



112

Inovação de Processos na Área Tributária: Estudo sobre a adoção da Escrituração Contábil

Mestre/MSc. Glauco Bueno Camargo¹, [Doutor/Ph.D. Tiago Nascimento Borges Slavov ORCID iD](#)²

¹Uninove, São Paulo, SP, Brazil. ²Fecap, São Paulo, SP, Brazil

Mestre/MSc. Glauco Bueno Camargo

Programa de Pós-Graduação/Course

Doutor/Ph.D. Tiago Nascimento Borges Slavov

[0000-0003-2763-0937](#)

Programa de Pós-Graduação/Course

Mestrado em Ciências Contábeis da FECAP

Resumo/Abstract

O estudo tem como objetivo analisar as inovações na área tributária decorrentes da implantação do projeto da Escrituração Contábil e Fiscal - ECF, parte integrante do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED. Para tanto, operacionalizou-se um estudo de casos múltiplos, por meio de análise do conteúdo com apoio software Atlas.ti. Cinco organizações multinacionais foram selecionadas pelo seu porte, características tributárias e ramo de atuação, sendo duas do segmento de commodities, duas no setor de bens de consumo e uma do setor automotivo. Os elementos da inovação organizacional e da capacidade de inovação do Manual de Oslo foram analisados por meio da coleta de dados em quatro níveis: conhecimento, novas ideias, implementação e criação de valor. Os resultados encontrados evidenciam inovações em processos nas organizações selecionadas em diferentes níveis. O amadurecimento dos processos, alinhados com a implantação da obrigação tributária, afetou positivamente na criação de inovação. A contribuição no campo acadêmico é observada nos relatos dos entrevistados, que confirmam os princípios teóricos da inovação nos processos como resultado da adoção da nova obrigação fiscal. Observa-se, em comum, que todas as empresas analisadas indicaram priorizar a conformidade tributária na entrega das informações, com a maior velocidade possível. Segundo os achados e coerente com a literatura, a implementação do SPED oportunizou a adoção de novos processos e novas tecnologias, estimuladas pelos novos conhecimentos adquiridos, com potencial para criar valor para as organizações.

Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper

Área Temática/Research Area

Auditoria e Tributos (AT) / Auditing and Tax

Inovação de Processos na Área Tributária: Estudo sobre a adoção da Escrituração Contábil

Resumo

O estudo tem como objetivo analisar as inovações na área tributária decorrentes da implantação do projeto da Escrituração Contábil e Fiscal - ECF, parte integrante do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED. Para tanto, operacionalizou-se um estudo de casos múltiplos, por meio de análise do conteúdo com apoio software *Atlas.ti*. Cinco organizações multinacionais foram selecionadas pelo seu porte, características tributárias e ramo de atuação, sendo duas do segmento de commodities, duas no setor de bens de consumo e uma do setor automotivo. Os elementos da inovação organizacional e da capacidade de inovação do Manual de Oslo foram analisados por meio da coleta de dados em quatro níveis: conhecimento, novas ideias, implementação e criação de valor. Os resultados encontrados evidenciam inovações em processos nas organizações selecionadas em diferentes níveis. O amadurecimento dos processos, alinhados com a implantação da obrigação tributária, afetou positivamente na criação de inovação. A contribuição no campo acadêmico é observada nos relatos dos entrevistados, que confirmam os princípios teóricos da inovação nos processos como resultado da adoção da nova obrigação fiscal. Observa-se, em comum, que todas as empresas analisadas indicaram priorizar a conformidade tributária na entrega das informações, com a maior velocidade possível. Segundo os achados e coerente com a literatura, a implementação do SPED oportunizou a adoção de novos processos e novas tecnologias, estimuladas pelos novos conhecimentos adquiridos, com potencial para criar valor para as organizações.

Palavras-chave: Inovação de Processos, Capacidade de Inovação, Inovação Organizacional, Projeto SPED

1. Introdução

A utilização das tecnologias de informação e comunicação (TIC) por governos tem sido direcionadas, principalmente na melhoria de processos de administração pública, tanto no que diz respeito à implementação de políticas públicas, quanto à integração com a sociedade e à relação com outros governos, aumentando a transparência nesses processos (Okot-Uma, 2000). No Brasil, as iniciativas de E-Gov ocorrem nos âmbitos Federal, Estadual e Municipal, com destaque para a área tributária (Vieira, 2016). Neste cenário, em 2007 a Receita Federal do Brasil (RFB), em coordenação com os demais âmbitos governamentais, implantou o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que padronizou documentos de escrituração contábil e fiscal das empresas.

O SPED foi apresentado como uma proposta de simplificação para a conformidade tributária das organizações, especialmente quanto à complexidade para o cálculo e recolhimento de tributos. Mas o projeto SPED introduziu um desafio para as empresas na geração de arquivos eletrônicos, não só pela carga adicional de trabalho, mas também pela responsabilidade das informações geradas (de Lima *et al.*, 2016; Jordão *et al.*, 2015). A mudança demandou uma revisão dos processos nas áreas responsáveis pelas informações tributárias. Novas capacidades, sistemas e processos foram implementados



a fim de garantir a qualidade na geração de informações prestadas pelas empresas à RFB (Jordão et al., 2015).

Pelo seu alcance em vários processos e tributos, o SPED, tem sido objeto de vários estudos, investigando por exemplo aspectos comportamentais dos usuários dos sistemas do projeto (Correa & Nossa, 2019) ou questionando o quão efetivo é o projeto na redução de custos para os contribuintes (Lima *et al.*, 2016). Esses últimos evidenciam o alto custo de investimento demandado às empresas na manutenção da conformidade tributária (Almeida, et al., 2019). Há, ainda, estudos que apontam que o projeto SPED criou obrigações sem, com isso, extinguir todas as obrigações anteriores, gerando, nos dois casos, duplicidade no envio de informações ao fisco (Lizote & Mariot, 2012). Poucos estudos exploraram o SPED em relação à inovação nos processos de negócios.

Novos processos de negócios podem implementar estratégias de negócios, reduzir custos, atender aos requisitos regulatórios ou induzir a adoção pela empresa de serviços externos, como sistemas contábeis ou consultorias, por exemplo. No caso do SPED, o projeto embora compulsório (obrigatório) permitiu inovações na área fiscal, permitindo que tais recursos se tornem valiosos, raros e de difícil imitação ou substituição (Cohen & Levinthal, 1990) pois contempla diversos conhecimentos diferentes, como, por exemplo, a liderança transformadora, a intenção estratégica de inovar e a gestão estratégica da tecnologia (Valladares et al., 2014). Desta forma, o investimento na aquisição ou no desenvolvimento interno de sistemas especializados em atender o projeto SPED pode repercutir em inovações de processos, à medida em que esses aumentam a eficiência na absorção de conhecimento e auxiliam na redução de custos (Trantopoulos et al., 2017).

A inovação organizacional também pode ser identificada na adoção do Projeto SPED. Segundo Damanpour & Aravind (2012), a inovação organizacional pela criação de um novo processo pode ocorrer, por exemplo, pela inovação estrutural, com a divisão do trabalho entre setores da empresa. Outros exemplos de inovações organizacionais são: a) diminuição de prazos para execução das atividades; b) diminuição de custos e c) aumento de qualidade de processos (Armbruster et al., 2008).

Neste sentido, o problema do estudo é: como a implantação da Escrituração Contábil Fiscal viabilizou inovações de processos na área tributária das empresas brasileiras? Assim, o estudo buscou, a luz dos conceitos de inovação de processos do Manual de Oslo (2018), analisar as inovações organizacionais e as capacidades de inovação decorrentes da implementação da Escrituração Contábil Fiscal - ECF, identificando o significado dessas inovações. O Manual de Oslo (2018) apresenta a definição da inovação de processo de negócio como um novo processo ou uma mudança significativa de um processo já existente, descrevendo quatro dimensões para a inovação, a saber: o conhecimento, a novidade, a implementação e a criação de valor.

A utilização do estudo de caso múltiplo possibilitou a identificação de inovações de processo nas quatro dimensões do modelo, oferecendo importantes contribuições teóricas para inovações em processos de negócios, especialmente na área contábil-fiscal, e para as empresas por sistematizar características e objetivos estratégicos na adoção do Projeto SPED.

2. Inovações de Processos de Negócios

As teorias organizacionais buscam explicar como ocorre a evolução e adaptação das organizações frente às mudanças tecnológicas, que podem ser incrementais ou disruptivas, reativa ou proativa, endógenas ou exógenas (Lam, 2004). Tais constructos

geralmente tem foco a diminuição de prazos de produção, o aumento da qualidade de produto ou processo e a diminuição de custos (Armbruster et al., 2008).

A inovação nas organizações pode ser comprovada por um novo produto, serviço, processo, tecnologia ou prática. A inovação, tomada enquanto processo, demanda a identificação de como a inovação é criada, desenvolvida, difundida ou implementada nas organizações; o processo de geração está vinculado à criação de novas ideias e a como elas podem ser implementadas na organização (Damanpour & Aravind, 2012).

A inovação oferece recompensas para toda a organização quando os líderes inovadores conseguem vincula-la ao aprendizado e ao conhecimento organizacional dos produtos e processos adotados. Empresas inovadoras usam a inovação para a criação de conhecimento e, por consequência, para a aquisição de vantagens competitivas (Lawson & Samson, 2001).

O ritmo acelerado com o qual novas tecnologias são descobertas aumenta a competição em um ambiente de negócios cada vez mais instável. Isso permite que as empresas busquem inovações além de suas fronteiras, de tal modo que redes e alianças com fornecedores, clientes e outros participantes do mercado, foram criadas para reduzir custos, riscos e gerar economia de escala no desenvolvimento das atividades empresariais. Nesse contexto, a capacidade das organizações em absorver conhecimento externo é crucial para atingir o sucesso (Lawson & Samson, 2001).

Um dos principais desafios impostos pelas teorias organizacionais relacionadas à inovação é a mensuração da inovação em processos. Neste sentido, o Manual de Oslo (2018), desenvolvido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, oferece uma contribuição relevante. O Manual, que tem sua primeira versão publicada em 1993, é um guia sobre inovação elaborado a partir de análises baseadas nos sistemas nacionais de inovação dos países da OCDE, sendo reconhecido internacionalmente como um modelo para a medição da inovação nas organizações.

Segundo o Manual de Oslo (2018), a inovação em processos pode ser medida em quatro dimensões: conhecimento, novas ideias, implementação e criação de valor. A Tabela 1 demonstra, para cada tipo de dimensão, seu conceito e suas características correspondentes, de acordo com o Manual.

Tabela 1. Dimensões da Inovações de Processos de Negócios

Dimensão	Conceito da Dimensão	Características da Dimensão
Conhecimento	As atividades de inovação se baseiam na aplicação de conhecimentos existentes ou criados recentemente, o conhecimento é o entendimento da informação e a capacidade de utilizar essas informações para atingir um objetivo. O conhecimento é obtido a partir de um esforço cognitivo que pode ser criado dentro ou fora da organização.	Conhecimento é o entendimento das informações e a capacidade de utilizá-las. Aplicação prática de informações e conhecimentos recém desenvolvidos geram inovações.
Novas Ideias	Novas ideias são criadas a partir do conhecimento, elas podem ser modelos, métodos ou protótipos que formam a base das inovações. Novas ideias podem ter como medida a satisfação do usuário, usabilidade, flexibilidade e a capacidade de resposta a mudanças. Avaliar ou medir o resultado de	Conhecimento é utilizado para criar novas ideias, modelos ou métodos de um processo. A novidade pode ser difícil de medir, pois satisfação do usuário, usabilidade, flexibilidade e capacidade de resposta a mudanças são características subjetivas.

Dimensão	Conceito da Dimensão	Características da Dimensão
	uma ideia pode ser difícil por sua característica subjetiva.	
Implementação	A implementação de uma ideia é requisito para que a inovação possa ocorrer, a organização deve prover os recursos para que os usuários tenham acesso à inovação. O reaproveitamento de um processo já existente aplicado a um novo contexto, uma melhoria em um processo ou um <i>insight</i> podem ser inovações.	Para que uma nova ideia possa ser inovação, ela deve ser implementada. A organização deve investir para que o usuário tenha acesso à inovação. A inovação pode ser o reaproveitamento de processos oriundos de outros contextos. A revisão constante da implementação da inovação pode gerar pequenas melhorias ou <i>insights</i> para novas inovações.
Criação de Valor	A criação de valor é um requisito e evidência da inovação implementada, pois a inovação deve beneficiar a organização, contribuindo para o aumento da lucratividade. A criação de valor pela inovação pode evoluir ao longo do tempo através da adaptação da inovação para outras finalidades ou para outros atores da organização. O investimento em inovação segue os mesmos critérios econômicos de custo de oportunidade do valor do investimento.	Avaliar o custo de oportunidade indica a intenção de criar valor. A inovação deve beneficiar a organização e gerar lucratividade. O valor criado pela inovação pode evoluir ao longo do tempo através da utilização da inovação para outras finalidades ou por outros atores.

Fonte: adaptado de Manual de Oslo (OECD, 2018)

A Figura 1, assim, demonstra o modelo conceitual em que as capacidades inovativas estão presentes na inovação organizacional, contudo, não são limitantes para que a inovação organizacional possa, de fato, ocorrer. A transformação organizacional pode ser um evento descontínuo que ocorre pontualmente na organização, ou seja, ele pode ser fruto de uma ação isolada para se resolver um problema específico (Lam, 2004).



Figura 1. Modelo Conceitual de inovação
Fonte: Elaborado pelo autor.

No presente estudo, as quatro dimensões são analisadas e descritas sob a perspectiva da inovação de processos introduzida pela adoção da Escrituração Contábil Fiscal – ECF em diferentes tipos de organizações. Os resultados foram comparados com a literatura e resultados de estudos empíricos anteriores, conforme a metodologia apresentada na próxima seção.

3. Procedimentos Metodológicos

A pesquisa foi desenvolvida observando a estratégia de estudo de casos múltiplos. O estudo buscou entender o fenômeno em seu contexto real, que é o ambiente tributário

das empresas brasileiras. As questões de pesquisa são do tipo “abertas”, para permitir melhor interpretação dos dados.

A seleção das empresas para a pesquisa utilizou uma amostra não aleatória e por conveniência, a partir da rede de contatos do pesquisador. As cinco empresas selecionadas possuem relevância nos segmentos em que atuam, todas são multinacionais com operações de comércio exterior, duas são do segmento de commodities agrícolas, uma atua no segmento automobilístico e duas são indústrias do setor de consumo. Todas as empresas são tributadas sobre o regime de lucro real, tipo de tributação mais complexa no preenchimento da ECF.

Para a pesquisa, foram entrevistados os responsáveis pela geração da ECF das empresas estudadas. Para triangulação dos resultados, foram entrevistados tanto gestores da área tributária quanto analistas responsáveis pela confecção da ECF. As questões foram elaboradas e orientadas pelos dados que o pesquisador pretendeu registrar. Um protocolo observacional foi utilizado para separar notas descritivas e reflexivas – entendendo que as notas descritivas registram a descrição dos participantes, do local e do diálogo utilizado na entrevista; enquanto as reflexivas possuem caráter mais subjetivo, em que o pesquisador coloca suas percepções, impressões, ideias e pré-conceitos (Creswell, 2016).

A unidade de análise da pesquisa foi a área tributária dessas organizações, assim entendidas como a área responsável pela elaboração da ECF. Em algumas das empresas, a área responsável pela atividade é a área contábil. Para a pesquisa, contudo, o nome das áreas foi generalizado como “área tributária” a fim de garantir o anonimato das empresas. A análise do conteúdo foi realizada com apoio do software Atlas TI de análise qualitativa de dados.

O protocolo de coleta de dados, baseado nas múltiplas fontes de evidências (entrevistas, análise de documentos e observação participante), foi estabelecido a partir das seguintes medidas operacionais:

- a) Inovações de processo na área tributária decorrentes da implementação do módulo da ECF do projeto SPED;
- b) Capacidades de inovação que foram desenvolvidas durante a implementação do módulo ECF do projeto SPED;
- c) Inovações organizacionais que foram desenvolvidas durante implementação do módulo ECF do projeto SPED;
- d) Significado do valor das inovações decorrentes da implementação do Módulo ECF do projeto SPED (Inovação Organizacional e Capacidade da Inovação).

4. Resultados

As entrevistas foram realizadas entre os meses de outubro e novembro de 2020, de forma remota, devido aos efeitos da pandemia da COVID-19. Os entrevistados foram selecionados a partir de uma amostra por conveniência, de acordo com a proximidade com o pesquisador, e não representam uma amostra representativa da população.

Na Tabela 2 é apresentado um quadro das 11 entrevistas aplicadas para a pesquisa, descrevendo as características hierárquicas dos entrevistados,

Tabela 2. Quadro das entrevistas

Entrevista	Empresa	Cargo	Gênero	Segmento	Minutos
P1	E1	Coordenador Tributário	Masculino	Commodities Agrícola	109
P2	E1	Analista Tributário Sênior	Feminino	Commodities Agrícola	67
P3	E1	Analista Tributário Júnior	Feminino	Commodities Agrícola	70

Entrevista	Empresa	Cargo	Gênero	Segmento	Minutos
P4	E2	Gerente Tributário	Feminino	Commodities Agrícola	49
P5	E3	Coordenador Tributário	Feminino	Indústria Setor Automotivo	45
P6	E3	Gerente Tributário	Masculino	Indústria Setor Automotivo	28
P7	E4	Coordenador Tributário	Feminino	Indústria Bem de Consumo	80
P8	E4	Analista Tributário Júnior	Feminino	Indústria Bem de Consumo	40
P9	E5	Gerente Tributário	Feminino	Indústria Bem de Consumo	30
P10	E5	Analista Tributário	Feminino	Indústria Bem de Consumo	27
P11	E5	Analista Tributário Júnior	Masculino	Indústria Bem de Consumo	51

Após a transcrição das entrevistas, foi utilizado o software Atlas ti para a análise do conteúdo. Inicialmente foram criados os códigos, que depois foram agrupados em famílias relacionadas à lente teórica utilizada na pesquisa. As famílias foram organizadas em elementos ou superfamílias – “conhecimento”, “novas ideias”, “implementação” e “criação de valor” -, que, por fim, foram organizadas nos constructos “inovação organizacional” e “capacidade de inovação”.

4.1. Conhecimento

4.1.1. Aprendizagem Organizacional

O entrevistado P1 indica que, nos primeiros anos após a implementação do projeto SPED, a aproximação da área tributária com as demais áreas ocorreu por conta do fluxo de informações entre áreas, como a da contabilidade, a financeira e a de exportação. No primeiro ano, surgiram algumas dificuldades, mas, com o tempo, o processo e o fluxo de dados melhoraram. Esse aperfeiçoamento decorreu da criação de um processo mais fluído para o compartilhamento das informações. Com o amadurecimento do processo, a área tributária passou a ser requisitada pelas outras áreas para avaliar impactos tributários das decisões dessas áreas. A mesma visão foi verificada na resposta de P4.

Seguindo a mesma linha, o entrevistado P4 complementa que o conhecimento acumulado no preenchimento da ECF pela sua área permitiu assumir outros controles internos relacionados à área de comércio exterior, o que trouxe ganhos de qualidade de processo para a empresa. Sugeriu que o processo de aprendizagem que a ECF impôs ao seu time condições de realizar atividades complexas e semelhantes, sendo o projeto envolvendo as exportações um exemplo disso.

Essa exposição de assuntos tributários oferece mais segurança para a tomada de decisão por conta do conhecimento que foi desenvolvido em conjunto entre as áreas. A ECF teve, dessa forma, um papel importante, pois favoreceu a compreensão pela área tributária da operação da empresa. Segundo Lam (2004), a aprendizagem organizacional deve ser estimulada e a gestão tem papel fundamental nesse processo, pois um contexto social e uma estrutura organizacional favoráveis podem beneficiar a criação do conhecimento.

O entrevistado P3 confirma a informação dada pelo coordenador tributário. A aprendizagem organizacional que ocorreu para a confecção da ECF tem o suporte de uma consultoria externa, auxiliando o *compliance* tributário a ser alcançado. Tal conhecimento constrói uma reputação positiva da área tributária frente às demais áreas da organização. Essa construção não é formada apenas por conhecimentos técnicos dos blocos da ECF, mas também por fundamentos financeiros e operacionais, que são adquiridos e combinados com outras áreas da empresa.

Como exemplo, segue trecho capturado numa entrevista da empresa E1, no qual o entrevistado P1 evidencia o compartilhamento de conhecimento entre duas áreas. Essa relação entre áreas diferentes pode ter sido estimulada a partir da aproximação exigida pela ECF.

Ôpa, se impacta pra mim aqui, mas é porque ele lá da área comercial está fazendo dessa forma, e ele não sabe que quando ele faz dessa forma aumenta a carga tributária aqui, deixa eu avisá-lo pra ver se ele consegue mudar aqui (P1).

As empresas E1, E2 e E4 indicam buscar conhecimentos externos, seja por meio de participação em eventos tributários patrocinados por consultorias tributárias, firmas de auditoria ou por empresas de tecnologia. As três também participam ativamente de grupos tributários em entidades de classe, nos quais o conhecimento é compartilhado entre os participantes. O desenvolvimento de inovações organizacionais pode ocorrer pela aquisição ou desenvolvimento do conhecimento na própria organização ou externamente (Tether & Tajar, 2008), o processo se inicia no reconhecimento da oportunidade e segue no desenvolvimento das atividades de pesquisa, que podem incluir a participação de uma ou mais organizações externas (Damanpour & Aravind, 2012).

Já a empresa E3 utilizou o mecanismo de benchmarking como principal instrumento para inovar, pelo menos foi esse processo que ocorreu para a definição de qual processo seria implementado para a geração da ECF e qual fornecedor de software seria escolhido para automação desse processo. A decisão de escolha de um fornecedor externo de sistemas para automatizar a geração da ECF introduz na organização, além de uma nova ferramenta, um novo processo, tendo este já sido validado em outras organizações (Damanpour & Aravind, 2012; Liao & Wu, 2010).

4.1.2. Gestão do Conhecimento

Segundo o manual de Oslo (2018), a comunicação entre pessoas de diferentes departamentos é necessária para disseminar o conhecimento, que pode ocorrer por meio de círculos de inovação em projetos devidamente estruturados, mas também por meio da comunicação informal.

O entrevistado P1, em sua entrevista, citou um exemplo de criação, a partir da demanda da ECF, de relação de confiança entre a área tributária e a área de operações de exportação da empresa. A construção se deu pelo esforço da analista tributária em compreender um determinado bloco da ECF que possuía relação com as operações de exportação. O conhecimento foi obtido em reuniões da área tributária com a área de comércio exterior. Nesse contexto, as demandas da ECF também foram apresentadas ao time da área de comércio exterior, viabilizando a esse setor um entendimento mínimo do que estava sendo pedido pela área tributária. Estudo realizado em 2010, por Liao e Wu (2010), identificou que a gestão do conhecimento afeta positivamente a aprendizagem organizacional, existindo uma relação positiva entre a aprendizagem organizacional e a inovação organizacional.

Segundo o entrevistado P1, a partir dessa troca de conhecimento, a área de comércio exterior passou a procurar a área tributária para avaliar impactos tributários em mudanças de sistema ou em novas operações do setor.

Eles estão com preocupação se alguma operação que eles vão fazer ou o sistema que eles vão implantar, e você falou bem, porque eles mexeram no sistema aduaneiro e eles tinham preocupação com o impacto tributário: - Olha, isso causa um impacto tributário? Isso pode trazer problemas? O que vocês acham disso? (P1).

Nas respostas dos analistas tributários de todas as empresas, verifica-se pelo menos uma citação da importância da Escrituração Contábil Digital - ECD para a confecção da ECF. Com exceção da empresa E3, a ECD é gerada pela área contábil e a ECF pela área tributária. Apesar de serem áreas próximas, suas atividades são distintas: a contabilidade zela pelo registro contábil das operações da empresa, enquanto a área tributária é responsável pela apuração e pelo pagamento dos tributos.



O fato de a ECF exigir a importação do arquivo da ECD, conciliado ao fato do PVA da ECF realizar validações no arquivo da ECD que o próprio PVA da ECD não faz, levou os profissionais da área tributária a terem que entender com mais profundidade o processo contábil. Na percepção de todos os analistas e assistentes tributários, houve um compartilhamento de conhecimentos entre as áreas contábil e tributária, o que trouxe ganhos de qualidade nos dados da ECD.

4.1.3. Aquisição do Conhecimento

A inovação depende da aquisição de um novo conhecimento. O novo conhecimento pode ser adquirido de fora da organização, pela contratação de um novo funcionário, pela contratação de um serviço especializado ou pela compra de uma organização que já tenha esse conhecimento, contudo, a aquisição de um conhecimento externo somente é efetiva para a criação de inovação de produtos ou processos quando o conhecimento é devidamente absorvido e aplicado de forma prática na própria organização (Cohen & Levinthal, 1990). O Manual de Oslo (2018) complementa esse conceito, indicando que o conhecimento externo pode ser utilizado para identificação de oportunidades de inovação, citando a comunicação constante com clientes, fornecedores e outras organizações que atuam na cadeia de valor da empresa como formas de se obter o conhecimento externo.

Nas respostas de todos os entrevistados, foi possível identificar que as organizações buscam constantemente novas formas de gerar a ECF, procurando sempre maior conformidade e agilidade, para isso, lançando mão da busca de conhecimento externo por meio de treinamentos. O entrevistado P1 indica que o objetivo do treinamento é validar se os procedimentos utilizados para geração da ECF estão corretos: "Então a gente sempre faz uma avaliação e pergunta - Como estamos nisso? -, a gente procura ir atrás de recursos e treinamento para diminuir gaps ou estar em alto nível " (P1).

Nesse mesmo sentido, o entrevistado P1 apresentou outros exemplos, como o contato com entidades setoriais que possuem um grupo específico tributário para discussão de práticas que as empresas podem adotar para superar dificuldades. O entrevistado também menciona que procurou outras empresas do mesmo segmento para fazer um benchmarking de entendimentos e práticas. A entrevistada P7 segue a mesma linha de resposta, indicando a utilização do benchmarking, de treinamento externo e até a utilização de grupos de *Whatsapp*. Nesse último caso, ela comenta que a união dos profissionais da área é um ponto positivo e agregador na disseminação de conhecimento.

A entrevistada P2 confirmou essa cultura de investimentos na busca de conhecimento externo, especificando a utilização de contratação de consultoria externa para apoio ao preenchimento da ECF. Ela menciona que todo o conhecimento que obteve, seja a partir da consultoria, de treinamento ou de participação em palestras, é compartilhado com os demais profissionais do time tributário. O objetivo é sempre avaliar qual a melhor forma de aplicá-lo na organização. O entrevistado P3 ressaltou que, por conta da ECF, atualmente ele entende outros processos da organização, como do departamento financeiro, contábil e de comércio exterior.

A entrevistada P4 apresentou um cenário em que o perfil dos funcionários do departamento tributário mudou, indicando que, em sua equipe, atualmente estão contadores que se especializaram em tecnologias como Java, Power BI e em engenharia especializada em desenho de processos. Na opinião dela, o gatilho para essa mudança de perfil é a tecnologia, a abrangência cada vez maior dos sistemas fiscais, o ERP e a própria RFB, que tem evoluído constantemente na digitalização das obrigações como a ECF.

O entrevistado P5 ressaltou que a ECF levou o profissional da área contábil a buscar um conhecimento mais amplo das regras contábeis e tributárias e a confrontar essas regras com a prática de negócios e controles da empresa. A entrevistada P6 comentou que um dos fatores relevantes para a sua contratação pela empresa foi sua experiência bem-sucedida na automação dos processos que geram dados para ECF, ou seja, como sugerem Cohen & Levinthal (1990), a empresa E3 adquiriu esse conhecimento externo por meio da contratação de uma profissional que já detinha esse conhecimento.

4.2. Novas Ideias

4.2.1. Mudanças no Processo

O advento da ECF, em 2014, obrigou as organizações a investirem em processos e sistemas, capacitação de funcionários e mudanças nos procedimentos (Padilha et al., 2018). A esse respeito, foi possível identificar na resposta dos coordenadores das empresas E1 e E4, a implementação de um controle de qualidade para o preenchimento de cada bloco da ECF. O controle foi criado a partir da confecção de uma planilha em Excel, na qual, para cada bloco da ECF, existe uma aba correspondente na planilha. Nas abas, os analistas tributários incluem um controle das validações que devem ser realizadas, questionamentos que normalmente recebem de outras áreas para aquele tipo de informação, entre outras utilidades. Tal controle é simples e está sempre em processo de refinamento, sendo mantido e atualizado por todos os profissionais que atuam na geração da ECF de forma direta ou indireta.

O controle de papel de trabalho orienta as atividades, esforço, áreas envolvidas no processo de obtenção das informações para o preenchimento da ECF, de forma que pode ser entendida como uma ferramenta de controle de processo, pois permite, de forma dinâmica, a gestão de um grupo de informações em relação a quem fornece os dados, como os dados são organizados e validados e quais validações e consistências esses dados devem ter.

As coordenadoras tributárias das empresas E2 e E4 indicaram que as exigências da ECF implicaram em projetos internos para melhoria do processo de geração das informações tributárias, tais projetos envolvem outras áreas, como a da contabilidade e de faturamento. Na fala da entrevistada P4, representa uma evidência de que essa revisão gerou maior eficiência nos processos.

Com certeza a ECF é só a ponta do iceberg, porque você reporta a informação, com certeza, tudo o que é feito para que essa informação chegue melhor na ECF, é benéfico pra empresa. Objetivamente focamos na ECF, porém os benefícios são de processos mesmos e são a longo prazo, então não é só pra fins de ECF (P4).

A entrevistada P4, por sua vez, apresentou um projeto mais amplo, envolvendo inclusive a área de Tecnologia da Informação, a partir do qual a revisão de processos atingiu também o sistema corporativo de gestão integrado da empresa, de forma que o projeto envolveu diversos setores para que as áreas consolidassem todas as informações dos seus movimentos contábeis, fiscais e financeiros em até 2 dias. O benefício obtido foi muito além da redução do prazo do fechamento, incidindo também na acuracidade das informações, no tempo para a análise dos resultados e no bem-estar dos profissionais envolvidos.

Segundo fala de P4, pode-se observar que não foi um projeto de adequação ou melhoria de sistemas, mas um projeto de processo que demandou alterações no ERP.

Então todas as áreas fizeram um levantamento, seja modificação de sistema, seja receber informações de um terceiro, e aí tudo isso foi estruturado dessa maneira ... Primeiro, todo mundo precisa de customização da ferramenta SAP pra essas áreas, outro; modificação desses processos

... Aí começou um trabalho de mapear quanto tempo demoraria cada melhora de processo, quanto tempo isso ganharia em tempo pra que pudesse entregar as informações mais cedo para a área que precisava da minha informação, qual era o custo dessas modificações e se ele ia atender ao objetivo de fechar no prazo definido (P4).

Armbruster et al. (2008) define que inovações organizacionais procedimentais são aquelas que mudam rotinas, processos e operações na empresa, a mudança ou implementação de um processo que aumenta a velocidade com a qual determinado processo é executado. Ele reforça que as organizações devem criar e manter indicadores de desempenho e defende a importância do gerenciamento da qualidade de processos e produtos para se obter vantagens competitivas. O próprio nome do projeto D+2 da empresa E4 indica o objetivo mensurável do novo processo a ser implementado, o que demonstra o alinhamento com a definição conceitual de Armbruster et al., (2008).

4.2.2. Criatividade

Segundo o Manual de Oslo (2018), a capacidade de gerenciamento de inovação é estimular, coletar e avaliar novas ideias produzidas dentro da empresa. O estímulo à criatividade está ligado à cultura da organização, ao passo que a criatividade estimula a inovação (Rajapathirana & Hui, 2018).

O entrevistado P1 citou, em sua resposta, que um controle de qualidade de informação não precisa ser sistematizado ou sofisticado. Para exemplificar o argumento, ele explicou sobre a utilização de uma planilha em Excel que cruza as informações recebidas pelo departamento financeiro da empresa com os saldos contábeis das contas que devem demonstrar essas informações. A vantagem é que essa verificação ocorre muito antes da geração da ECF, o que permite eventuais ações corretivas quando constatada a necessidade.

A entrevistada P2 e a entrevistada P7 criaram controles em planilha para cada bloco ou conjuntos de blocos da ECF. Para cada aba, são indicados os cruzamentos de informação que precisam ser feitos, as validações, áreas envolvidas e outras informações que julgarem necessárias. O objetivo desse controle é garantir a qualidade das informações que serão inseridas na ECF, tratando-se de um controle vivo que é atualizado por mais de um profissional e consultado frequentemente por todos os envolvidos na ECF na área tributária. Como o controle não é sistematizado, ele se torna uma ferramenta que permite a criação e testes de novas ideias.

A entrevistada P7 explica que a alta gestão de sua empresa deu liberdade para que ocorresse uma mudança no perfil dos profissionais da área tributária. Hoje, o time conta com profissionais cuja formação não se restringe somente à área contábil, mas também à tecnologia. Em uma de suas respostas, a entrevistada apresentou o exemplo de uma contadora que se especializou na tecnologia Java, por ser essa a tecnologia do PVA da ECF. O objetivo da especialização era aplicar esse conhecimento na compreensão dos cruzamentos do PVA da ECF para, posteriormente, replicar os mesmos critérios nas validações internas.

É, os perfis dentro da área tributária estão mudando, por exemplo, um dos nossos estagiários faz robótica, antes a gente só contratava quem fazia contabilidade, administração e direito ...

E uma das gerências, até foi aquela que a gente conversou, de Process Mining, ela não sabe nada de tributário, é lógico que ela aprende com o decorrer das atividades, mas ela é uma engenheira formada na Mauá e ela é uma *Process Mining*, exatamente pra suprir tudo isso que a gente está falando aqui (P7).

4.3. Implementação



4.3.1. Melhoria Contínua

Armbruster et al. (2008) afirmam que os processos de melhoria contínua promovem a capacidade de inovação da organização e a redução de custos de processo. A RFB apresenta no rol de benefícios do projeto SPED a melhoria da qualidade da informação. Araújo et al. (2018) defendem que inovações incrementais foram identificadas pelos gestores a partir da implantação de um sistema integrador e evidenciam que ocorreram melhoria de processos e a mobilidade da informação dentro da organização.

O processo de geração da ECF envolve a compilação de informações de diversas áreas, como a área contábil e financeira. Essas áreas, por sua vez, já são áreas que compilam todos os movimentos patrimoniais e financeiros da operação da empresa. De forma que se pode afirmar que a ECF contém dados de todas as operações da empresa.

Todos os 11 respondentes da pesquisa mencionaram que a base principal para a confecção da ECF é a ECD, citando que a ECF exige a importação do arquivo da ECD dentro do programa validador da ECF, ou seja, para a geração da ECF é exigida a importação da ECD. A ECD tem sua entrega dois meses antes da ECF. De forma unânime, todos os respondentes informaram que o programa validador da ECF faz validações no arquivo da ECD que não são obrigatórias no programa da ECD, ou seja, algumas informações são exigidas no arquivo da ECD somente no programa validador da ECF.

A partir dessa questão, o entrevistado P1 indicou que, por conta da ECF, a área dele buscou com o time responsável pela ECD um alinhamento para que ela já fosse gerada de forma mais completa, atendendo aos requisitos da ECF. O efeito foi que a área contábil responsável pela ECD teve que melhorar a acuracidade da informação, em um processo cíclico de melhoria, como pode ser evidenciado na resposta do entrevistado.

Esse é um exemplo interno, digamos assim, e para essa ECF a gente anotou também algumas coisas, depois eu posso passar para você, do que a gente pode melhorar pra próxima, então a gente já tem alguns gaps anotados que é pra gente poder avançar e melhorar na próxima (P1).

Essa evidência foi confirmada por P3, que é a profissional que identifica a necessidade, solicita e acompanha o processo junto à área contábil. Na percepção dela, a área contábil teve que aprender, a partir dessas demandas, o impacto fiscal da ECD e, assim, tomar as ações de ajuste no processo contábil com mais eficácia. A entrevistada P4 apresentou uma situação similar, complementando que, na sua empresa, ocorreu uma demanda para que essas consistências fossem aplicadas no software de geração da ECD.

Líderes inovadores vinculam a inovação ao aprendizado e o conhecimento organizacional aos produtos (Lawson & Samson, 2001), a entrevistada P4 levou a demanda de evolução da geração da ECD para ECF ao fornecedor externo do software de ECD, para que as demandas identificadas pela sua área fossem atribuídas à ECF. Lawson e Samson (2001) defendem que as empresas devem buscar inovações além de suas fronteiras e o que ocorreu na empresa E2 pode ser uma evidência dessa busca.

4.3.2. Capacidade Digital

A capacidade digital, segundo o Manual de Oslo (2018), é a capacidade das empresas de se beneficiarem da digitalização para desenvolver e comercializar produtos e serviços a partir do acesso a redes e arquiteturas apropriadas para suas soluções. As tecnologias digitais conectam várias atividades e funções de negócio, possibilitando a troca estruturada de dados por meio de sistemas integrados que atendem diversas funções de diferentes unidades da empresa (OECD, 2018).

A utilização de softwares específicos para a geração da ECF foi alvo de estudos que demonstraram o aumento da automação das tarefas nas áreas contábil, fiscal e tributária (Padilha et al., 2018; Backi et al., 2016; Jordão et al., 2014). Destaca-se no Manual de Oslo (2018) o sistema de contabilidade como ferramenta para a implementação de estratégias de negócio ou para atender requisitos regulatórios, como é o exemplo do projeto SPED no Brasil.

O alto nível de incerteza e imprevisibilidade nos negócios demanda um processo de mudança constante para a manutenção das empresas (Vasconcelos & Cirino., 2000). Uma vantagem competitiva pode ser alcançada pelos recursos de gerenciamento a todas as funções da empresa, a inovação pode ser aplicada nos produtos, sistemas, processos e modelos de negócio (Lawson & Samson, 2001). Empresas inovadoras têm capacidade de combinar recursos para criar produtos, processos e sistemas para geração de valor para clientes ou para a redução de custos (Lawson & Samson, 2001).

Em entrevista, P3 afirmou que os balancetes contábeis são integrados a partir do ERP SAP em um sistema especializado em ECF. Esses dados são base para a apuração do imposto de renda da pessoa jurídica e, depois, para a geração da ECF em um outro módulo do mesmo sistema. Em sua opinião, essa prática torna o processo da ECF mais rápido e com menos erros.

A entrevistada P4 relatou que, por uma demanda da área tributária para a área de exportação da empresa, verificou-se que um determinado processo não estava correto. Como o controle desse processo passou ser exigido na ECF, percebeu-se que seria necessário um ajuste na área de comércio. Para solucionar a questão, a área de TI foi envolvida na adequação de um sistema que tanto eliminasse o risco de não conformidade da área de exportação quanto, ao mesmo tempo, garantisse a geração das informações de exportação para ECF.

As empresas E2 e E4 criaram e executaram projetos envolvendo os sistemas utilizados para o registro de informações necessárias à ECF, com o objetivo de garantir processos mais coesos, rápidos e que produzissem informações mais seguras para a área tributária.

Na verdade, esse projeto se chamava ECF, para você ter uma ideia, como foi focado em ECF, mas os benefícios não são só pra ECF, então quem liderou e implementou foi a equipe de TI, não foi a equipe fiscal (P7).

A entrevistada P6 observou que os projetos do SPED da ECD e ECF trouxeram mais segurança aos dados que são divulgados pela área contábil-fiscal, principalmente em comparação com os livros físicos em papel, que eram guardados pelas empresas à espera de algum questionamento. Com o livro eletrônico, toda a empresa passou a ter mais cuidado com as informações.

A entrevistada P9 comentou a melhoria de processo na área contábil, fiscal e tributária após a implementação de um sistema de solução fiscal. A nova solução provocou mudanças na forma de execução das atividades tributárias, sendo que parte dessas mudanças de processos já eram desejadas pela empresa anteriormente. O sistema produzido por um fornecedor externo substituiu um sistema interno e a percepção da gerente foi confirmada nas entrevistas com os demais funcionários da empresa E5.

4.3.3. Capacidade Individual

Segundo o Manual de Oslo (2018), a capacidade individual implica que o indivíduo possua habilidades cognitivas, de geração de ideias, flexibilidade e raciocínio. Capacidade de adaptação a mudanças e habilidades para solução de problemas complexos



e habilidades técnicas (OECD, 2018, Jones & Grimshaw, 2012). A capacidade de trabalhar em times heterogêneos exige habilidade de se comunicar com esse público, seja de forma oral ou escrita, com efetividade (OECD, 2018, Jones & Grimshaw, 2012).

O entrevistado P1 demonstrou habilidade para solução do problema de qualidade da informação recebida para a geração da ECF. O entrevistado criou um controle em planilha Excel para registrar as validações e cruzamentos de informações recebidas de origens distintas. Os registros se estendem não somente a controles manuais de informação de outras áreas, mas também a dados oriundos de sistemas como o próprio ERP. Segundo ele: "ainda que a gente tivesse uma aplicação quase perfeita e que eu conseguisse automatizar muito a minha informação, não adiantaria nada se a minha informação já viesse torta" (P1). Essa fala indica que mesmo os dados obtidos de bases sistêmicas podem conter erros e que, por meio de processos internos de validação, correções podem ser implementadas no decorrer do ano e não somente na confecção da ECF, que ocorre somente no exercício seguinte.

A capacidade individual de se comunicar com times diferentes foi percebida em todos os entrevistados, visto a necessidade de captar dados de áreas distintas para a confecção da ECF. Para os gerentes e coordenadores tributários, foi possível observar de forma ampla, que além dessa capacidade, coube a eles a negociação com os gestores das outras áreas, pois tiveram que justificar que os pedidos de informação seriam realizados pelos analistas da área tributária para os analistas dos seus times. Além da capacidade de negociação, coube aos gestores tributários definir agendas e estratégias de como as demandas ocorreriam. O resultado dessa ação pode ser captado na resposta da entrevistada P2:

Mas quando os responsáveis, o departamento como um todo conseguem entender a importância e mensurar o tamanho que é a declaração, a importância da ECF, meio que muda um pouco a visão e aí a gente até acaba tendo grandes parceiros (P2).

A entrevistada P2 relatou um exemplo de desenvolvimento de nova capacidade individual para a área tributária, a saber, a capacidade de manipular arquivos TXT de acordo com os requisitos técnicos do PVA da ECF: "De tecnologia mesmo, é isso aí, é essa a diferença, às vezes o PVA dá um problema, então a gente precisa exportar TXT, quebrar TXT, manipular informação dentro do próprio arquivo pra depois subir em outras máquinas" (P2). Tal atividade exige habilidades que vão desde compreender o layout exigido pela RFB, quanto analisar mensagens de erro do PVA, editar arquivos TXT sem comprometer os registros corretos e atualizar os contadores de linha de bloco do PVA.

A capacidade de adaptação foi identificada na resposta da entrevistada P11, especificamente no papel de trabalho que ela assumiu, tendo se tornado a responsável por treinar e capacitar colegas da área contábil na utilização de um novo software contábil e fiscal implantado na empresa. Dessa forma, ela passou a desempenhar mais o papel de analista de implantação de sistemas do que o papel tradicional que desempenhava na área fiscal anteriormente. Em sua resposta, nota-se a percepção de que esse novo papel estava sendo motivador.

O que eu mais tive que fazer, é que como a ferramenta era nova, eu tinha que aprender a trabalhar nela para poder entender como ela funcionava e assim poder auxiliar as pessoas, os usuários com mais segurança para poder preencher, puxar as informações, a forma como subia as planilhas, as fichas econômicas (P11).

4.3.4. Gerenciamento de Projetos

Os projetos nas empresas exigem do gestor a habilidade de conduzir e estimular a colaboração entre profissionais com perfis heterogêneos, objetivando, assim, aumentar a



produtividade e reduzir o custo do projeto (Ribeiro et al., 2018). Os projetos são um meio de implementação de inovações de forma organizada nas empresas. O Manual de Oslo (2018) define o *Design Capability* como a habilidade de planejar, desenhar projetos e procedimentos para o desenvolvimento de produtos, em que os clientes são os próprios funcionários da empresa.

De acordo com as entrevistas realizadas, a condução da confecção da ECF pelas empresas E1 e E2 ocorre por meio de uma organização de atividades e prazos definidos. Como o prazo para entrega da ECF, estabelecido pela RFB, é até 31 de julho do exercício seguinte, a atividade tem um prazo final de entrega. Apresenta-se assim, vários atributos de um projeto: data de início, data final, objetivo específico e recursos alocados.

O entrevistado P1, em sua resposta, indicou que algumas informações que têm origem externa à área tributária são solicitadas a partir do final de fevereiro, ocasião em que ele convoca seus pares de outras áreas e apresenta a eles os prazos estabelecidos no cronograma de entrega da ECF. O objetivo é que as atividades ocorram sem nenhuma hora extraordinária, de forma que o volume extra de trabalho esteja organizado com uma distribuição de atividades, evitando custos adicionais com o pagamento de horas extras para os analistas envolvidos na geração da ECF.

Caso alguma área não cumpra o prazo previamente estabelecido, ele faz uma cobrança formal aos seus pares:

Aí tem uma segunda chamada, quem não mandou a gente faz essa cobrança, mas a maioria das áreas já mandam dentro do prazo e dentro daquele layout que a gente sugeriu para ele e que, foi o mesmo layout usado no ano anterior, então esse é o primeiro passo que a gente faz (P1).

Encontra-se nas demais empresas estudadas, um cenário semelhante. Algumas empresas, como a E3 e E5, ainda têm uma dependência grande da área de TI para extrações de dados do ERP, mas, ainda assim, essas demandas também são organizadas dentro das atividades da ECF.

A percepção de que existe um projeto com cronogramas e responsabilidades ocorrendo é ratificada na entrevista com os analistas das empresas E1, E3, E4 e E5. Nessas empresas, foi possível identificar que a experiência do que funcionou bem no último ano será mantida para a execução das atividades do próximo ano, enquanto os processos que não funcionaram bem serão reajustados.

4.3.5. Conhecimento Prévio

O Manual de Oslo (2018) define as dimensões da inovação de processos em 4 etapas. A primeira delas é o conhecimento prévio, seguido pelas ideias, implementação e geração de valor. Na visão indicada no manual, as ideias surgem a partir do conhecimento prévio acumulado pelas pessoas, enquanto as atividades de inovação se baseiam na aplicação de conhecimentos prévios. O conhecimento prévio é o entendimento da informação e a capacidade de utilizar esse conhecimento para atingir um objetivo. O conhecimento é criado a partir de um esforço cognitivo das pessoas, podendo ser criado tanto dentro quanto fora da organização (OECD, 2018).

O subprojeto da ECF do projeto SPED, implementado em 2015, resultou no aumento do nível de conhecimento dos profissionais da área tributária em decorrência da utilização de novos sistemas e da mudança de processos (Araújo et al., 2018). A utilização de sistemas integrados e específicos para a geração da ECF se tornou imprescindível para a sua entrega (Padilha et al., 2018; Backi et al., 2016 ; Jordão et al., 2014).

A partir dessa dinâmica, os profissionais conseguem aprender com outras áreas e, por consequência, aplicar mudanças incrementais nos processos da área tributária.

Exemplificando uma situação dessa ordem, na entrevista do entrevistado P1, foi possível perceber que o esforço pertinente à captação de conhecimento deve ser patrocinado pela alta gestão e que esse processo não é pontual, ele deve ser incorporado no dia a dia das empresas e fazer parte da sua cultura.

A gestão ajuda, porque quando trocou a gerência, a gerência também tem essa visão e é muito bom discutir isso, a gente tem tido discussões muito boas, quando a gente vai para várias palestras fora, a gente vê e entende e até levanta a mão para fazer pergunta, ou discutir, é sinal de que a gente está atualizado está bem ... A gente consegue repassar o que a gente conhece para esse grupo e consegue absorver também algumas informações de outros grupos, porque a gente não sabe tudo também ... Isso tudo é automático no dia a dia de trabalho (P1).

A assistente tributária da empresa E1 explicou como, em sua organização, é elaborado o cronograma de geração da ECF. Ela coloca de forma explícita que é a analista tributária, que já tem experiência nessa atividade, a profissional responsável pela elaboração do cronograma. A entrevistada P4 comenta que o conhecimento adquirido na época da DIPJ foi útil para compreender alguns pontos da ECF. A Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIPJ) foi a declaração substituída pela ECF.

Na mesma linha, a assistente fiscal da empresa E5 comentou que sua primeira experiência profissional foi em um escritório contábil, uma vivência prévia que se mostra rica e importante para sua atividade na empresa atual. Ela afirmou que, no trabalho anterior, por ser uma empresa menor, ela era a profissional responsável pelo processo completo. Essa experiência a ajuda na compreensão do processo como um todo, já que há similaridades entre o desenvolvido atualmente, na empresa E5, e o da experiência anterior.

Já a entrevistada P6 relatou que, antes de trabalhar na empresa atual, atuou em uma empresa de tecnologia. Lá, os sistemas eram construídos internamente, o que foi o caso da ECF. O conhecimento desenvolvido por essa profissional na outra empresa, ligado a atender os requisitos da ECF e a demandar a colaboração do time de tecnologia, mostra-se importante para a empresa E3. A entrevistada afirmou que, mesmo a empresa E3 possuindo um fornecedor de sistema externo, ela mesma verificou a necessidade de envolver o time de TI na promoção da automação na geração de dados do ERP para o sistema da ECF. Esse processo, por fim, trouxe ganho de tempo na confecção da ECF.

E no caso da primeira empresa, foi realmente quando surgiu a demanda de ECF no Brasil e tudo o mais, eu acho que sempre você tendo experiências em outras gestões de projetos, sempre auxilia na questão de você saber se organizar, estabelecer prioridades, trabalhar com multi times, de multiáreas ... Então você tendo um pouquinho de bagagens de trabalho em outros projetos, sempre facilita e ajudou bastante naquele momento (P6).

4.4. Criação de Valor

4.4.1. Colaboração entre times

A colaboração entre times pode ser identificada na entrevista do entrevistado P1. Na sua resposta, ele indica que a alta gestão incentivou a área tributária a sugerir mudanças ou novas estratégias para outras áreas a partir do conhecimento oriundo da captação de informações dessas áreas para a confecção da ECF. Ele complementa que outra área passou a consultar a área tributária antes de uma tomada de decisão, ou seja, a colaboração entre times diferentes foi construída a partir de uma demanda de preenchimento de ECF e acabou por se expandir para outros temas.

Outro exemplo encontrado na empresa E1 é a colaboração entre o time tributário e o time contábil para a geração da ECD seguindo os critérios de validação da ECF. A entrevistada P3 comentou que essas ações melhoraram a acuracidade do próprio processo

contábil. A entrevistada P4 seguiu na mesma linha, citando que as áreas tributária e contábil participaram de um Kaizen para identificação de gargalos no processo.

A entrevistada P4 comentou, ainda, sobre um projeto que foi direcionado para a área tributária referente a uma obrigação da área de comércio exterior. A obrigação passou a ter que ser informada na ECF e o projeto foi conduzido por uma analista da área tributária junto com o time de comércio exterior e de TI da empresa. O objetivo foi criar um processo de comércio exterior que atendesse não só a todas as necessidades da própria área, mas também as da área tributária.

A entrevistada P7 relatou o projeto que reduziu o prazo de fechamento mensal, que envolve as áreas financeira, contábil e tributária. O projeto foi conduzido pela área de TI com a participação de todas as áreas da empresa envolvidas direta ou indiretamente no fechamento. O projeto trouxe o ganho de produtividade e qualidade nas informações, deu tempo para as áreas analisarem melhor os resultados, diminuindo riscos de erros na geração das informações para a RFB.

A empresa E5 passou por um processo de implantação de uma solução fiscal de mercado, que substituiu um sistema desenvolvido internamente. No processo de implantação, a analista fiscal da empresa ficou responsável por replicar o conhecimento de como utilizar o sistema para os outros departamentos, isso porque a empresa E5 é responsável pela centralização e padronização de processos de outras empresas do grupo.

Segundo Lam (2004), a evolução organizacional possui padrões cíclicos de mudança tecnológica em que a transformação organizacional é um evento que ocorre durante um curto período. A gestão tem papel fundamental de garantir que a mudança ocorra em um ambiente que é turbulento e incerto (Lam, 2004). O ritmo acelerado em que novas tecnologias são descobertas levam as empresas a buscar inovações além das suas fronteiras (Lawson & Samson, 2001). No caso da empresa E5, o fornecedor do novo sistema participou na sustentação de conhecimento da analista fiscal, possibilitando que ela estivesse apta a orientar e fiscalizar a utilização do sistema dentro da sua própria empresa e das demais empresas do grupo.

4.4.2. Redução de Custo

A inovação organizacional tem objetivos como o aumento de produtividade, aumento de qualidade de processo e redução de custos. Armbruster et al. (2008) destacam que a inovação organizacional pode ser tipificada em dimensões estruturais e de inovação de procedimentos, propondo uma segregação entre as inovações na organização e as entre organizações. Os custos de manutenção das rotinas operacionais internas beneficiam a empresa na conversão do conhecimento em inovação de processos (Terjesen & Patel, 2017).

A redução de custos de armazenamento de livros e a redução de utilização do papel são citados como ganhos do projeto SPED (Silva et al., 2017). Por outro lado, há de se registrar que estudos indicam que não houve uma redução, e sim um aumento, de custos para as empresas com a implementação do projeto SPED (Backi et al., 2016; Lima et al., 2016; Jordão et al., 2014) e de gastos relacionados a TI (Backi et al., 2016; Jordão et al., 2014).

Na resposta da entrevistada P2, foi possível identificar a redução de tempo de execução nas atividades de geração da ECF. Tal agilidade na realização das atividades se deu por conta do desenvolvimento de uma capacidade individual de manipulação do arquivo texto da ECF. O próprio desenvolvimento dessa capacidade individual, ironicamente, indica uma deficiência no sistema gerador do arquivo TXT.



Por outro lado, a resposta da entrevistada P4 indica que as exigências da ECF implicaram em revisões de processos que trouxeram redução do tempo gasto, evitando retrabalhos e maior alocação de horas dos profissionais. A entrevistada afirma: "Melhora a acuracidade das informações, melhora o entendimento das informações, economia, eventual economia depois de saneado o processo, evitando retrabalho e alocação de mais ETS do que realmente o necessário"(P4).

Na resposta do entrevistado P6, pode se observar que o ganho foi na qualidade da informação que é gerada pelas outras áreas para a contabilidade, que é, em sua organização, a área responsável pela ECF. Esse aumento na qualidade implica em uma redução de retrabalho, o motivo dessa melhora parece estar mais ligado ao receio da fiscalização do que a uma melhoria na qualidade de processo, como observado no trecho da resposta em que o entrevistado exemplifica como ele cobra as informações para uma outra área: "Olha, embora você já informasse isso, esses números têm que estar fechando com a contabilidade, esses números podem ser cruzados com a contabilidade"(P6).

A resposta da entrevistada P7 indica que, após a implantação de um projeto que tinha como meta a redução dos prazos de fechamento, projeto, esse, que envolveu a revisão de processos e sistemas, a redução de tempo de execução dos processos tributários permitiu que os resultados contábeis e fiscais da organização pudessem ser analisados com tempo suficiente para a feitura de eventuais ajustes para melhorar a eficiência tributária da organização, gerando maior conformidade tributária e qualidade de vida para os profissionais da empresa.

Quando as automatizações ocorreram, a gente conseguiu ganhar tempo para analisar aquelas informações, então eu acho que se eu pudesse falar em termos de ganho, eu diria em termos de qualidade de vida, em termos de compliance e em termos de ganho de acuracidade (P7).

4.4.3. Processos

O Manual de Oslo (2018) define a inovação de processos de negócio como um novo processo ou uma modificação significativa de um processo existente. As funções de processos devem se relacionar com a atividade fim da empresa ou com outras atividades de suporte a suas operações. A inovação de processos ocorre de forma rotineira e incremental, incluindo atividades que são novas para a organização, mesmo que já existam para o setor do mercado (Gault et al., 2014).

Em entrevista, a entrevistada P4 avaliou que a inovação dentro da área tributária pode ocorrer pela tecnologia ou por meio da revisão de processos. Em sua visão, a geração da ECF requer informações criadas a partir dos processos da empresa, esses processos ocorrem na área contábil, financeira, de exportação, RH, entre outros. A ECF representa o meio por onde esses processos são informados ao Fisco. Um aspecto sobre a inovação, apontado pela entrevistada, diz respeito à administração do tempo para execução das tarefas: "Então quando a gente fala de inovação, não só tecnológica, é de processos, de fluxos, de administração do tempo" (P4).

Ela complementa afirmando que todo ano a área prepara um backlog das alterações nos processos e nos sistemas, que são mantidos por fornecedores externos. Nesse caso, os pedidos de alteração do software são repassados ao fornecedor, a fim de atender os gaps encontrados. "Objetivamente focamos na ECF, porém os benefícios são de processos mesmos e são a longo prazo, então não é só pra fins de ECF" (P4).

5. Considerações Finais

A busca por melhores práticas e a utilização de ferramentas para melhorar a acuracidade dos dados e reduzir o tempo de geração da ECF foram identificadas em todas as empresas analisadas. A aquisição de conhecimento por meio de fornecedores de sistemas, consultorias, congressos e treinamentos se mostraram recorrentes, bem como a utilização de redes sociais e aplicativos de troca de mensagens, como o WhatsApp.

Cinco anos depois da criação da ECF, é possível observar, por meio desta pesquisa, que os processos que geram as informações para a confecção da ECF têm sido alvo de análise e revisão nas organizações. Como demonstrado pelas entrevistas, essa revisão tem como objetivo a geração da ECF em um prazo menor e com uma qualidade de dados maior. O que se justifica da seguinte forma: a redução do tempo traz uma redução de custos, enquanto a melhor qualidade dos dados reduz a exposição fiscal e aumenta a conformidade tributária.

A vantagem competitiva pode ser obtida a partir de processos específicos, que são aplicados de forma exclusiva para uma organização. A automação de processos produtivos, de compra e venda, entre outros, reflete na forma como os efeitos contábeis e fiscais dessas operações são registrados no ERP, migrados para os sistemas fiscais e refletidos na qualidade dos dados gerados na ECF. Não se trata apenas de um processo contábil ou fiscal e, sim, da definição dos processos da empresa como um todo. Na pesquisa, identificou-se que algumas organizações já começam a olhar os processos como um todo e não somente a partir de um único departamento. Nesse contexto, são encontradas as dimensões da inovação de processo, capacidades inovativas e inovações organizacionais.

A pesquisa evidenciou que os profissionais da área tributária envolvidos direta e indiretamente com a ECF possuem e são fortemente estimulados a terem essas capacidades. As principais evidências encontradas são referentes ao envolvimento dos analistas tributários em projetos corporativos de melhoria de sistemas e processos, assim como a mudança do perfil do profissional da área tributária, que antes era vinculado à capacidade de registrar, organizar e automatizar os lançamentos fiscais e contábeis, mas, hoje, inclui ter uma visão sistêmica, lógica, fazer uso de banco de dados e lidar com a automação de processos.

A evolução tecnológica que o projeto SPED trouxe para as áreas contábil, fiscal e tributária das empresas implicou em gastos obrigatórios. As organizações que escolheram ou que puderam investir em conduzir essas áreas para um patamar estratégico, lançam mão das inovações de processo para a obtenção de benefícios, não só para atender o projeto SPED, mas para todas as outras áreas da organização.

A pesquisa permite concluir que a percepção de inovação por parte das empresas é diferente, e que cada empresa está num estágio diferente. Para uma empresa a substituição dos livros fiscais do papel para o meio eletrônico provocou, por parte das áreas que geram informação, maior acuracidade na elaboração dos relatórios informados à área fiscal e contábil. Para outra empresa, houve uma troca de um sistema "caseiro" por um sistema de mercado, a inovação não está no sistema, mas nos processos que foram alterados a partir desse novo sistema.

Dois empresas estão num patamar acima, em que os analistas tributários contribuem para análise e revisão de processos de outras áreas. Uma delas avançou para um projeto de revisão de sistemas e processos para melhoria da qualidade e velocidade em que processos que afetam o fechamento contábil ocorrem dentro da organização.

A conclusão é que investimentos em sistemas são mandatórios para a geração das obrigações acessórias, contudo adquirir um sistema não representa uma inovação, a inovação percebida nessa pesquisa ocorre em maior nível, à medida que os investimentos se tornam recorrentes, avançam sobre uma visão integrada de negócio da organização. Os profissionais envolvidos adquirem uma senioridade constante no negócio e passam a ter papel mais estratégico.

Referências

- Almeida, D. M., Gasparetto, V., & Schnorrenberger, D. (2019). Mudanças de Hábitos e Rotinas nos Controles de Gestão Provocadas pelo Sped em um Grupo Empresarial do Sul do Brasil. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 14(3), 22–42.
- Araújo, M. A., de Andrade Lima, T. L., & Falcão Sobral, M. F. (2018). Identificando as inovações por meio da adoção dos sistemas ERP pelas usinas sucroalcooleiras em Pernambuco. *Exacta*, 16(2), 119–133.
- Armbruster, H., Bikfalvi, A., Kinkel, S., & Lay, G. (2008). Organizational innovation: The challenge of measuring non-technical innovation in large-scale surveys. *Technovation*, 28(10), 644–657.
- Backi, T. H., Grando, T., & Martins, V. D. Q. (2016). Percepção dos empresários sobre as vantagens e as desvantagens do sped fiscal: Um estudo de caso no município de Guaporé, RS. *Gestão e Desenvolvimento*, 13(2), 128–149. <https://www.redalyc.org/jatsRepo/5142/514252950008/html/index.html%0Ahttps://periodicos.feevale.br/seer/index.php/revistagestaoedesenvolvimento/article/view/418/1522>
- Cohen, W. M., & Levinthal, D. A. (1990). Absorptive Capacity: A New Perspective on Learning and Innovation. *Administrative Science Quarterly*, 35(1), 128.
- Correa, J. R. L., & Nossa, V. (2019). Fatores que Influenciam a Utilização de Sistemas de Monitoramento E-Government no Brasil. *Revista de Educação e Pesquisa Em Contabilidade (REPeC)*, 13(3), 258–273.
- Creswell, J. W. (2016). Projeto De Pesquisa - Métodos Qualitativo, Quantitativo e Misto, ed 4, Bookman.
- Damanpour, F., & Aravind, D. (2012). Managerial Innovation: Conceptions, Processes, and Antecedents. *Management and Organization Review*, 8(2), 423–454.
- Gault, F., Arundel, A., & Smith, K. (2014). History of the Community Innovation Survey. In *Handbook of Innovation Indicators and Measurement* (pp. 60–87).
- Jones, B., & Grimshaw, D. (2012). The Effects of Policies for Training and Skills on Improving Innovation Capabilities in Firms. *NESTA Compendium of Evidence on Innovation Policy Intervention, June 2012*, 39.
- Jordão, R. V. D., Silva, M. D. S., Brasil, H. G., & Vasconcelos, M. C. R. L. (2014). Um estudo empírico sobre as Inovações Organizacionais e de Negócios trazidas pelo SPED na perspectiva de Contadores e Órgãos. *Simpósio Internacional de Gestão de Projetos (III SINGEP)*.
- Jordão, R. V. D., Silva, M. S., Brasil, H. G., & Vasconcelos, M. C. R. L. (2015). Um caleidoscopio de perspectivas sobre o Sistema Publico De Escrituração Digital - SPED. *Evista Contemporânea de Contabilidade*, 12(26), 119-140.
- Lam, A. (2004). Organizational innovation. *MPRA - Munich Personal RePEc Archive*. <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/7975/>
- Lawson, B., & Samson, D. (2001). Developing Innovation Capability in Organisations: a Dynamic Capabilities Approach. *International Journal of Innovation Management*,



- 05(03), 377–400.
- Liao, S., & Wu, C. (2010). Expert Systems with Applications System perspective of knowledge management , organizational learning , and organizational innovation. *Expert Systems With Applications*, 37(2), 1096–1103.
- Lima, E. S., Galegale, N. V., Arima, C. H., & Côrtes, P. L. (2016). Contribuição à Análise Da Redução Nos Custos De Conformidade Tributária e os Investimentos no Sistema Público De Escrituração Digital - Sped No Brasil. *Journal of Information Systems and Technology Management*, 13(1), 101–130.
- Lizote, S. A., & Mariot, D. M. (2012). A estrutura do Sistema Público de Estruturação Digital (SPED): um estudo das novas obrigações. *Navus-Revista de Gestão e Tecnologia*, 2(2)(17–2).
- Okot-Uma, R. W. (2000). *Electronic Governance: Re-inventing Good Governance. London, U.K.:Commonwealth Secretariat.*
- Oslo, Manual (2018). *Guidelines for Collecting, Reporting and Using Data on Innovation, 4th Edition, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities, OECD.* Recuperado de: <https://www.oecd.org/science/oslo-manual-2018-9789264304604-en.htm>
- Padilha, G. L., Moreira, D. C. C., & Rodrigues, T. A. (2018). Sped Fiscal : Impactos e Reflexos. *Humanidades & Inovação*, 5(2).
- Rajapathirana, R. J., & Hui, Y. (2018). Relationship between innovation capability, innovation type, and firm performance. *Journal of Innovation and Knowledge*, 3(1), 44–55.
- Ribeiro, I. C., Pedron, C. D., Ruas, R. L., & Chaves, M. S. (2018). Competências Individuais do Gerenciamento de Projetos 2.0 na Área de Tecnologia da Informação. *Iberoamerican Journal of Project Management*, 9(1), 106–136.
- Silva, S. E. D. S. P., Costa, S. T. F., & Silva, C. R. (2017). A evolução da escrituração contábil à era digital, com foco na escrituração contábil digital e escrituração contábil. *Revista Saber Eletrônico On-Line*, 3(8), 19–56.
- Terjesen, S., & Patel, P. C. (2017). In Search of Process Innovations: The Role of Search Depth, Search Breadth, and the Industry Environment. *Journal of Management*, 43(5), 1421–1446.
- Tether, B. S., & Tajar, A. (2008). The organisational-cooperation mode of innovation and its prominence amongst European service firms. *Research Policy*, 37(4), 720–739.
- Trantopoulos, K., von Krogh, G., Wallin, M. W., & Woerter, M. (2017). External Knowledge And Information Technology: Implications For Process Innovation Performance. *MIS Quarterly*, 41(1), 287–300. <http://www.itandsociety.org>
- Valladares, P. S. D. D. A., Vasconcellos, M. A. D., & Serio, L. C. D. (2014). Capacidade de Inovação: Revisão Sistemática da Literatura. *Revista de Administração Contemporânea*, 18(5), 598–626.
- Vasconcelos, F. C., & Cyrino, Á. B. (2000). Vantagem competitiva: os modelos teóricos atuais e a convergência entre estratégia e teoria organizacional. *Revista de Administração de Empresas*, 40(4), 20–37.
- Vieira, G. S. (2016). Governo eletrônico brasileiro: ações de integração entre sistemas de governo e sociedade. *Multi-Science Journal*, 1(4), 24–33.