

UTILIZAÇÃO DA EFD-REINF NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO SOBRE AS DIFICULDADES, DESAFIOS E OPORTUNIDADES

Data de aceite: 01/09/2023

Carlos Henrique da Silva Athayde

<http://lattes.cnpq.br/5482345012186393>

Maria Arlete Ferreira Alves

<http://lattes.cnpq.br/2716010062885178>

RESUMO: Esta pesquisa tem por objetivo investigar os possíveis desafios a serem superados pelos contadores públicos, para atender a conformidade tributária necessária à implementação da EFD-Reinf em suas organizações. Para isso, realizou-se uma pesquisa descritiva, aplicada e conduzida por meio de levantamento realizado através de questionário digital, com 14 assertivas, baseadas na escala LIKERT de 5 pontos e aplicado junto a contadores públicos no ano de 2020. Adotou-se neste estudo uma abordagem quantitativa, em uma população de contadores de todas as esferas do governo e poderes, sendo uma amostragem por conveniência de 114 respondentes. Para o tratamento dos dados foram utilizadas medidas de estatísticas descritivas, correlação de Spearman, teste de Wilcoxon, e o coeficiente de Alpha de Cronbach. Os resultados das análises mostraram que as Organizações Públicas, na visão dos contadores, não estão preparadas para

atender as conformidades tributárias para implantação da EFD-Reinf, tendo como desafios a necessidade de treinamentos, qualificação técnica da equipe envolvida, aquisições de sistemas, mudança da cultura e da estrutura organizacional. Para que esses fatores ocorram será necessário maior engajamento da Alta Administração. Além disso, existe a percepção da influência de fatores externos como a pouca divulgação sobre a EFD-Reinf, por meio da Receita Federal do Brasil, bem como as sucessivas alterações no calendário de ingresso do setor público que contribuíram para o descrédito apresentado pelos respondentes do questionário. Com isso, conclui-se que os contadores públicos da amostra não vislumbram a EFD-Reinf como um sistema que mitigará a totalidade das ações práticas do dia a dia.

PALAVRAS-CHAVE: EFD-Reinf; Contadores Públicos; Conformidade Tributária.

THE USE OF EFD-REINF IN THE PUBLIC SECTOR: A STUDY ON DIFFICULTIES, CHALLENGES AND OPPORTUNITIES

ABSTRACT: This study aims to investigate

the potential challenges to be overcome by public accountants to meet the tax compliance required to apply EFD-Reinf in their organizations. To this end, we conducted descriptive research through a survey using a digital questionnaire, with 14 assertions, based on the 5-point LIKERT scale and applied to public accountants in 2020. We adopted a quantitative approach in this study, in an accountant's population from all government spheres and branches, with a convenience sample of 114 respondents. For data treatment, we used descriptive statistics, Spearman's correlation, Wilcoxon's test, and Cronbach's Alpha coefficient. The results of the analysis showed that Public Organizations, in the view of the accountant's view, are not ready to meet the tax compliance requirements for implementing the EFD-Reinf and that the challenges include the need for training, technical qualification of the team involved, system acquisitions, and changes in culture and organizational structure. For these factors to occur, it will be necessary to have a greater commitment from Senior Management. In addition, there is the perception of the influence of external factors such as the little disclosure about the EFD-Reinf, by the Federal Revenue of Brazil, as well as the successive changes in the public sector entry calendar that contributed to the discredit presented by the respondents of the questionnaire. Thus, we concluded that the public accountants in the sample do not perceive the EFD-Reinf as a system that will mitigate all the daily practical actions.

KEYWORDS: EFD-Reinf; Public Accountants; Tax Compliance.

1 | INTRODUÇÃO

O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) foi criado em 2007, pelo Decreto n. 6022, com o objetivo de racionalizar e padronizar as informações cooperativas entre as autoridades fiscais dos entes federativos através do acesso a um ambiente virtual único nacional, sem que com isso compromettesse a qualidade das informações tributárias a disposição deles. Além disso, através de uma plataforma tecnológica inovadora visava-se melhorar o relacionamento entre as autoridades fiscais e os contribuintes prevendo redução do número de obrigações acessórias impositivas, além de mitigar com precisão a identificação de possíveis violações fiscais em um período mais curto (RUSCHEL; FREZZA; UTZIG, 2011).

Diante das expectativas iniciais com o SPED, não ocorreram reduções significativas quanto ao número de obrigações acessórias; reciprocamente, foram adicionadas rotinas, obrigações ao contexto existente, além de sucessivas alterações de normas tributárias. Desta forma, este conjunto de fatos pode ser considerado como fator preponderante para o elevado custo de conformidade tributária atribuído às empresas e aos profissionais de contabilidade (GERON *et. al.*, 2011; JORDÃO *et. al.*, 2015; MAIA *et. al.*, 2008).

A conformidade tributária é entendida como um conjunto de práticas adotadas dentro da organização para garantir o efetivo cumprimento das normas fiscais vigentes as quais possuem certo tipo de vinculação com as atividades exercidas nos objetos de negócios, e que tem como principal objetivo a proteção das atividades empresariais de possíveis sanções tributárias e autuações fiscais (MIYOSHI; NAKAO, 2012).

Frente a este cenário de mudanças impostas pelo Fisco, foram necessários grandes arranjos institucionais para atendimento a nova configuração tributária, pois conforme os estudos de Maia *et. al.* (2008, p. 56) “os custos de conformidade têm uma abrangência maior que os custos das obrigações acessórias por incluírem normalmente, os gastos com treinamento, planejamento fiscal, e contratação de consultoria especializada para auxiliar na realização das atividades tributárias [...]”.

Neste contexto assimétrico, entre as imposições realizadas pelo fisco, normas altamente voláteis e a dificuldade no atendimento destas por parte das empresas, encontram-se profissionais que foram diretamente impactados pôr essas premissas em suas rotinas de trabalho dentro das organizações que são os profissionais de contabilidade, pois com a implantação dos módulos do SPED, e a manutenção de obrigações acessórias que seriam revogadas houve um aumento no controle e na carga de trabalho destes profissionais.

Desta forma, pode-se entender que o SPED é um sistema geral constituído de vários módulos, que atinge todas as organizações, inclusive as públicas, neste caso específico, apesar da imunidade tributária disposta no código tributário nacional (CTN) (BRASIL, 1966), são atribuídas as essas responsabilidades sobre o cumprimento das obrigações acessórias assim como as suas penalidades.

Nas organizações públicas, os maiores impactos acontecerão na implementação do módulo de Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf), e pelas prerrogativas conferidas aos contadores, serão estes profissionais os mais atingidos através da execução de atos de escrituração, declaração e recolhimentos em formatos bem distintos das rotinas atualmente praticadas no segmento público, o que pode ser visto como um desafio ou uma oportunidade.

Não obstante, foi definida através da IN RFB 1996 (2020) um novo prazo para a migração das atividades no ambiente SPED voltado para a área pública, alterando parcialmente a norma de criação vigente a IN RFB 1701 (2017), atribuindo a obrigatoriedade do Sistema a estas organizações para se iniciarem em 08 abril de 2022.

Como o modelo fiscal adotado no país não isenta nenhum ramo de atividade da utilização do SPED, vide as considerações de controle fiscal e arrecadatório desempenhadas pelo fisco, infere-se que o cenário de instabilidade frente ao momento da pandemia global de Coronavírus (COVID-19), tenha contribuído para o adiamento do cronograma de ingresso dos demais entes no módulo EFD-Reinf.

Tendo em vista as dificuldades e oportunidades relatadas em estudos comparativos realizados nos entes privados, será possível realizar uma avaliação através dessas experiências visando conceber um modelo voltado ao segmento público, respeitando as particularidades dessas organizações.

Diante desse contexto, o presente trabalho visa responder o seguinte problema de pesquisa: Qual a percepção dos contadores públicos frente aos futuros desafios a serem superados para atender a conformidade tributária necessária a implementação da

EFD-Reinf em suas organizações? Assim o objetivo da pesquisa consiste em investigar os possíveis desafios internos e externos a serem superados pelos contadores públicos, para atender a conformidade tributária necessária à implementação da EFD-Reinf em suas organizações.

O estudo se justifica pela necessidade de se traçar um planejamento tributário de forma adequada e coordenada nos órgãos públicos, possibilitando a redução dos impactos que podem ser causados pela implementação da EFD-Reinf neste segmento, além responder a esta significativa lacuna de pesquisa voltada a essas organizações e sobre a qual ainda existem poucas análises.

O trabalho está estruturado em quatro seções além da Introdução. A segunda seção trará a plataforma de sustentação teórica acerca dos temas que embasam a pesquisa. A terceira seção descreverá a metodologia e os procedimentos utilizados no estudo. A quarta seção apresentará os resultados, além das análises efetuadas na investigação e a quinta seção encerrará o estudo, trazendo as principais conclusões alinhadas aos objetivos iniciais, as limitações da pesquisa realizada e as sugestões para trabalhos posteriores, seguida pelas referências utilizadas.

2 | REVISÃO DA LITERATURA

Esta seção apresenta os principais aspectos apresentados na literatura vigente que serviram de sustentação para análise e compreensão dos dados obtidos neste estudo. Na primeira subseção serão apresentados a formação da estrutura e características das organizações públicas do Brasil. Assim como, o atual cenário da contabilidade pública, e o principal papel dos contadores do setor público; e por fim será apresentada uma sequência de estudos sobre os custos de conformidade tributária, obrigações acessórias e a EFD-Reinf.

2.1 Organizações públicas, Contabilidade e o Contador público

As organizações públicas, instruídas pelo sistema governamental, possuem a função de servir à sociedade e são mantidas por ela através da arrecadação de tributos.

Para Meirelles, Burle Filho e Burle (2016, p. 68), administração pública é “todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”. Di Pietro (2019, p. 190) complementa que a administração pública, “[...] abrange as atividades exercidas pelas pessoas jurídicas, órgãos e agentes incumbidos de atender concretamente às necessidades coletivas; corresponde à função administrativa, atribuída preferencialmente aos órgãos do Poder Executivo”.

Nesse sentido, Alexandrino e Paulo (2015, p. 116) definem agentes públicos como “todas as pessoas físicas que manifestam, por algum tipo de vínculo, a vontade do Estado, nas três esferas de Governo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios)”; portanto, agente público é a pessoa que representa o Estado.

Ante aos conceitos iniciais, entende-se que o principal objetivo da administração pública é garantir a condição de cidadania à sociedade por meio da execução de atividades institucionais específicas de suas organizações e seus respectivos agentes. Esses agentes públicos são pessoas físicas integrantes de diferentes grupos sociais e empossados nos diversos cargos públicos estabelecidos pela estrutura governamental.

Os diferentes grupos sociais são compostos por diversos princípios, crenças, hábitos e tradições políticas que constituem e definem a cultura de atuação da organização. Portanto, as organizações são moldadas pelo comportamento desses grupos e desse modo influenciam no desempenho da gestão institucional, como afirma Saraiva (2002):

A cultura assume papel de destaque no comportamento das organizações, à medida que influi no modo de vida nos padrões e nos valores das pessoas que, durante a maior parte do tempo, se dedicam às organizações, para onde transportam não apenas seus conhecimentos técnicos, como também todas as características de suas personalidades.

Além do fenômeno cultural, as características peculiares inerentes a estrutura estatal das organizações públicas do Brasil são fatores que impactam a inovação de sua gestão e a receptividade das inovações tecnológicas. Rosseto (1999, p. 3) destaca duas importantes características dessas organizações: “O desenho organizacional público é o clássico, com formas bastante complexas e níveis hierárquicos múltiplos. [...] são estruturas altamente estáveis, que resistem de forma generalizada as mudanças de procedimentos e implantação de novas tecnologias”.

A globalização da economia e a necessidade dos países em desenvolvimento de diversificar seus investimentos acelerou o avanço da tecnologia da informação e consequentemente exigiu da contabilidade brasileira atualizações na estrutura de seus demonstrativos em consonância com as normas internacionais de contabilidade e com as inovações econômicas estabelecidas pelo mercado internacional (LIMA JÚNIOR et al., 2017).

Nesse sentido, a contabilidade governamental do Brasil perpassa por grandes e contínuos desafios que impactam fortemente as estruturas e rotinas das organizações e contadores públicos. A contabilidade pública tem por finalidade o controle e o registro dos atos e fatos inerentes ao patrimônio de uma entidade pública e suas variações. Além disso, segundo Kohama (2016, p. 35) “a contabilidade pública deve abastecer de informações todo o processo de planejamento e orçamentação e, em especial, as etapas que compõem o Ciclo Orçamentário, como sejam: a elaboração, estudo e aprovação, execução e avaliação dos resultados [...]”.

Diante dessa conjuntura, a administração pública, especificamente a esfera federal, passou por relevantes transformações tecnológicas com o advento dos sistemas integrados para execução orçamentária e financeira. A implantação desses sistemas proporcionou avanços na qualidade da informação patrimonial, de modo a contribuir para os controles

internos e externos e, por consequência, maior transparência e controle social. Nesse sentido, o principal profissional instituidor dessas informações no âmbito governamental é, portanto, o contador público (MENDES; OLEIRO; QUINTANA, 2008, p. 38).

Os contadores públicos, possuem todas as prerrogativas profissionais de acordo com a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n.º 560, que abrange, dentre outras atribuições privativas dos profissionais de contabilidade, controle e avaliação do patrimônio, haveres e obrigações, inclusive as de caráter fiscal, além do compromisso de garantir a transparência dessas informações para que todos os cidadãos compreendam as ações de seus governantes (CFC, 1983).

Corroborando esse entendimento, os estudos de Ludicibus, Marion e Pereira (2003, p. 172) dispõem que no universo da governança corporativa contemporânea abarcada pela Nova Gestão Pública, o papel do contador público tem finalidades que asseguram aos interessados, sejam gestores ou a sociedade, “a manutenção da equidade, a transparência, a responsabilidade pelos resultados e o cumprimento das leis e normas” sejam elas tributárias ou não.

Diante de tantas exigências e de grandes responsabilidades, o aperfeiçoamento e atualização do conhecimento técnico do profissional contábil torna-se indispensável e deve acompanhar, concomitantemente, as alterações legais e inovações tecnológicas impostas pelos órgãos de controle e pelo fisco. Desse modo, garantir a conformidade da informação tributária e patrimonial das organizações públicas com o objetivo de nortear a tomada de decisão e tornar a prestação de contas transparente e acessível ao seu principal usuário, a sociedade (COSTA et al., 2018).

2.2 Conformidade tributária, seus custos e os vínculos com SPED

O termo conformidade tributário representa o cumprimento das normas tributárias principais e acessórias, dentro de uma instituição, através de um conjunto de medidas que sejam necessárias para a realização destas tarefas, visando mitigar os riscos possíveis como o descumprimento das normas vigentes (MIYOSHI; NAKAO, 2012).

Segundo Assi (2019), entende-se por conformidade o ato de atender os regulamentos externos e internos das organizações, as leis e aos normativos dos órgãos reguladores mantendo as organizações em regularidade.

A existência da conformidade tributária pode ser explicada pela Teoria das Agências, na qual o Estado (principal), delega ao Contribuinte (agente) a tarefa de apurar e recolher os tributos. O Estado visa, com essa delegação, a redução dos seus custos operacionais, transferindo nessas atividades para os contribuintes, porém o contribuinte tentando minimizar de forma lícita ou ilícita o pagamento dos tributos, tenta encobrir seus resultados gerando o que a teoria aponta para uma situação denominada conflito de agência (SAITO; SILVEIRA, 2008; SILVA *et. al.*, 2013).

Para reduzir esta situação oportunista do agente, o Estado estabelece a criação

de obrigações acessórias que deverão ser seguidas pelo agente, contudo em razão da complexidade e do número excessivo de normas as empresas demandam muitos recursos para o controle destas obrigações, os quais são denominados custos de conformidade tributária (MIYOSHI; NAKAO, 2012).

Os custos de conformidade são divididos em temporais, psicológicos e monetários diretos, sendo estes subdivididos em temporais e permanentes; todavia, apesar da variedade de custos de conformidade, entende-se que o maior volume de atividades para os contadores públicos será no atendimento dos custos de conformidade monetários diretos, como exemplo o cálculo de impostos, o treinamento a ser realizado, aquisição de equipamentos mais modernos, a escrituração digital em programa computacional que atenda as demandas do SPED, a retenção e o recolhimento dos tributos entre outros (BERTOLUCCI, 2001)

Desta forma, talvez a maior dificuldade do cumprimento das normas tributárias para os contadores públicos seja a apuração dos custos de conformidade não monetários envolvidos na operação, pois se faz necessário o conhecimento de fatores subjetivos como cultura organizacional, apoio de superiores, autonomia de gestão, entre outros que sejam difíceis de mensurar em razão de sua intangibilidade, aparecem nos resultados do controle tributário da empresa (MAIA *et. al.*, 2008).

Os órgãos públicos já possuem a necessidade de realizar algum tipo de conformidade tributária sobre as de obrigações acessórias pois conforme menciona Baleeiro (2018, p. 276), a imunidade tributária prevista para os entes públicos descrita no artigo 150, Inciso VI, alínea “A” da Constituição Federal (1988) não os exclui mediante lei, da condição de responsáveis pelo cumprimento das obrigações acessórias, em conformidade ao disposto no artigo 9º §1 do Código Tributário Nacional (1966).

Desta forma, desde 1991, através da lei orgânica da Previdência Social (1991) e posteriormente através da Lei Federal 9430 (1996) artigo 64, os órgãos públicos mediante a norma legal têm a obrigação de reter contribuições previdenciárias e posteriormente impostos e contribuições federais por antecipação em relação a suas aquisições de bens e serviços.

Diante desse contexto e através da evolução das relações entre as empresas de todos os segmentos com o Fisco são criadas formas de conformidades através da criação do SPED e com ele, a Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (e-Social) descritas no Decreto 8373 (2014).

A primeira citação dos órgãos públicos no SPED ocorreu através da Resolução do Conselho Diretor do e-Social 02 (2016), e entendia-se como a porta de entrada no sistema e desta forma várias obrigações acessórias seriam extintas dentre as quais a Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED), e a Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) minimizando as atividades desempenhadas nos setores de recursos humanos.

Já a EFD-Reinf é um módulo complementar ao e-Social, que terá seu ingresso vinculado ao cronograma do módulo principal, a partir do ingresso da fase de folha de pagamento. A EFD- Reinf, conforme descrito na IN da SRF 1701 (2017), tem por objetivo prestar informações de retenção do contribuinte sem relação com o trabalho, além das informações relacionadas à receita bruta para as contribuições previdenciárias.

Grande parte das conformidades tributárias das obrigações acessórias ocorrem no momento da contratação de empresas pelos órgãos públicos, sendo efetivadas com a retenção e recolhimento dos tributos de forma antecipada por estes entes públicos. Com o ingresso da EFD-Reinf, acredita-se que diversas alterações nas operações tributárias dos órgãos ocorrerão como acontece com os entes privados, que primeiramente realizam a escrituração, a partir daí o ato declaratório, e então ocorre a retenção do tributo bem como o recolhimento ao órgão Fiscal – Receita Federal do Brasil.

Com a definição de 08 abril 2022 para o ingresso dos órgãos públicos no Reinf, tendo como base as evidências destacadas em estudos similares da implantação de outros módulos do SPED aplicados no setor privado, são observados vários fatores que podem acarretar diversos obstáculos similares aos entes públicos. Ainda que não existam, até o presente momento, estudos avaliando essa lacuna frente ao SPED, tampouco existam dados empíricos sobre os custos de conformidade aplicados a este segmento, acredita-se que o fator tempo consiga ser uma condicionante para que os contadores públicos sejam capazes de realizar o planejamento tributário adequado, mesmo que não detenham grande acompanhamento destas atividades em seu cotidiano.

Entre as dificuldades relatadas nos estudos comparativos, pode-se destacar o volume de alterações normativas que por sua vez levam a customização de sistemas e sucessivas mudanças de rotinas e atualizações em treinamentos conforme citado por (LIMA *et. al.*, 2016, p. 114).

Além disso, a falta de resultados satisfatórios provenientes pela duplicidade de obrigações acessórias, a maior dependência das empresas de tecnologia para aquisição de softwares adequados, a falta de contadores especializados, treinamentos adequados, pode-se dizer que são esses alguns dos principais elementos para formação dos custos de conformidade tributária descritos nos estudos comparativos realizados nas empresas privadas (GERON *et. al.*, 2011; JORDÃO *et. al.*, 2015).

Contudo, esta nova ordem fiscal pode surgir para o contador público como uma oportunidade de mudança, demovendo paradigmas, cultivando novas habilidades, aumentando o seu escopo de conhecimento além de possibilidade novos rumos em suas carreiras, e possível valorização profissional (CORDEIRO; KLANN, 2014; CRUZ; AMARAL; SILVA, 2019).

No caso da conformidade tributária para os órgãos públicos, ocorre uma dicotomia, pois como o estado (principal) impõe cobranças para o próprio estado (agente), sobre uma obrigação acessória onde o agente que não detém a responsabilidade sobre a obrigação

principal apenas o substitui o sujeito passivo originário.

3 | METODOLOGIA

Este estudo compreende uma pesquisa descritiva, de natureza aplicada pois seu foco é na descrição de fatos ou dados coletados na própria realidade objetivando gerar conhecimentos para aplicação prática (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2009, p. 62).

Do ponto de vista da abordagem, a pesquisa tem natureza quantitativa, pois é frequentemente aplicada nos estudos descritivos, naqueles que procuram descobrir e classificar a relação entre as variáveis. Nesse sentido, com intuito de garantir a precisão dos resultados e evitar distorções de análise dos resultados, a presente pesquisa traduziu em números as opiniões e informações apuradas (RICHARDSON; PERES, 1999, p. 70).

A identificação dos custos de conformidade tributária e a estratégia para a mitigação deles, foram as maiores dificuldades das organizações privadas para o atendimento do SPED. Tomando a situação como base para o setor público e aproveitando o lapso temporal para ingresso dos órgãos no novo cronograma, apesar das suas características peculiares, a pesquisa investigou se as mesmas dificuldades para a conformidade tributária inerentes a futura implementação do módulo EFD-Reinf poderão ocorrer nas organizações públicas.

Os profissionais mais impactados na implementação do SPED nas organizações privadas, conforme os estudos anteriores, foram os contadores. Com isso a estratégia de pesquisa utilizada foi o levantamento, onde se verificou a percepção destes profissionais em uma amostra populacional classificada por conveniência, que é um tipo de amostragem que os respondentes da pesquisa são indivíduos acessíveis aos pesquisadores reduzindo desta forma o tempo de coleta (HAIR; BLACK; SANT'ANNA, 2009).

O corte da apuração do questionário, ocorreu de forma transversal, os dados foram coletados em período específico realizado entre os dias 15/09/2020 e 08/10/2020. Quanto ao meio de realização da coleta de dados, optou-se em disponibilizar o questionário por meio eletrônico do *Google Forms*, sendo o *link* para acesso transmitido através das redes sociais (*WhatsApp* e *Facebook*) em grupos formados especificamente por contadores públicos, visto que estes consistem no universo escolhido do presente estudo. Atualmente, esses recursos tecnológicos são bastante utilizados e eficazes para divulgação de pesquisas acadêmicas, devido ao grande avanço da tecnologia da informação e a pandemia global do COVID-19, que exige o distanciamento social físico.

A amostra da pesquisa foi composta por 154 respondentes profissionais da área de contabilidade pública, lotados nos três poderes Legislativo, Executivo e Judiciário das esferas de governo, União, Estados, Municípios e Distrito Federal, sendo que destes respondentes 40 indivíduos não eram contadores públicos, tendo com isso suas respostas descartadas, permanecendo neste universo de respondentes 114 indivíduos.

Para obter a percepção dos contadores públicos foi aplicada a técnica de questionário

estruturado, contendo 14 perguntas afirmativas, usando a escala *Likert*, que é um método de construção de questionário onde se busca a percepção do respondente a acerca do tema, eles precisavam marcar apenas pontos fixos em uma escala que variava em cinco categorias de respostas que iam de “concordo totalmente a discordo totalmente”. *Likert* introduziu a escala bidimensional com um ponto neutro no meio da escala (DALMORO; VIEIRA, 2013).

A composição das assertivas dispostas no questionário, seguiram as percepções dos profissionais de contabilidade da esfera privada nas implementações do SPED naquele segmento, tendo como base as pesquisas realizadas Geron *et al.* (2011), Jordão *et al.* (2015) e Lima *et al.* (2016) que descreveram como seus principais obstáculos os custos de conformidade monetários diretos e custos de conformidade não monetários que impactam diretamente as organizações para o cumprimento do SPED e dispostos no Quadro 1. (BERTOLUCCI, 2001; MAIA *et al.*, 2008).

Variável	Assertiva
Organização	Sua organização está preparada para atender as mudanças impostas pela EFD-Reinf
Equipe	A equipe que você trabalha está preparada para trabalhar com EFD-Reinf em seu órgão
Estrutura organizacional	Sua estrutura organizacional está preparada para implementação da EFD-Reinf
Tecnologia da informação	A estrutura de tecnologia da Informação de sua organização está preparada para implementar o EFD-Reinf
Chefia imediata	A Chefia imediata apoia totalmente a implementação da EFD-Reinf
Alta administração	A alta administração de seu órgão apoia totalmente a implementação da EFD-Reinf
Cultura organizacional	A cultura organizacional contribuirá favoravelmente para implementação da EFD-Reinf
Treinamentos adequados	Você recebeu treinamento adequado para trabalhar com EFD-Reinf
Volume de mudanças	Você acredita que diminuirá o volume de atividades do contador público para atender as rotinas da EFD-Reinf
Redução dos custos processuais	Você acredita que os custos processuais diminuirão para atendimento das obrigações inerentes a implementação da EFD-Reinf
Mudança de atividades	Você entende que serão necessárias poucas mudanças nas rotinas atuais para implementação da EFD-Reinf em seu órgão
Divulgação pela RFB	Você acredita que a Receita Federal do Brasil realizou a divulgação adequada sobre módulo EFD-Reinf para os órgãos públicos
Sistemas integrados	Você entende que nos órgãos públicos existem sistemas integrados que atendam as especificidades inerentes a implementação da EFD-Reinf
Alteração de cronograma	Você acha que as sucessivas alterações no cronograma de implementação da EFD-Reinf para os órgãos públicos têm influência em suas respostas

Quadro 1 - Composição das variáveis e assertivas no questionário aplicado

Fonte: Os autores (2020).

A confiabilidade do questionário foi calculada através do coeficiente Alpha de Cronbach (1951) que se refere a consistência interna do questionário, em que os valores mais próximos a 1 são considerados mais confiáveis, situação apresentada no levantamento realizado que deteve 0,92 em sua totalidade e coeficientes maiores que 0,90 distribuídos nas 14 assertivas realizadas e dispostos na Tabela 1.

Dimensão	Variáveis	Coeficiente Individual	Coeficiente do Questionário
Organização	preparacao	0,91	
Equipe	preinf	091	
Estrutura organizacional	pestorg	0,90	
Tecnologia da Informação	TI	0,91	
Chefia Imediata	chefia	091	0,92
Alta Administração	altadm	0,91	
Cultura Organizacional	cultorg	091	
Treinamentos Adequados	treinam	0,91	
Volume de Mudanças	volume	091	
Redução Custos Processuais	redcust	0,91	
Mudança de Atividades	mudanca	091	
Divulgação pela RFB	divulgacao	0,91	
Sistemas integrados	sisint	091	
Alteração de Cronograma	cronograma	0,92	

Tabela 1 - Teste de Confiabilidade Coeficiente de Alpha de Cronbach α

Fonte: Os autores (2020).

As variáveis foram analisadas pelo teste de normalidade de *Shapiro-Wilk* ou teste *W*, que tem como objetivo verificar se os dados observados seguem uma distribuição normal e com isso, verificar se as hipóteses testadas aceitam a H_0 . Considerando um nível de significância inferior a 5% (SCHNEIDER; SCHNEIDER; SOUZA, 1998), constata-se que a distribuição das variáveis da pesquisa apesar de pequena, se aproxima de 0, e por isso se optou na utilização de testes não paramétricos e as informações sobre os índices de p-valor das variáveis são apresentados na Tabela 2.

Variáveis	p-valor apurado no teste de Shapiro-Will
Organização	1,279e-09
Equipe	1,335e-09
Estrutura organizacional	8,783-09
Tecnologia da Informação	1,028e-07
Chefia Imediata	4,617e-08
Alta Administração	2,107e-07
Cultura Organizacional	5,64e-08
Treinamentos Adequados	3,92e-11
Volume de Mudanças	3,113e-08
Redução Custos Processuais	4,727e-07
Mudança de Atividades	1,452e-07
Divulgação pela RFB	2,293e-10
Sistemas integrados	5,097e-09
Alteração de Cronograma	4,726e-09

Tabela 2 - Apresentação do p-valor da amostra

Fonte: Os autores (2020).

Observa-se na Tabela 2 que o p-valor é zero em todas as 15 variáveis da escala *Likert*. Com isso, todas as variáveis são significativas no modelo, tomando como parâmetro o p-valor abaixo de 5% como nível de significância. Para aplicação das técnicas estatísticas e o desenvolvimento do estudo se utilizou o software R-Studio® na versão 4.0.2. (FOX; WEISBERG, 2019).

4 | ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção são descritos e analisados os possíveis resultados que visam responder ao objetivo proposto na pesquisa quanto a investigação dos desafios internos e externos a serem superados pelos contadores públicos, e com isso a atender a conformidade tributária necessária à implementação da EFD-Reinf em suas organizações, tendo como referência os estudos correlatos como os realizados por Geron *et. al.* (2011), Jordão *et. al.* (2015) e Lima *et. al.* (2016) realizados no segmento privado na implementação dos outros módulos do SPED.

A análise dos dados foi realizada em quatro etapas, correspondente a apresentação da disposição das perguntas com o somatório das respostas e seus respectivos percentuais. Divididos em tabelas de custos de conformidades monetários diretos e custos não monetários, estatísticas descritivas, e os testes não paramétricos, matriz de correlação de *Spearman* em relação a variável dependente organização, e teste de *Wilcoxon* ou teste *W*, por último poderá se observar os resultados esperados que respondam aos objetivos

da pesquisa.

A primeira etapa da análise apresenta, através de tabelas, a disposição das assertivas com o quantitativo de respostas e seus percentuais, divididos por conformidades monetários diretos previstos por Bertolucci (2001), conformidades não monetárias internas e externas descritos nos estudos de Lima *et. al.* (2016) e finalmente por uma tabela de consequências decorrentes da implementação da EFD-Reinf que podem ser oportunidades ou desafios conforme os estudos de (CORDEIRO; KLANN, 2014; CRUZ; AMARAL; SILVA, 2019).

Variável	Avaliação	n	%
1. Organização	Discordo Totalmente	23	20%
	Discordo Parcialmente	33	29%
	Não Concordo/Nem Discordo	12	11%
	Concordo Parcialmente	43	38%
	Concordo Totalmente	3	2%
2. Equipe	Discordo Totalmente	30	26%
	Discordo Parcialmente	28	25%
	Não Concordo/Nem Discordo	19	17%
	Concordo Parcialmente	36	31%
	Concordo Totalmente	1	1%
3. Sistemas Integrados	Discordo Totalmente	35	31%
	Discordo Parcialmente	27	24%
	Não Concordo/Nem Discordo	20	18%
	Concordo Parcialmente	29	25%
	Concordo Totalmente	3	2%
4. Treinamentos Adequados	Discordo Totalmente	52	46%
	Discordo Parcialmente	25	22%
	Não Concordo/Nem Discordo	14	12%
	Concordo Parcialmente	20	18%
	Concordo Totalmente	3	2%
5. Tecnologia da Informação	Discordo Totalmente	26	23%
	Discordo Parcialmente	23	20%
	Não Concordo/Nem Discordo	23	20%
	Concordo Parcialmente	32	28%
	Concordo Totalmente	10	9%
Total		114	100%

Tabela 3 - Custos de Conformidade Monetários Diretos Internos

Fonte: Os autores (2020).

Conforme descrito na Tabela 3 dos custos de conformidade monetário interno, foi

destacado na apresentação que 49% dos respondentes acreditam que a organização, variável dependente do estudo, não está ainda preparada para receber a implementação da EFD-Reinf, assim como a maioria das demais variáveis que incidem os custos de conformidade monetários diretos, vide que 51% discordam que a suas equipes estão preparadas, 55% discordam que os sistemas integrados de sua organização estão preparados, 68% discordam que tenham recebido treinamentos adequados para atender a implementação da EFD-Reinf e mesmo com 46% dos respondentes em relação a preparação da Tecnologia da Informação, sendo o menor percentual de discordância entre as variáveis 20% se coloca na posição neutra do questionário.

Variável	Avaliação	n	%
1.Apoio da Chefia Imediata	Discordo Totalmente	15	13%
	Discordo Parcialmente	7	6%
	Não Concordo/Nem Discordo	39	34%
	Concordo Parcialmente	29	25%
	Concordo Totalmente	24	22%
2.Apoio da Alta Administração	Discordo Totalmente	17	15%
	Discordo Parcialmente	12	11%
	Não Concordo/Nem Discordo	46	40%
	Concordo Parcialmente	23	20%
	Concordo Totalmente	16	14%
3.Cultura Organizacional	Discordo Totalmente	24	21%
	Discordo Parcialmente	26	23%
	Não Concordo/Nem Discordo	20	18%
	Concordo Parcialmente	36	32%
	Concordo Totalmente	8	6%
4.Estrutura Organizacional	Discordo Totalmente	29	25%
	Discordo Parcialmente	35	31%
	Não Concordo/Nem Discordo	15	13%
	Concordo Parcialmente	31	27%
	Concordo Totalmente	4	4%
Total		114	100

Tabela 4 - Custos de Conformidade não Monetários Internos

Fonte: Os autores (2020).

Em relação a Tabela 4, 47% dos respondentes concordam que terão apoio da Chefia Imediata de suas organizações para implementação da EFD-Reinf, contudo nas variáveis influência da Cultura organizacional e Estrutura organizacional 44% e 56%, respectivamente, dos respondentes, discordam estarem preparados para receber em suas

organizações o sistema EFD-Reinf, e na variável apoio da alta administração tem a maior índice neutro da pesquisa, pois os contadores públicos não tem uma opinião definida sobre o apoio de seus gestores.

Variável	Avaliação	n	%
1.Divulgação da EFD-Reinf pela RFB	Discordo Totalmente	48	42%
	Discordo Parcialmente	28	25%
	Não Concordo/Nem Discordo	17	15%
	Concordo Parcialmente	16	14%
	Concordo Totalmente	5	4%
2.Alterações de cronograma	Discordo Totalmente	19	17%
	Discordo Parcialmente	8	7%
	Não Concordo/Nem Discordo	24	21%
	Concordo Parcialmente	33	29%
	Concordo Totalmente	30	26%
Total		114	100

Tabela 5 - Custos de Conformidade não monetários externos

Fonte: Os autores (2020).

Na Tabela 5 pode-se observar que os custos de conformidade não monetários externos, comparados com as pesquisas realizadas nos entes privados, são aqueles que demonstram maior manifestação pelos respondentes, pois 67% dos contadores públicos descrevem que existem dificuldades na divulgação e nos esclarecimentos do sistema EFD-Reinf pela Receita Federal do Brasil para o segmento público.

Quanto a variável alterações de cronograma, esta possui um fator influenciador nas demais respostas apuradas, pois os respondentes puderam expressar o quão as sucessivas alterações no calendário, impactaram em suas respostas. Desse modo, 55% dos contadores públicos concordaram com a dificuldade, corroborando com os dados apurados nas pesquisas realizadas nos entes privados.

Variável	Avaliação	n	%
1.Redução do custo processual	Discordo Totalmente	21	19%
	Discordo Parcialmente	23	20%
	Não Concordo/Nem Discordo	31	27%
	Concordo Parcialmente	31	27%
	Concordo Totalmente	8	7%
2.Redução do número de atividades	Discordo Totalmente	34	30%
	Discordo Parcialmente	19	17%
	Não Concordo/Nem Discordo	29	25%
	Concordo Parcialmente	25	22%
	Concordo Totalmente	7	6%
3.Mudanças de rotinas de trabalho	Discordo Totalmente	29	25%
	Discordo Parcialmente	32	28%
	Não Concordo/Nem Discordo	27	24%
	Concordo Parcialmente	20	18%
	Concordo Totalmente	6	5%
Total		114	100

Tabela 6 - Consequências da EFD-Reinf nas organizações públicas

Fonte: Os autores (2020).

Na Tabela 6 foram avaliadas as percepções sobre as possíveis consequências após a futura implementação da EFD-Reinf nas organizações públicas, uma vez que em todas as avaliações os contadores públicos demonstram ceticismo quanto a possibilidade de benefícios diretos ou indiretos em seu segmento profissional. Haja vista que 39% não acreditam na redução de custos processuais, 47% acreditam que não ocorrerão redução no número das atividades desempenhadas e 53% discordam que serão poucas as mudanças na rotina cotidiana de trabalho, ou seja, haverá muitas mudanças na estrutura laboral para receber a EFD-Reinf. Desta forma, o SPED que tem propósito de redução e simplificação das tarefas dos contabilistas, não são percebidas pelos contadores públicos.

Variáveis	Média	Moda	Mediana	Desvio Padrão
Organização	2,737	4	3	1,234
Equipe	2,561	4	2	1,212
Estrutura organizacional	2,526	2	2	1,235
Tecnologia da informação	2,798	4	3	1,311
Chefia imediata	3,351	3	3	1,255
Alta administração	3,079	3	3	1,213
Cultura organizacional	2,807	4	3	1,282
Treinamentos adequados	2,096	1	2	1,234
Volume de mudanças	2,579	1	3	1,289
Redução custos processuais	2,842	4	3	1,216
Mudança de atividades	2,491	2	2	1,199
Divulgação pela RFB	2,140	1	2	1,233
Sistemas integrados	2,456	1	2	1,249
Alteração de cronograma	3,412	4	4	1,388

Tabela 7 - Estatística Descritiva

Fonte: Os autores (2020).

Na avaliação da estatística descritiva disposta na Tabela 7, pode-se observar que variáveis que representam o recebimento de treinamentos adequados, a existência de sistema integrados adequados nas organizações, a divulgação realizada pela Receita Federal do Brasil e a consequência da mudança de atividades nas organizações foram as que apresentaram valores abaixo da média de 2,500, em contrapartida a maior média e o maior desvio padrão, maior mediana, e uma das maiores modas se encontram na variável de concordância negativa de influência no preenchimento do questionário pelas sucessivas alterações no cronograma. Isso mostra que as sucessivas mudanças que ocorreram no prazo de implementação da EFD-Reinf nos órgãos públicos, afeta significativamente suas respostas, corroborando com a tese de que apesar da dilatação do prazo para estas entidades começarem a enviar a EFD-Reinf, isso atrapalhou a sua aplicabilidade por parte dos contadores públicos.

Variáveis	Correlação “ρ”	p-value
Equipe	0,755	2.2e-16
Estrutura organizacional	0,738	2.2e-16
Tecnologia da informação	0,592	4.19e-12
Chefia imediata	0,462	2.342e-07
Alta Administração	0,530	1.325e-09
Cultura organizacional	0,557	1.249e-10
Treinamentos adequados	0,433	1.456e-06
Redução de atividades	0,328	0.0003599
Redução custos processuais	0,283	0.002293
Mudança de atividades	0,453	4.162e-07
Divulgação pela RFB	0,393	1.532e-05
Sistemas integrados	0,435	1.349e-06
Alteração de cronograma	0,212	0.02373

Tabela 8 - Teste Não Paramétrico de Correlação de Spearman em relação a Organização

Fonte: Os autores (2020).

No Teste não paramétrico da apuração do Coeficiente de Correlação postos de *Spearman* ou correlação RÔ (ρ) disposto na Tabela 8, visa apurar a correlação entre duas variáveis discretas de forma não linear e de forma ordenada, desta forma se pode destacar, que as maiores correlações encontradas no conjunto de variáveis em relação a organização são Equipe, Estrutura organizacional, Tecnologia da informação, Apoio da alta administração e a influência da Cultura organizacional, apesar das variáveis apresentarem p-valores com baixa significância estatística sendo inferiores a 5%.

Variáveis	mediana	p-valor	avaliação
Organização	3	0,013	p-valor <5% rejeita a mediana
Equipe	2	0,000 ⁽¹⁾	p-valor <5% rejeita a mediana
Estrutura organizacional	2	0,000 ⁽¹⁾	p-valor <5% rejeita a mediana
Tecnologia da informação	3	0,058	p-valor >5% aceita a mediana
Chefia imediata	3	0,013	p-valor <5% rejeita a mediana
Alta administração	3	0,648	p-valor >5% aceita a mediana
Cultura organizacional	3	0,065	p-valor >5% aceita a mediana
Treinamentos adequados	2	0,000 ⁽¹⁾	p-valor <5% rejeita a mediana
Redução de atividades	3	0,000 ⁽¹⁾	p-valor <5% rejeita a mediana
Redução custos processuais	3	0,110	p-valor >5% aceita a mediana
Mudança de atividades	2	0,000 ⁽¹⁾	p-valor <5% rejeita a mediana
Divulgação pela RFB	2	0,000 ⁽¹⁾	p-valor <5% rejeita a mediana
Sistemas integrados	2	0,000 ⁽¹⁾	p-valor <5% rejeita a mediana

Tabela 9 - Teste Não Paramétrico Wilcoxon em relação a organização

Fonte: Os Autores (2020)

A Tabela 9 mostra o resultado do teste não paramétrico de *Wilcoxon* (SIEGEL; CASTELLAN, 2006), visando avaliar as medianas das respostas, para cada uma das variáveis em estudo, que é igual a 3, indicação de um valor neutro, a qual os contadores públicos não concordaram ou discordaram das afirmações do teste. Com isso, se a hipótese fosse rejeitada para um nível de significância menor que 5%, obter-se-ia fortes evidências estatísticas para dizer que os respondentes tendem a concordar ou discordar das afirmações, a depender do valor obtido para mediana amostral.

Nesse contexto, pode-se dizer que através das variáveis, tecnologia da informação, Apoio da alta administração, Influência da cultura organizacional e a Redução dos custos processuais os contadores ainda não possuem uma posição definida se estes fatores serão considerados obstáculos para implementação da EFD-Reinf em suas organizações, contudo na maioria das variáveis os contadores públicos em suas percepções acreditam que sua organização não esteja preparada para atender a conformidade tributária necessária para implementação da EFD-Reinf, corroborando com os achados das avaliações descritivas.

5 | CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo investigar os possíveis desafios internos e externos a serem superados pelos contadores públicos, para atender a conformidade tributária necessária à implementação da EFD-Reinf em suas organizações, tendo como referência os estudos correlatos como Geron *et al.* (2011), Jordão *et al.* (2015) e Lima *et al.* (2016) realizados no segmento privado na implementação dos outros módulos do SPED.

As avaliações percentuais das assertivas mostram que é pequena a concordância dos contadores públicos quanto a sua respectiva organização estar preparada para atender a conformidade necessária para implantação da EFD-Reinf, visto que essa avaliação detectou os maiores desafios internos na percepção dos contadores foram: a preparação da equipe, a necessidade de treinamentos adequados, a customização ou aquisição de sistemas integrados que atendam a EFD-Reinf.

Foram também observadas a necessidade de realização de um trabalho conjunto de conscientização no interior das organizações, visando a busca da melhoria das estruturas organizacionais, além de um forte trabalho de convencimento da alta administração que poderá apoiar medidas de sensibilização institucional no intuito de impactar diretamente os fatores de influência na cultura organizacional das entidades.

Além disso, foi possível verificar a existência dos custos de conformidade não monetários externos que impactam significativamente o processo de implementação da

EFD- Reinf nos órgãos, visto a pouca divulgação da Receita Federal do Brasil sobre o módulo do SPED que atingirá aos órgãos públicos, bem como os sucessivos adiamentos do cronograma, resultando no descrédito e pouco engajamento do segmento público na implementação dessa nova rotina de trabalho. Além disso, constatou-se que a dilatação do prazo para os órgãos públicos iniciarem a entrega da EFD-Reinf atrapalhou a sua aplicabilidade por parte dos contadores públicos.

A avaliação descritiva corrobora com os parâmetros apresentados nos percentuais das assertivas, apresentando a necessidade de treinamento e customização dos sistemas integrados com valores abaixo da média, além dos fatores externos já descritos na avaliação anterior, além da apresentação modal de maior discordância, havendo apenas a dicotomia na assertiva sucessivas alterações, pois a mesma avalia se esta condição externa influencia as respostas anteriores do questionário, tendo com isso uma avaliação colateral muito expressiva.

A correlação do estudo foi alta com relação a organização, vinculada a equipe, a estrutura, a cultura organizacional e a tecnologia da informação, apesar de apresentarem p- valores de pouca significância estatística.

Quanto ao teste de *Wilcoxon*, evidenciou que na percepção dos contadores públicos a organização não está preparada ainda para implementar a EFD-Reinf, tendo que diretamente planejar ações específicas nos órgãos públicos para atender a conformidade tributária necessária do Reinf e além disso não apresenta uma resposta definida sobre as variáveis: Tecnologia da Informação, Apoio da alta administração, Cultura organizacional e a possibilidade de redução de custos processuais com a implementação da EFD-Reinf.

A partir dos resultados estatísticos obtidos na pesquisa por meio das variáveis selecionadas com base em estudos anteriores realizados no segmento privado adaptadas para a área pública, compreende-se que muito deve ser feito para receber de forma adequada a implementação da EFD-Reinf nas organizações públicas. Também foi possível identificar os desafios a serem superados para implementação do sistema nas organizações como a realização de treinamentos adequados, a toda a equipe, a busca de apoio da alta administração, a aquisição de sistemas integrados que atendam as especificidades da EFD-Reinf, além de um maior acompanhamento das ações do Fisco sobre o sistema.

Compactuando com as avaliações positivas realizadas nos estudos de Cordeiro e Klann (2014) e Cruz *et al.* (2019), entende-se que a implementação deste sistema nas organizações públicas podem ser vistos como uma oportunidade de mudança nas carreira dos profissionais de contabilidade envolvidos na implementação, e entendemos que os sucessivos adiamentos podem servir como uma estratégia positiva para realizar um planejamento tributário adequado nas organizações, condição não ocorrida no segmento privado.

Para pesquisas futuras, sugere-se um dimensionamento mais detalhado das variáveis utilizadas, bem como refazer a pesquisa em um período mais longo prazo, a fim

de avaliar a evolução do planejamento tributário nas organizações públicas frente a EFD-Reinf e o alinhamento do Sistema e o do órgão fiscalizador frente as especificidades das organizações públicas.

REFERÊNCIAS

ASSI, M. **Gestão de Riscos com Controles Internos: Ferramentas, Certificações e Métodos Para Garantir a Eficiência dos Negócios**. São Paulo: Saint Paul Editora, 2019.

BALEEIRO, A.; DERZI, M. **Direito Tributário Brasileiro - CTN comentado 14 ed.**, revista comentada e atualizada. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018.

BERTOLUCCI, A. V. **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**. Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade - São Paulo: Universidade de São Paulo, 10 dez. 2001.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Presidência da República. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **DOFC 12.542**, Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 06 jun 2021.

BRASIL. RESOLUÇÃO CFC Nº 560/83. Conselho Federal de Contabilidade. 28 dez. 1983, Sec. 1. Dispõe sobre as prerrogativas profissional de Contabilidade **Diário Oficial da União**, Brasília, DF. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_560.pdf. Acesso em: 06 jun 2021.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Presidência da República. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF. 5 out. 1988, p. 1. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 06 jun 2021.

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Presidência da República. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências, **Diário Oficial da União 14.801**, Brasília, DF, Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 06 jun 2021.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Presidência da República. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União 28.805**, Brasília, DF, Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm. Acesso em: 06 jun 2021.

BRASIL. Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. Presidência da República. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED. **Diário Oficial da União 15**, Brasília, DF, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm. Acesso em: 06 jun 2021.

BRASIL. Decreto nº 8.373, 11 de dezembro de 2014. Presidência da República. Institui o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas - e-Social e dá outras providências. **Diário Oficial da União 4**, Brasília, DF, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2014/Decreto/D8373.htm. Acesso em 06 jun 2021.

BRASIL. Resolução CDES nº 2, de 30 de agosto de 2016. Receita Federal do Brasil. Dispõe sobre o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (e-Social). **Diário Oficial da União** 379, Brasília, DF, Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=77006>. Acesso em 06 jun 2021.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1701, de 14 de março de 2017. Receita Federal do Brasil. Institui a Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD- Reinf). **Diário Oficial da União** 54. Brasília, DF, Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81226>. Acesso em: 06 jun 2021.

BRASIL, Instrução Normativa nº 1996, de 03 de dezembro de 2020. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.701, de 14 de março de 2017, que institui a Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf). **Diário Oficial da União** 42, Brasília, DF, Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=114186>. Acesso em: 06 jun 2021.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. da. **Metodologia científica**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2009.

CORDEIRO, A.; KLANN, R. C. Institucionalização de hábitos e rotinas com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED): um estudo em organizações de serviços contábeis. **Revista Gestão Organizacional**, v. 7, n. 1, p. 79–93, 2014. Disponível em: <https://bell.unochapeco.edu.br/revistas/index.php/rgo/article/view/1505>. Acesso em: 06 jun 2021.

COSTA, F. B. da; SOUZA, F. G de; BAIHE, M. J. A.; SANTOS FILHO, S. de A. Perfil do Profissional Contábil do Setor Público: Uma Análise das Capitais Brasileiras e Distrito Federal. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 12, n. 1, p. 74–92, 2018. Disponível em <https://periodicos.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/23253>. Acesso em 06 jun. 2021.

CRONBACH, L. J. Coefficient alpha and the internal structure of tests. **Psychometrika**, v. 16, n. 3, p. 297–334, 1951. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007%2FBF02310555>. Acesso em 06 jun 2021.

CRUZ, G. R. da; AMARAL, E. C. de A.; SILVA, F. L. Planejamento Tributário e Sistema Público de Escrituração Digital (SPED): O Impacto do SPED na Elaboração e Execução do Planejamento Tributário. **Revista das Ciências da Saúde e Ciências Sociais aplicadas do Oeste Baiano - HIGIA**, v. 4, n. 2, p. 60–84, 2019. Disponível em: <http://www.fasb.edu.br/revista/index.php/higia/article/view/574>. Acesso em 06 jun 2021.

DALMORO, M.; VIEIRA, K. M. Dilemas na Construção de escalas tipo Likert: O número de Itens e a disposição Influenciam nos Resultados. **Revista Gestão Organizacional**, Especial. v. 6, n. 3, p. 161–174, 2013. Disponível em: <https://bell.unochapeco.edu.br/revistas/index.php/rgo/article/view/1386>. Acesso em 06 jun 2021

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. 32ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

FOX, J.; WEISBERG, S. **An R companion to applied regression**. Third edition ed. Los Angeles: SAGE, 2019.

GERON, C. M. S.; FINATELLI, J. R.; FARIA, A. C. de; ROMEIRO, M. do C. SPED–Sistema Público de Escrituração Digital: percepção dos contribuintes em relação os impactos de sua adoção. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 5, n. 2, p. 44–67, 2011. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/4416/441642774004.pdf>. Acesso em 06 jun 2021.

HAIR, JR. J. F.; BLACK, W. C.; SANT'ANNA, A. S. **Análise multivariada de dados**. 6ª Ed. São Paulo, Grupo A - Bookman, 2009.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C.; PEREIRA, E. **Dicionário de termos de contabilidade**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

JORDÃO, R. V. D.; SILVA, M. S.; BRASIL, H. G.; VASCONCELOS, M. C. R. L., Um caleidoscópio de perspectivas sobre o sistema público de escrituração digital-SPED. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 26, p. 119–140, 2015. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2015v12n26p119>. Acesso em: 06 jun 2021.

LIMA JÚNIOR, C. R. F.; VENTURA, A. F. A.; PEREIRA, G. dos S., VENTURA JUNIOR, R. Impacto das obrigações acessórias na atualização dos profissionais contadores. **Revista Brasileira de Gestão Ambiental**, v. 11, n. 2, p. 42–49, 2017. Disponível em: <https://editoraverde.org/gvaa.com.br/revista/index.php/RBGA/article/view/5474>. Acesso em: 06 jun 2021

KOHAMA, H. **Contabilidade pública**. 15ª Ed. São Paulo: Grupo GEN - Atlas, 2016.

LIMA, E. S.; GALEGALE, N. V.; ARIMA, C. H.; CÔRTEZ, P. L. Contribuição à análise da redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no sistema público de escrituração digital-SPED no Brasil. **JISTEM-Journal of Information Systems and Technology Management**, v. 13, n. 1, p. 101–130, 2016. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/jistem/a/PDTgSmNQQPCFmjTFm4GFc9x/?lang=pt>. Acesso em: 06 jun 2021.

MAIA, G. L.; PESSOA, M. N. M.; SANTOS, S. M.; CABRAL, A. C. Custos de Conformidade à Tributação: Uma análise da percepção de gestores e colaboradores em uma empresa estadual de saneamento. **ABCustos**, v. 3, n. 3, 2008. Disponível em: <https://revista.abcustos.org.br/abcustos/article/view/59>. Acesso em: 06 jun 2021.

MEIRELLES, H. L.; BURLE FILHO, J. E.; BURLE, C. R. **Direito administrativo brasileiro**. 42ª Ed. atualizada até a Emenda Constitucional 90, de 15.9.2015 ed. São Paulo, SP: Malheiros Editores, 2016.

MENDES, R. da C.; OLEIRO, W. N.; QUINTANA, A. C. A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate contra a corrupção no Brasil. **Revista do Instituto de Ciências e Econômicas, Administrativas e Econômicas - ICEAC**, v. 12, n. 2, p. 37–48, 2008. Disponível em: <http://repositorio.furg.br/handle/1/780>. Acesso em: 06 jun 2021.

MIYOSHI, R. K.; NAKAO, S. H. Riscos de Conformidade Tributária: Um estudo de caso no estado de São Paulo. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 6, n. 14, p. 46–76, 1 abr. 2012. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/2352/235223852004.pdf>. Acesso em: 06 jun 2021

RICHARDSON, R. J.; PERES, J. A. de S. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROSSETTO, A. M. Estrutura organizacional pública como um entrave à adoção de inovações em tecnologia de informações. **RAE electron**, v. 4, n. 2, p. 1–15, jan. 1999. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Adriana-Rossetto-2/publication/242288125_ESTRUTURA_ORGANIZACIONAL_PUBLICA_COMO_UM_ENTRAVE_A_ADOCAO_DE_INOVACOES_EM_TECNOLOGIA_DE_INFORMACOES/links/54c232330cf219bbe4e63f5a/ESTRUTURA-ORGANIZACIONAL-PUBLICA-COMO-UM-ENTRAVE-A-ADOCADO-DE-INOVACOES-EM-TECNOLOGIA-DE-INFORMACOES.pdf. Acesso em: 06 jun 2021.

RUSCHEL, M. E.; FREZZA, R.; UTZIG, M. J. S. O impacto do SPED na contabilidade desafios e perspectivas do profissional contábil. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 10, n. 29, p. 09 - 26, 2011. Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/1215>. Acesso em: 06 jun 2021.

SAITO, R.; SILVEIRA, A. D. M. da. Governança corporativa: custos de agência e estrutura de propriedade. **Revista de administração de empresas**, v. 48, n. 2, p. 79–86, 2008. Disponível em: <https://www.scielo.br/r/rae/a/nYsfxxRCTy9S6zMq375ChNM/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em: 06 jun 2021.

SARAIVA, L. A. S. Cultura organizacional em ambiente burocrático. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 6, n. 1, p. 187 - 207, abr. 2002. Disponível em <https://www.scielo.br/r/rac/a/pCHW8wgN6wXL9CXtB3k3PPF/?lang=pt>. Acesso em 06 jun 2021

SCHNEIDER, P. R.; SCHNEIDER, P. S. P.; SOUZA, C. DE. **Análise de regressão aplicada à Engenharia Florestal**. Santa Maria: UFSM/CEPEF, 1998.

SIEGEL, S.; CASTELLAN, N. J. **Nonparametric statistics for the behavioral sciences**. 2ª Ed. Porto Alegre: Artmed, 2006.

SILVA, A. F.; PASSOS, G. R. P.; GALLO, M. F.; PETERS, M. R. S. SPED – Public Digital Bookkeeping System: influence in the economic-financial results declared by companies. **Review of Business Management**, v. 15, n. 48, p. 445–462, 2013. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rbgn/a/3GNpVJxScMyJ8RtqJstQLZL/?lang=pt>. Acesso em: 06 jun 2021.