ, Programa Institucional de Bolsas de Iniciação Científica, PUC-Rio. Recuperado em 24 maio, 2014 http://www.puc-rio.br/pibic/relatorio_resumo2012/res_ccs_soc.html.
- Araújo, T. S. (2008). *Economia digital: estruturação de uma proposta de modelo para mensuração de serviços de e-gov fornecido por portais eletrônicos municipais*. Dissertação (Mestrado em Administração), Escola Superior de Administração e Gerência - ESAG, Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, Recuperado em 6 abril, 2014, <http://www.egov.ufsc.br/portal>.
- Bertolucci, A. V. (2001). *Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Faculdade de Administração Economia e Contabilidade, Universidade de São Paulo, FEA/USP.
- Bertolucci, A. V. (2005). *O custo de administração dos tributos federais no Brasil: comparações internacionais e propostas para aperfeiçoamento*. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis), Faculdade de Administração Economia e Contabilidade, Universidade de São Paulo, FEA/USP

- Braga, L. V., Alves, W. S., da Costa Figueiredo, R. M., & dos Santos, R. R. (2008). O papel do governo eletrônico no fortalecimento da governança do setor público. *Revista do Serviço Público*, 59(1), p-05.
- Brasil. (2007). Decreto nº 6022, de 22 de janeiro de 2007. *Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – Sped*. Recuperado em 17 março, 2014, <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/2007/dec6022.htm> > .
- Brasil. (2000). Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. *Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências*. Recuperado em 15 maio, 2014, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp_101.htm > .
- Brasil. (2012). Receita Federal. Instrução Normativa nº 1252, de 01 de março de 2012. *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)*. Recuperado em 17 março, 2014, <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2012/in12522012.htm>.
- Cervi, E. U., & Massuchin, M. G. (2014). Metodologia quantitativa em pesquisas sobre cobertura jornalística: análise da eleição municipal de 2012 na Folha de S. Paulo. *Revista FAMECOS: mídia, cultura e tecnologia*, 20(3), 840-865.
- Coelho, E. M. (2014). Governo eletrônico e seus RSP impactos na estrutura e na força de trabalho das organizações públicas. *Revista do Serviço Público*, 52(2), p-110.
- Costa, L. A., Oliveira, P. C. D., Dandolini, G. A., & Souza, J. A. D. (2014). Adoção de tecnologias de serviços de governo eletrônico: análise de estudos quantitativos no âmbito internacional. *Liinc em Revista*, 10(1), 398-414.
- Cunha, M. A. V. C. (2005). Meios eletrônicos e transparência: a interação do vereador brasileiro com o cidadão e o poder executivo. X Congresso Internacional del CLAD sobre la reforma del Estado y de la Administración Pública, Santiago, Chile. *Outubro*.
- da Costa, A. J. D., dos Santos, C. L., Tannus Filho, E. J., Soares, M. C. P., & Ribeiro, R. S. (2010). Sistema Público de Escrituração Digital (SPED): A nova tecnologia de informação da área contábil e fiscal. *ETIC-ENCONTRO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA-ISSN 21-76-8498*, 6(6).
- De Almeida, M. O. (2003). A experiência do Brasil em governo eletrônico. VIII Congresso Internacional del CLAD sobre la reforma del Estado y de la Administración Pública, Panamá. *Outubro*. p.1-23.
- Diniz, E. H., Barbosa, A. F., Junqueira, A. R. B., & Prado, O. (2009). O governo eletrônico no Brasil: perspectiva histórica a partir de um modelo estruturado de análise. *Revista de Administração Pública*, 43(1), 23-48.
- Geron, C. M. S., Finatelli, J. R., de Faria, A. C., & do Carmo Romeiro, M. (2011). SPED– Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos de sua adoção. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 5(2), 44-67.
- Ferreira, F. (2012). Concepção de um método de mensuração dos custos de conformidade tributária: o caso da EMATER/RS - ASCAR. 205 f. Dissertação (Mestrado) - *Universidade do Vale do Rio dos Sinos*, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, São Leopoldo, RS.

- Frey, Klaus. (2001). Governança eletrônica: experiências de cidades europeias e algumas lições para países em desenvolvimento. *Internet e política: teoria e prática da democracia eletrônica. IP Informática Pública*, 3(1), p. 141-163.
- Maia, G., Pessoa, M., Santos, S., & Cabral, A. (2008). Custos de Conformidade à Tributação: Uma análise da percepção de gestores e colaboradores em uma empresa estadual de saneamento. *ABCustos Associação Brasileira de Custos*, 3(3), 45-67.
- Mello, G. R. (2009). Estudo das práticas de governança eletrônica: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão dos estados brasileiros (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Miyoshi, R. K., & Nakao, S. H. (2012). Riscos de Conformidade Tributária: Um estudo de caso no estado de São Paulo. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 6(14), 46-76.
- Moreira, C. H. A., Borges, E. F., Fernandes, B. V. R., & Marcelino, G. F. (2010). Políticas Públicas de Governo Eletrônico: Uma análise das práticas de controle e avaliação na gestão de convênios das entidades privadas sem fins lucrativos com o governo federal. *Anais...In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA*, 3, Brasília.
- Receita Federal do Brasil. (2014). Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Recuperado em 12 março, 2014, <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/apresentacao.htm>.
- Rezende, D. A., & Frey, K. (2005). Administração estratégica e governança eletrônica na gestão urbana. *Revista Eletrônica de Gestão de Negócios*, 1(1), 51-59.
- Santos, L. A.; Cardoso, R. L. S. (2009). Governo Eletrônico no Brasil: modernização do estado e políticas para inclusão digital no contexto do ajuste fiscal. *TCU*, 1-46
- Silva, A., Passos, G., Gallo, M., & Peters, M. (2013). SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: influência nos resultados econômico-financeiros declarados pelas empresas. *RBN Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 15(48), 445-461. doi:<http://dx.doi.org/10.7819/rbgn.v15i48.1330>
- Silva Filho, A. M. (2004). Governo Eletrônico no Brasil. *Revista Espaço Acadêmico*, 4(37).
- Vilella, R. M. (2003). *Conteúdo, usabilidade e funcionalidade: três dimensões para a avaliação de portais estaduais de governo eletrônico na web* (Doctoral dissertation, Universidade Federal de Minas Gerais, Escola de Ciência da Informação. Programa de Pós-Graduação em Ciência da Informação.).
- Zittei, M. V. M., Carpes, A. M. S., Lavarda, C. E. F., & Martins, G. A. (2013). O custo de conformidade à tributação no processo orçamentário: um estudo de caso em uma indústria alimentícia. *Anais... In: XX Congresso Brasileiro de Custo*, Uberlândia, Minas Gerais: p. 1-12
- Zittei, M. V. M. & Amorim, A. F. G. (2014). Governança tributária empresarial após implantação de governo eletrônico. *Anais... In: 11th International Conference on Information Systems and Technology Management – CONTECSI*, 2014, São Paulo, São Paulo: p. 1-16.

