

**Avaliação dos Conhecimentos Tributários de Discentes do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Feira de Santana**

**ELIZIO GONÇALVES PINTO NETO**

*Universidade Estadual de Feira de Santana*

**IRACEMA RAIMUNDA BRITO NEVES ARAGÃO**

*Universidade Estadual de Feira de Santana*

**Resumo**

Esta pesquisa tem por objetivo conhecer a média de conhecimento tributário construído pelos discentes do curso de Ciência Contábeis da Universidade Estadual de Feira de Santana, durante a graduação. De classificação descritiva, o estudo valeu-se da aplicação de um questionário, adaptado de Lima (2016), para a coleta de dados. A técnica de análise adotada foi a estatística descritiva. O teste *t-Student* permitiu o exame da hipótese estatística que, por conseguinte, deu suporte para a o exame da hipótese de pesquisa. O teste *t* evidenciou que o conhecimento dos discentes que atuam profissionalmente na área tributária está na mesma média dos que não atuam. Os resultados evidenciaram que os discentes apresentaram médias de acertos correspondentes a 75,3% para os quesitos relacionados a conceitos da área tributária, 74,7% quanto aos fatos geradores dos tributos, 66,7% para competência dos tributos, 62,9% quanto aos regimes de tributação e 54,6% para aquelas relacionadas a classificação. Ademais, as análises indicaram ser 67,7% a média geral de conhecimento tributário dos discentes, percentual próximo da média de 70% exigida para aprovação nas disciplinas, demonstrando que os estudantes possuem índice satisfatório de conhecimento dos conteúdos da esfera fiscal. Entretanto, os discentes consideram a bagagem de conhecimento adquirida insuficiente para atuar no mercado de trabalho, sendo seu interesse pelo estudo da área tributária motivado em maior parte pela diversificação dos conhecimentos contábeis, vinculação entre teoria e prática e pelo retorno financeiro, enquanto são desestimulados devido ao professor e a didática utilizada para ministrar as aulas. Conclui-se que, apesar de demonstrarem insegurança, o conhecimento construído está dentro de uma média aceitável e o fato de não estar inserido no mercado de trabalho não é condição determinante para a apreensão de conhecimento da área tributária.

**Palavras chave:** Ciências Contábeis, Conhecimento Tributário, Formação do discente.

## 1 INTRODUÇÃO

O Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) detectou em um estudo que são editadas cerca de 800 normas por dia útil desde 1988, quando foi promulgada a Constituição Federal atualmente em vigor. Dentre as mais de 5,4 milhões de normas legislativas, 363.779 dizem respeito à matéria fiscal, o que representa mais de 1,88 normas tributárias por hora em um dia útil (IBPT, 2017). Segundo Sachsida (2017), até fevereiro de 2016 existiam 92 diferentes tipos de tributos no Brasil, os quais sofrem constantes alterações. De acordo com esse autor “somente no ano de 2015 ocorreram 27 importantes alterações na legislação tributária brasileira” (p. 9).

Ao considerar a complexidade e as constantes alterações na legislação fiscal brasileira, cuja carga tributária atingiu 32,43% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2017 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL [RFB], 2018), pode-se afirmar que as entidades necessitam de um gerenciamento tributário eficiente – capaz de gerar economia e de manter a sua continuidade e sua competitividade no mercado. Neste sentido, o planejamento tributário é a atividade contábil que está diretamente atrelada ao conhecimento da legislação e tem por finalidade a apuração de tributos causando menores dispêndios para a empresa, possibilitando que os recursos economizados gerem novos investimentos. Passos e Schwez (2010) concebem o planejamento tributário como uma poderosa ferramenta à disposição dos gestores que contribui para enxugar os custos que consomem significativamente o faturamento das empresas, os tributos.

O contador é o “profissional capacitado para efetuar um planejamento tributário eficiente que possui conhecimento da contabilidade como um todo, mas também da legislação e normas tributárias, sendo que tais conhecimentos têm início na graduação” (SILVA; SILVA, 2016, p. 2). Todavia, a constante evolução mercadológica proporcionada pela globalização e a competitividade entre as organizações tem exigido do profissional contábil um conhecimento que vai além da compreensão das normas e registro das operações (Nazário, Mendes, & Aquino, 2008).

Oliveira, Chierigato, Perez e Gomes (2009) considera necessário ao profissional atuante em gerenciamento de tributos, conhecer profundamente a legislação tributária de forma a não expor a entidade a sanções fiscais e legais que venham a gerar prejuízos aos empresários e comprometer o prestígio profissional. Neste sentido, a educação se apresenta como um processo sistemático direcionado a desenvolver conhecimentos, habilidades e atitudes, objetivando dotar o indivíduo de competência visando ao seu sucesso profissional (Ott, Cunha, Cornacchione, & Luca, 2011).

A competência para atuar no campo profissional requer um nível adequado de conhecimento, habilidades, valores, ética e atitudes, logo é a educação contábil a primeiro campo formativo do profissional da área de tributos (Ott et al., 2011). A relevância da educação contábil superior foi objeto de estudos como os realizados por Nazário, Mendes e Aquino (2008) e A. P. A. Silva e M. L. F. Silva (2016). Em ambos os estudos, 74% dos respondentes afirmam que o conhecimento adquirido na Instituição de Ensino Superior (IES) é insuficiente para os mesmos se sentirem capacitados para atuar no mercado de trabalho. No segundo, 59,3%, dos respondentes, além de entender ser insuficiente o conteúdo oferecido pelo curso, consideram que este causa preocupação com relação ao mercado de trabalho. Esses resultados fomentaram a seguinte questão de pesquisa: Qual a média de conhecimentos tributários dos discentes do curso de graduação em Ciência Contábeis da Universidade Estadual de Feira de Santana?

Para responder ao problema de pesquisa apresentado tem-se como objetivo geral conhecer a média de conhecimentos tributários dos discentes do curso graduação em Ciência Contábeis da Universidade Estadual de Feira de Santana. Para atingir a esse objetivo tem-se

como específicos: identificar o perfil sociodemográfico dos respondentes; verificar o nível de interesse na área tributária e fatores relacionados a esse nível; comparar a média de conhecimentos tributários dos estudantes que atuam profissionalmente na área fiscal com a daqueles que não atuam. Parte-se da hipótese de que: se o estudante trabalha na área tributária, então ele terá maior média de acertos no questionário em virtude da sua experiência profissional.

Esta pesquisa se justifica pela representatividade dos recursos arrecadados sobre a forma de tributos para a operacionalização da administração pública e, por conseguinte, da manutenção do que a constituição estabelece como direitos sociais, especificamente elencados no artigo 6º: “... a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição” (Brasil, 2017b, p. 18). Ademais, justifica-se a realização deste estudo pela utilidade do conhecimento relativo a tributos no planejamento fiscal realizado pelo profissional contábil, o qual busca de formas legais de tornar menos onerosa a carga tributária das organizações – que impacta na continuidade dessas – e tem como reflexo social a manutenção da arrecadação tributária e da geração de emprego e renda, capazes de contribuir para o alcance dos direitos previstos na Constituição.

De forma complementar, tem-se com a realização deste trabalho a oportunidade de encontrar possíveis deficiências na formação acadêmica dos discentes que poderão impactar no seu desempenho profissional e, em um cenário de curto prazo, impactar de forma negativa na apreensão em dos conteúdos ministrados em disciplinas que dependam do conhecimento adquirido previamente em outros componentes curriculares, que tratam do tema tributário.

Esta é a primeira seção do estudo, a Introdução. Na segunda, revisão de literatura, buscou-se apresentar os conceitos vinculados ao tema em estudo, bem como, os resultados de estudos relacionados à área tributária, com vistas a fundamentar esta pesquisa. Na terceira seção tem-se os procedimentos metodológicos utilizados para desenvolvimento deste trabalho. A quarta seção destinou-se à evidenciação e análise dos achados desta pesquisa, ao passo que na quinta, e última seção, apresentou-se a conclusão acerca desses resultados.

## **2 REVISÃO DE LITERATURA**

### **2.1 A Função Social dos Tributos**

O artigo 3º do Código Tributário Nacional de 1966 define tributos como “(...) toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (Brasil, 2017a, p. 11). Esta prestação tem como finalidade servir de meio para o atendimento às necessidades financeiras do Estado de modo que este possa realizar sua função social, sendo o maior responsável pelo financiamento dos programas e ações do governo nas áreas da saúde, previdência, educação, moradia, saneamento, meio ambiente, energia e transporte, entre outros Direitos Sociais estabelecidos pela Constituição Federal (Brasil, 2014).

A partir do que expressa o Código Tributário Nacional e do que especifica a Constituição Federal do Brasil pode-se entender que a exigibilidade dos tributos acontece em função do seu objetivo maior: garantir o cumprimento dos direitos universais que a própria constituição apresenta. A imperatividade pecuniária torna o descumprimento do pagamento do tributo um crime contra o Estado e, por conseguinte, contra os direitos dos cidadãos.

Machado (2010, p. 30) enfatiza que “A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica”. Oliveira et al. (2009, p. 8) explana que “...os impostos representam, de fato, o instrumento do qual o Estado dispõe tanto para angariar recursos para gerir a Administração

Pública e permitir investimentos em obras públicas, como para direcionar o comportamento da economia”. Tais afirmações podem ser mensuradas e ratificadas por meio dos números divulgados pela RFB (2018): 38,95% do total da Receita Tributária em 2017, representa a soma dos recursos arrecadados pelo tesouro nacional por recolhimento do ICMS e do Imposto de Renda (20,73% e 18,22%, respectivamente), seguidos pela Contribuição para a Previdência Social com 16,65% – o terceiro tributo com maior representatividade na arrecadação total.

Quando o contribuinte visualiza o tributo como um instrumento de construção da cidadania, o Poder Público economiza esforços para reaver receitas sonegadas e obtém maior regularidade ao fluxo da arrecadação (Baialardi, Rosa, & Petri, 2015). Desta forma, a conscientização do contribuinte faz o recolhimento tributário acontecer de maneira espontânea e responsável, gerando menores custos para o Estado na obtenção de receitas. Nessa perspectiva, os mesmos autores salientam que os profissionais contábeis contribuem para esta conscientização, orientando e fiscalizando seus clientes para recolherem seus tributos regularmente, convencendo-os da relevância da arrecadação para propiciar retornos sociais e demais aplicações, incentivando-os a participar dos processos ocorridos na gestão pública.

Nessa lógica, Araujo, R. S. Lima e Rodrigues (2016) constataram que os acadêmicos da Faculdade de Ciências Humanas, Econômicas e da Saúde de Araguaína (FAHESA), em sua maioria (78,7%), entendem que são peças fundamentais para a manutenção do Estado e para o cumprimento da função social por meio dos tributos que pagam, embora 44,2% tenham informado não saber de nenhuma destinação destes tributos. Ou seja, dentro do grupo pesquisado, evidencia-se que os acadêmicos têm consciência quanto à importância dos recursos arrecadados na forma de tributos e que os mesmos são importantes para subsidiar a garantia dos direitos fundamentais inerentes à dignidade da pessoa humana, sendo um dever do Estado e direito dos cidadãos garantido pela Constituição Federal de 1988.

## 2.2 Contabilidade Tributária e o Planejamento Tributário

De acordo com o art. 96 do Código Tributário Nacional de 1966 “Art. 96. a expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes” (Brasil, 2017a, p. 33). Neste sentido, o Direito Tributário aparece como “o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder” (Machado, 2010, p. 56).

Segundo Pêgas (2007), foi devido à complexidade das normas que regulam a imposição e arrecadação da principal fonte de recursos para o Estado, os tributos, que o Direito Tributário teve de ser separado em um ramo específico.

Como a contabilidade representa a ciência que estuda, registra e controla os atos administrativos, transformando-os em fatos contábeis para fornecer o máximo de informações úteis dentro e fora da empresa, a mesma tornou-se uma relevante fonte de informação utilizada pelo governo com o objetivo de arrecadar os recursos necessários (tributos) para realizar suas atividades, tornando-a obrigatória para a maioria das empresas (MARION, 2009; Pêgas, 2007). Assim, a associação entre Direito Tributário e Contabilidade gerou a Contabilidade Tributária, ramo da contabilidade que aplica e adapta conceitos e princípios contábeis com a legislação tributária, de forma adequada, simultânea e integrada (Pêgas, 2007).

Fabretti (2014, p. 5) considera a Contabilidade Tributária como “o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada” – conceito que vai ao encontro daquele apresentado por Pêgas (2007). Fabretti (2014) ressalta que a

legislação tributária considera o resultado fiscal que, por estar adaptado às exigências legais, o qual nada tem a ver com o resultado contábil.

Complementarmente, Oliveira et al. (2009) atribui a Contabilidade Tributária a responsabilidade pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades praticadas por uma empresa ou grupo empresarial, sendo necessário ao profissional da área, mais do que qualquer outro das áreas administrativa e financeira, conhecer profundamente a legislação tributária de forma a não expor a entidade a sanções fiscais e legais que venham a gerar prejuízos aos empresários e comprometer o prestígio profissional.

Pode-se inferir que o objetivo da Contabilidade Tributária é atender de forma extracontábil – aquela que não utiliza os mecanismos de débito e crédito, lançando no livro Diário e no Razão, mas tão somente as fórmulas matemáticas (J. E. SILVA, 2008) – às exigências das legislações tributárias, determinando as bases de cálculo fiscal e a consequente formação das provisões necessárias ao pagamento desses tributos (FABRETTI, 2014). Portanto, a escrituração fiscal e controle dos prazos de recolhimento; orientação, treinamento e supervisão do setor tributário das empresas; e, o adequado Planejamento Tributário são funções e atividades voltadas aos profissionais da contabilidade (Oliveira, Chierigato, Perez, & Gomes, 2009).

Miola, Ávila e Malaquias (2012) ratifica e complementa a concepção de Oliveira et al. (2009) ao afirmar que a função da Contabilidade Tributária vai além da apuração do tributos e geração das guias de recolhimento, sendo necessário que ela também atue na gestão do ônus fiscal que incide sobre as operações da entidade, o Planejamento Tributário. Para Oliveira et al. (2009, p. 31) “planejar é escolher, entre duas ou mais opções lícitas, a que resulte no menor imposto a pagar”, não se confundindo, portanto, planejamento tributário com evasão ou sonegação fiscal, caso em que se utiliza de fraude, simulação e/ou ocultação para retardar ou deixar de realizar o recolhimento tributo devido.

O Planejamento Tributário é, portanto, “o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais onerosas” (FABRETTI, 2014, p. 8). Segundo este autor, através deste método de análise possibilita-se realizar a elisão fiscal, que consiste em encontrar brechas já existentes ou que surgiram na legislação fiscal permitindo a redução da carga tributária, sem que se classifique como crime de sonegação fiscal segundo a Lei nº 8.137/90.

Corroborando com esta linha de pensamento e considerado por Oliveira et al. (2009) e Fabretti (2014) como tributarista pioneiro no estudo do Planejamento Tributário, Latorraca (2000), menciona que o Planejamento Tributário é uma atividade empresarial de caráter preventivo que projeta os atos e fatos administrativos para informar os ônus tributários das opções legais disponíveis com vistas a economia tributária – o procedimento menos oneroso do ponto de vista fiscal.

Neste sentido, infere-se que o Planejamento Tributário é uma alternativa legal que possibilita às empresas realizarem suas atividades operacionais arcando com o menor ônus tributário possível em conformidade com a legislação vigente, permitindo obter vantagem competitiva contra seus concorrentes, operando com preços menores ou obtendo maior margem de lucro, estando, segundo Siqueira, Cury e Gomes (2011), em um patamar superior de rentabilidade e competitividade.

Vale mencionar a percepção que Miola et al. (2012) têm acerca de conceitos de Latorraca (2000), Fabretti (2014) e Oliveira et al. (2009) sobre o planejamento tributário, identificando que estes autores, de forma universal, consideraram a tempestividade do planejamento – sua característica de ser um estudo prévio – devendo este ser realizado em caráter preventivo, antes da ocorrência do fato gerador, para que a melhor alternativa de negócios para a organização seja alcançada.

De forma a obter êxito na economia de tributos sem que ocorra infração à legislação, Oliveira et al. (2009) salienta que o profissional precisa conhecer: as situações que possibilitem crédito tributário e/ou diferimento do recolhimento de impostos; as despesas e provisões dedutíveis da receita de acordo com o fisco; e ser oportuno para aproveitar as lacunas deixadas pela legislação que possam impactar nos resultados da empresa.

Ao considerar a importância do domínio da legislação tributária e de sua correta integração com a contabilidade, Pilati e Theiss (2016) realizaram uma pesquisa cujos resultados demonstraram que mais de 66% contadores do CRC/SC, dos 73 respondentes, possuem conhecimento da legislação em relação a situações elisivas e evasivas, tendo sido respondidas corretamente cada uma das perguntas por mais de 60% da amostra. Porém, os resultados evidenciaram que aproximadamente 33% dos contadores ainda possuem dúvidas ou interpretam erroneamente a legislação, fato que pode ensejar a realização de planejamento tributário de forma evasiva e configurar crime contra a ordem tributária – comportamento passível de aplicação pena e multa nos termos da Lei nº 8.137/90.

As contínuas alterações na legislação tributária aumentam a importância e a responsabilidade do profissional contábil, principalmente, quanto a educação continuada – é imperativo que o contador esteja atualizado e seja resiliente a fim de prestar serviço contábil com ética e excelência (Pilati, & Theiss, 2016).

### 2.3 Estudos relacionados

Por considerar a relevância do estudo e domínio da legislação tributária e dos aspectos contábeis direcionados ao atendimento das exigências por ela imposta, evitando a incoerência e mitigando o aparecimento de situações que configurem crimes contra a ordem tributária e econômica, Nazário et al. (2008), M. A. Silva e Morais (2015) e Campos, Sell e Petri (2017) realizaram pesquisas voltadas a identificar aspectos relacionados aos conhecimentos tributários de estudantes de contabilidade.

O trabalho de Nazário et al. (2008) teve como objetivo identificar o grau de importância que o estudante de graduação em Ciências Contábeis do Distrito Federal atribuía aos assuntos tributários em suas Instituições de Ensino Superior (IES). A partir da análise dos dados levantados, os pesquisadores evidenciaram: 60% dos respondentes se manifestaram insatisfeitos com o conteúdo programático das disciplinas que estão vinculadas à contabilidade tributária; 74% acreditam que o conhecimento adquirido na IES é insuficiente para que o aluno atuar no mercado de trabalho – houve um nível de insatisfação ainda maior na IES pública federal, correspondendo a 81% dos universitários que responderam ao questionário. Os pesquisadores concluíram que os estudantes possuem bastante interesse pelo assunto, contudo, a área não é considerada pelos discentes como a mais importante para seu futuro como contabilista.

Semelhante ao estudo de campo realizado por Nazário et al. (2008), M. A. Silva e Morais (2015) replicaram parte das questões aplicadas numa amostra constituída por alunos do curso de Ciências Contábeis da uma IES de Tangará da Serra – MT. Em oposição aos resultados do estudo anterior, constatou-se que 71% dos respondentes afirmaram que o conteúdo programático foi suficiente para seu conhecimento acadêmico, demonstrando que esta IES, em particular, possui uma organização do componente curricular mais adequada neste sentido. Nazário et al. (2008) haviam atribuído a insatisfação dos discentes à escassez de matérias vinculadas à tributação, assim como a falta de uma matéria fiscal específica.

M. A. Silva e Morais (2015) afirmam que, embora sintam-se satisfeitos com o conteúdo que lhes é ensinado, a maioria dos alunos do curso de Ciências Contábeis da IES de Tangará da Serra – MT (68%) acreditam que o conhecimento adquirido na IES é insuficiente para atuar no mercado de trabalho, um achado que corrobora com os resultados observados por Nazário et al. (2008). De forma complementar, inferiu-se que, embora os alunos pesquisados

também possuam bastante interesse pelo assunto, a área tributária também não é considerada a mais importante para seu futuro como contabilista, mas por um motivo diferente do apresentado por Nazário et al. (2008) – em Tangará da Serra o argumento utilizado foi que 54% dos acadêmicos pretendem utilizar os conhecimentos adquiridos com enfoque somente em concursos.

Campos et al. (2017) buscaram identificar o conhecimento dos estudantes da 7ª e 8ª fase do curso de Ciências Contábeis de instituições de ensino público da região Metropolitana da Grande Florianópolis, especificamente, sobre aos aspectos tributários do anexo VI do Simples Nacional frente ao Lucro Presumido. A amostra da pesquisa foi composta por 105 alunos do curso de graduação em Ciências Contábeis, sendo 75 da Universidade Federal de Santa Catarina e 30 da Universidade Municipal de São José. Segundo os autores, com base nas respostas ao questionário aplicado, os acadêmicos possuem um conhecimento superficial quanto a tributação com base no Lucro Presumido e no Anexo VI do Simples Nacional, visto que tenderam a respostas neutras ao serem questionados especificamente sobre às diferenças e determinantes da escolha entre as duas possibilidades tributárias.

Percebeu-se insegurança dos estudantes para temas relacionados às diferenças nas formas de tributação abordadas, visto que as respostas a essa temática tiveram médias de 3,53 e 3,46 (Campos, Sell, & Petri, 2017). Tal fato corrobora com a afirmação feita por M. A. Silva e Moraes (2015, p. 44) de que “o conteúdo programático e as matérias que abordam o tema tributário não são tão eficazes para garantir-lhes uma vaga no mercado de trabalho”, evidenciando a necessidade de um maior aprofundamento na abordagem dos conhecimentos tributários para subsidiar a tomada de decisão e para o enquadramento das empresas no regime de tributação mais adequado.

Os resultados dos estudos mencionados, anteriormente, demonstram a necessidade de identificar os pontos que precisam ser melhorados e as medidas necessárias para proporcionar uma melhor formação para que estes futuros profissionais da Contabilidade tenha o conhecimento suficiente para atuar no mercado, visto que o sólido conhecimento tributário pode resultar em um melhor respaldo legal nas decisões, ampliação no potencial interpretativo, contrapor e questionar autoridades fiscais, oportunidade de atuar no mercado e de ingresso em cargos públicos (Nazário et al., 2008).

O estudante, alvo de diversos estudos apresentados nesta revisão de literatura, é também o sujeito desta pesquisa porque acredita-se que a formação profissional é o ponto de partida para o delineamento da qualidade do profissional contábil.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta investigação tem como propósito descrever as características de determinada população ou fenômeno e tem como peculiaridade mais significativas a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, o questionário (Gil, 2002). Busca-se classificar e interpretar os fatos sem interferência do autor, logo pode-se considerá-la como uma pesquisa descritiva (Andrade, 2002 como citado em Raupp & Beuren, 2006).

Utilizou-se a abordagem quantitativa para responder ao problema de pesquisa. A pesquisa quantitativa se caracteriza pelo emprego de instrumentos estatísticos tanto na coleta quanto no tratamento e análise dos dados (Raupp & Beuren, 2006) – nesta investigação utilizou-se de técnicas da estatística descritiva como percentual e média (Richardson, 2015).

Para obtenção dos dados e execução deste trabalho, realizou-se um levantamento, visto que obtém informações que podem ser úteis para estudos futuros mais específicos e mapeia a realidade da amostra analisada. (Gil, 2002; Raupp & Beuren, 2006).

A coleta de dados se deu através de questionário, meio rápido, padronizado e menos custoso de obtenção de informações que garante o anonimato e não exige treinamento. De maneira objetiva, pode-se afirmar que o questionário é uma técnica de investigação composta

questões submetidas ao respondente para obtenção de informações (Gil, 2002, 2008). Nesta investigação, adaptou-se o questionário de G. E. B. Lima (2016), que tomou por base o estudo desenvolvido por M. A. Silva e Morais (2015), sendo composto por questões objetivas (de múltipla escolha e em escala Likert). A partir das adaptações foram incluídas alternativas e perguntas, extraídas das pesquisas realizadas por M. A. Silva e Morais (2015), A. P. A. Silva e M. L. F. Silva (2016) e Campos et al. (2017). Tais ajustes visaram contemplar elementos que atendessem aos objetivos específicos deste trabalho e possibilitassem a obtenção dos dados requeridos para descrever as características da população pesquisada.

No dia 18 setembro de 2018, realizou-se um pré-teste do questionário, do qual participaram 32 estudantes do 8º semestre do curso de graduação em Ciências Contábeis de uma Faculdade, na cidade de Feira de Santana, a fim de “evidenciar possíveis falhas na redação do questionário, tais como: complexidade das questões, imprecisão na redação, desnecessidade das questões, constrangimentos ao informante, exaustão etc.” (Gil, 2008, p. 134). O pré-teste não identificou nenhuma das falhas elencadas por Gil (2008) nem qualquer outra que não tenha sido contemplada pelo autor, de acordo com o *feedback* dos respondentes.

Nestas circunstâncias, o questionário aprovado foi composto de 20 questões de múltipla escolha divididas em 4 seções: caracterização do respondente; interesse pela área tributária; grau de fixação dos conteúdos tributários; e satisfação quanto aos conteúdos tributários adquiridos. O mesmo foi inserido no Formulários Google®, configurado para evitar múltiplas respostas e encaminhado, com a devida identificação da população alvo, à lista de contatos e grupos do aplicativo *WhatsApp*® que continham discentes com o perfil descrito na seção seguinte. Complementarmente, o questionário foi aplicado presencialmente para alguns alunos que afirmaram não terem respondido o questionário eletronicamente. A coleta ocorreu durante o semestre 2018.2, no período de 25 de setembro de 2018 a 20 de novembro de 2018.

### 3.1 População e Amostra

A população ou universo é entendida por Colauto e Beuren (2006, p. 118) como “a totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo”. A população de interesse desta investigação é composta por 93 alunos do curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS), matriculados no semestre 2018.2 e que já concluíram a disciplina CIS437 – Contabilidade Tributária. Essa instituição foi escolhida em função dos interesses da pesquisa e da acessibilidade. De acordo com o fluxograma do projeto Político Pedagógico do Curso, disciplinas como Direito Tributário e Contabilidade Tributária são oferecidas até o sexto semestre – teoricamente os alunos do sétimo e oitavo semestre já cursaram tais disciplinas. Nesses semestres, os estudantes devem estar aptos a responderem o questionário para testar o nível de conhecimento adquirido em componentes que exploram a área tributária, dado que estão na iminência de exercerem a profissão.

Foram obtidas 63 respostas ao questionário, das quais 2 foram eliminadas por não terem preenchido por completo e 7 por terem sido respondidas por discentes que, embora estivessem nos dois últimos semestres da graduação, ainda não haviam cursado a disciplina Contabilidade Tributária, fato que poderia enviesar os resultados. Desta forma, considerou-se um total de 54 questionários válidos para compor a amostra desta pesquisa, dentre os quais 11 foram respondidos por estudantes que trabalham na área tributária e 43 não trabalham nessa área.

### 3.2 Procedimentos para Análise de Dados

Os dados coletados através do questionário aplicado aos alunos foram transcritos para o *Microsoft*® *Office Excel* para a visualização, análise e interpretação dos mesmos. Desta

forma, identificou-se semelhanças e diferenças entre as respostas do questionário e realizou-se cálculos de frequências e médias.

De acordo com Colauto e Beuren (2006, p. 139), “de forma geral, todos os estudos que envolvem dados quantitativos, independentemente das questões, hipóteses ou pressupostos elaborados para a pesquisa, requerem análises descritivas”. A estatística descritiva foi utilizada para a descobrir as características da população investigada – este estudo utilizou-se de percentuais, médias e desvio-padrão para analisar os dados e dar suporte às inferências do pesquisador. Realizou-se a caracterização do que foi típico no grupo, através de uma das medidas de tendência central, a média aritmética. O cálculo da média aritmética permitiu a comparação do grau de semelhança ou diferença dos indivíduos do grupo em relação ao fato de estar ou não o respondente trabalhando na área tributária. A distância entre o percentual de acertos das questões e a média do grupo foram analisadas pelo desvio-padrão, por ser considerado uma “medida de maior estabilidade e torna-se vantajoso quando se necessita da utilização posterior de procedimentos inferenciais” (Gil, 2008, p. 162).

Partindo da hipótese de que existe diferença de conhecimento tributário entre aqueles discentes que já trabalham na área e aqueles que não trabalham nesta, realizou-se o teste de média *t-Student* para comparar a média de acerto desses dois grupos e verificar a validade da hipótese. Em sequência, após e/ou concomitantemente à análise, procedeu-se a interpretação dos dados que consiste em “estabelecer a ligação entre os resultados obtidos com outros já conhecidos, que sejam derivados de teorias, quer sejam de estudos realizados anteriormente” (Gil, 2002, p. 125), conforme se pode verificar na seção seguinte.

#### 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção apresenta-se a descrição e interpretação dos resultados obtidos através da análise dos dados advindos do questionário aplicado aos discentes, bem como o resultado do teste *t-Student* para a amostra. Destaca-se o uso dos termos: “respondentes”, “estudantes”, “discentes” e “alunos” como sinônimos referentes aos indivíduos que fizeram parte da amostra em estudo.

##### 4.1 Caracterização dos respondentes e o interesse pela área tributária

Na primeira seção do questionário haviam perguntas que objetivaram a identificação de características úteis para que se pudesse testar hipóteses e conhecer as particularidades da amostra. Do total de 54 questionários válidos para compor a amostra tem-se que: 46,3% dos respondentes são do gênero masculino e 53,7% feminino, distribuídos por faixa etária conforme quesito 2 da Tabela 1.

Tabela 1 – Faixa etária.

Quesitos		Alternativas					
		até 20 anos	de 21 a 24 anos	de 25 a 28 anos	de 29 a 32 anos	33 anos ou mais	
2	Faixa etária	3,7%	64,8%	14,8%	13,0%	3,7%	
		1 semestre	2 semestres	3 semestres	4+ semestres		
5.1	Há quantos semestres cursaram disciplinas da área tributária	44,4%	22,2%	20,4%	13,0%		
		0	1	2	3	4	5
6	Nível de interesse pela área tributária: (Sendo: 0 nenhum interesse e 5 muito interesse)	7,4%	7,4%	13,0%	25,9%	27,8%	18,5%

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto à ocupação, os discentes participantes da pesquisa são representados em sua maioria por trabalhadores em empresa privada (44,4%) e estagiários (33,3%). 5,6% trabalham em empresa pública, 13,0% sem trabalho no momento, além de um bolsista e um profissional

liberal, correspondendo cada um a 1,9% da amostra. Ainda acerca da ocupação dos respondentes, identificou-se que apenas 20,4% afirmaram trabalhar na área tributária ao passo que a maioria (79,6%) trabalha em outras áreas do conhecimento, nos demais ramos da contabilidade ou não trabalham.

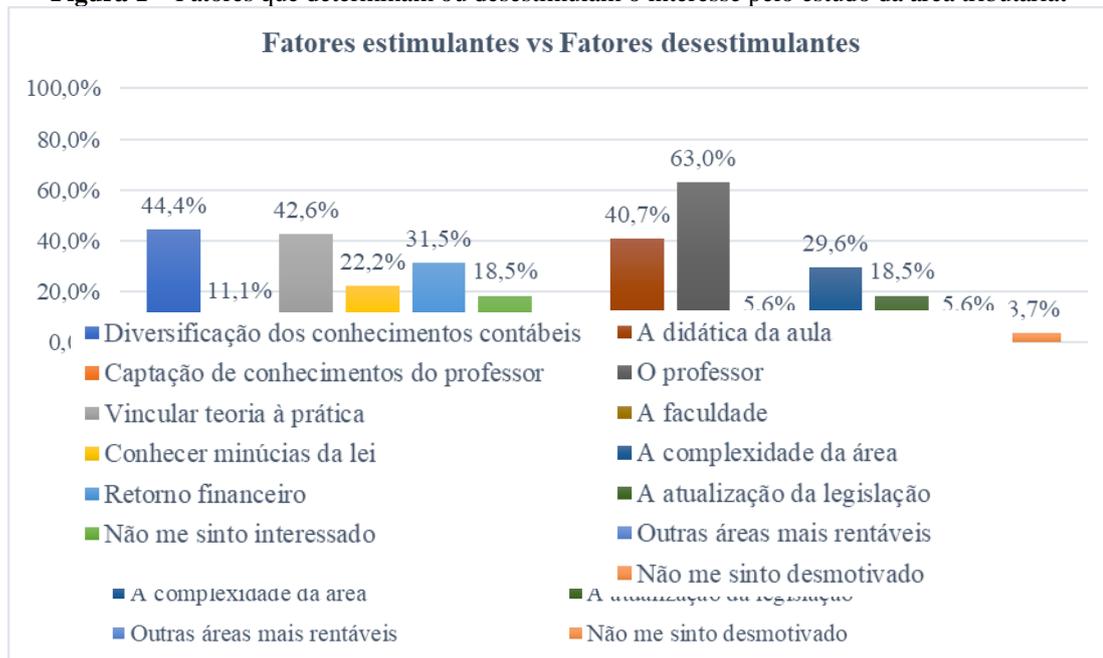
Quando se questionou há quantos semestres eles haviam cursado disciplinas que abordam fundamentalmente conhecimentos da área fiscal (Direito Tributário, Contabilidade Tributária ou Planejamento Tributário), obteve-se a distribuição apresentada no quesito 5.1 da Tabela 1.

A maior parte dos respondentes (66,6%) havia cursado alguma das disciplinas há no máximo dois períodos, característica esperada de alunos semestralizados no último ano da graduação, visto que a disciplina obrigatória Contabilidade Tributária é ofertada no 6º semestre do curso de Ciências Contábeis/UEFS. Como foram eliminados os questionários cujos respondentes ainda não haviam cursado a disciplina Contabilidade Tributária, todos os 54 participantes (100%) já concluíram essa disciplina.

A segunda seção do questionário foi destinada a identificação do nível de interesse dos discentes pela área tributária, bem como os fatores que caracterizam este interesse. Conforme nota-se no quesito 6 da Tabela 1, os discentes em sua maioria (72,2%) optaram pelos níveis 3 a 5 indicando possuir de médio a muito interesse pela área tributária, enquanto 7,4% disseram não ter interesse pela mesma.

No item seguinte os discentes deveriam assinalar qual ou quais dos fatores elencados eram responsáveis por despertar o seu interesse pela área tributária.

**Figura 1 – Fatores que determinam ou desestimulam o interesse pelo estudo da área tributária.**



Fonte: Dados da pesquisa.

A Figura 1 aponta que os três fatores de maior relevância na determinação do interesse dos alunos pela área tributária são a diversificação dos conhecimentos contábeis (44,4%), a vinculação entre teoria e prática (42,6%) e o retorno financeiro (31,5%). Cabe destacar que 18,5% dos participantes afirmaram não possuir interesse na área tributária. Ao tratar, especificamente, dos fatores que desestimulam o interesse dos discentes pela área tributária 63,0% assinalaram ser o professor o principal elemento que os desmotiva a estudar conteúdos. Tal descontentamento pode ter relação com a didática utilizada pelo professor para ministrar

as aulas, em virtude de este ter sido o segundo fator indicado como causa desinteresse dos discentes pela área (40,7%), conforme resultado demonstrado na Figura 1.

Os demais fatores tiveram baixa representatividade, exceto os itens referentes a complexidade da área e a constante atualização da legislação que foram listados por 29,6% e 18,5% dos alunos, respectivamente, como uma das razões para não sentirem interesse pelo estudo dessa natureza.

Os dados revelam que os discentes possuem interesse pela área tributária, sendo este motivado pela diversificação dos conhecimentos contábeis, vinculação entre teoria e prática e pelo retorno financeiro que este segmento proporciona. Complementarmente, percebe-se que existem problemas relacionados à didática das aulas ministradas pelo(s) professor(es) da área bem como outros elementos relacionados com este profissional, posto que o percentual de marcações para os itens “didática da aula” e “professor” não foram equivalentes, salientando que existem outros motivos além do modo de abordagem dos conteúdos. Sendo assim, estes fatores acabam por desestimular o interesse dos discentes pelo estudo dos conteúdos da área tributária.

Cabe agora avaliar o conhecimento destes alunos a respeito da matéria fiscal, uma vez que estes se mostraram interessados pela temática, apesar da insatisfação com o professor e a forma de abordagem do conteúdo.

#### 4.2 Fixação dos Conteúdos Tributários

A partir das respostas dadas pelos discentes às questões relativas aos conhecimentos tributários, foi analisado o percentual de acerto de cada uma delas para a totalidade dos respondentes e, separadamente, para o grupo dos discentes que trabalham na área tributária e o grupo dos que não trabalham na área, resultando nos dados contidos na Tabela 2.

**Tabela 2** – Percentuais de acerto das questões.

Questão	Geral	Trabalha na área (x)	Não trabalha na área (y)
9	90,7%	90,9%	90,7%
10	79,6%	72,7%	81,4%
11	48,1%	81,8%	39,5%
12	81,5%	100,0%	76,7%
13	85,2%	100,0%	81,4%
14	40,7%	54,5%	37,2%
15	79,6%	100,0%	74,4%
16.1	57,4%	63,6%	55,8%
16.2	96,3%	100,0%	95,3%
16.3	55,6%	63,6%	53,5%
16.4	79,6%	90,9%	76,7%
16.5	24,1%	27,3%	23,3%
16.6	61,1%	63,6%	60,5%
16.7	68,5%	72,7%	67,4%
<b>Média</b>	<b>67,7%</b>	<b>77,3%</b>	<b>65,3%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base nesses percentuais, verificou-se que os dados possuíam distribuição normal mediante resultado do teste de *Shapiro-Wilk* (Tabela 3) e, em seguida, procurou-se identificar se as amostras possuíam variâncias estatisticamente distintas através do teste *F*, considerando as hipóteses  $H_0: S_1^2 = S_2^2$  para variâncias iguais e  $H_1: S_1^2 \neq S_2^2$  para diferentes.

**Tabela 3** – Teste de Normalidade *Shapiro-Wilk*.

	<i>Geral</i>	<i>Trabalha na área</i>	<i>Não trabalha na área</i>
N	14	14	14
<b>Shapiro-Wilk W</b>	<b>0,9461</b>	<b>0,894</b>	<b>0,9519</b>
p(normal)	0,5018	0,09231	0,5906
W crítico ( $\alpha = 0,05$ )	0,874	0,874	0,874

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme dados da Tabela 4, percebe-se então que não houve diferença estatisticamente significativa entre as variâncias dos grupos em análise, dado que valor de 1,031 atingido por *F* está contido no intervalo crítico especificado ao nível de significância de 5%.

**Tabela 4** – Teste-F: duas amostras para variâncias.

	<i>Trabalha na área</i>	<i>Não trabalha na área</i>
Média	0,772727273	0,65282392
Variância	0,046726001	0,045302183
Observações	14	14
Gl	13	13
<b>F</b>	<b>1,031429354</b>	
P( $F \leq f$ ) uni-caudal	0,478178668	
F crítico uni-caudal	2,576927084	
F crítico bi-caudal superior ( $F_s$ )	3,115035693	
F crítico bi-caudal inferior ( $F_i$ )	0,321023609	

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir desses resultados, procedeu-se a utilização do teste *t-Student* (Tabela 5) com o objetivo de identificar se havia diferença estatística entre a média de conhecimento dos estudantes que trabalham na área tributária e daqueles que não trabalham na área, tendo sido utilizadas as seguintes hipóteses estatísticas:  $H_0$  – Não existe diferença estatística entre as médias dos dois grupos ( $\bar{x} = \bar{y}$ );  $H_1$  – existe diferença estatística entre as médias dos dois grupos ( $\bar{x} \neq \bar{y}$ ).

**Tabela 5** – Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes.

	<i>Trabalha na área</i>	<i>Não trabalha na área</i>
Média	0,772727273	0,65282392
Variância	0,046726001	0,045302183
Observações	14	14
Variância agrupada	0,046014092	
Hipótese da diferença de média	0	
Gl	26	
<b>Stat t</b>	<b>1,478886748</b>	
P( $T \leq t$ ) uni-caudal	0,075592497	
t crítico uni-caudal	1,70561792	
P( $T \leq t$ ) bi-caudal	0,151184993	
t crítico bi-caudal	2,055529439	

Fonte: Dados da pesquisa.

Diante do resultado do teste a hipótese nula não foi rejeitada, evidenciando que não existe diferença significativa estatisticamente entre as médias, visto que resultado obtido pelo teste (*Stat t* 1,479) não foi significativo a um nível de significância de 5% (*p-value* 0,151). Sendo assim, os grupos testados podem ser analisados de forma conjunta.

Quando se questionou os discentes sobre a definição de Planejamento Tributário, 90,7% responderam corretamente que seria “Prever a incidência do fato gerador do imposto e trabalhar para que ele não ocorra, ocorra da forma mais amena ou postergar a sua ocorrência”, resultado que se assemelha aos encontrados por M. A. Silva e Morais (2015) e G. E. B. Lima (2016), nos quais 89,3% e 91,7% dos participantes acertaram a questão, respectivamente. Ademais, 7,4% não souberam opinar e 1,9% definiram erroneamente como “Diminuir impostos, não importa os métodos que sejam utilizados”.

Na questão seguinte buscou-se identificar se os discentes tinham conhecimento dos tipos tributos existentes. Neste item, 79,6% responderam conforme redação dada pelo art. 5º do Código Tributário Nacional, que diz serem os tributos: “impostos, taxas e contribuições de melhoria”, percentual que está acima da média geral, mas se encontra dentro da “zona de normalidade” ( $\bar{x} - S$ ;  $\bar{x} + S$ ) dos resultados, ou seja, entre 47,01% e 88,44%. Os demais integrantes optaram por respostas incompletas ou não souberam opinar, de acordo com a Tabela 6.

Tabela 6 – Espécies de tributos.

Os tributos podem ser:	Frequência	Percentual
Impostos diretos e indiretos	5	9,3%
Impostos ou taxas	4	7,4%
Impostos, taxas ou contribuições de melhoria	43	79,6%
Prefiro não opinar	2	3,7%
<b>Total</b>	<b>54</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Posteriormente, buscou-se explorar exemplos de impostos diretos, aqueles incidentes sobre o patrimônio e a renda dos contribuintes. Diante disso, apenas 48,1% dos estudantes selecionaram a opção que continha apenas tributos diretos (IRPF e IPVA), fato que evidencia uma fragilidade no conhecimento quanto à classificação da incidência dos tributos, visto que mais da metade dos participantes não respondeu corretamente à questão (Tabela 7).

Tabela 7 – Impostos diretos.

São exemplos de impostos diretos:	Frequência	Percentual
IPTU e IPI	10	18,5%
IRPF e ICMS	9	16,7%
IRPF e IPVA	26	48,1%
ISS e IPVA	1	1,9%
Prefiro não opinar	8	14,8%
<b>Total</b>	<b>54</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Analisou-se, ainda, o nível de conhecimento do estudante acerca do fato gerador do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), tendo sido obtido um percentual de acerto de 81,5%, frente aos 86,9% observados por G. E. B. Lima (2016), evidenciando que maior parte dos discentes tem conhecimento básico quanto à hipótese de incidência deste tributo, conforme se observa na Tabela 8.

**Tabela 8** – Fato gerador do ICMS.

<b>Haverá a incidência do fato gerador do ICMS quando:</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual</b>
A empresa gerar proventos de qualquer natureza	5	9,3%
A empresa prestar serviços contábeis e advocatícios	1	1,9%
A empresa sonegar informações ao fisco	0	0,0%
Houver operações e prestações que destinem mercadorias ao exterior	0	0,0%
Houver a circulação de mercadorias ou a prestação onerosa de serviços de comunicação	44	81,5%
Prefiro não opinar	4	7,4%
<b>Total</b>	<b>54</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Na questão seguinte voltou-se a tratar de fato gerador de tributo, porém desta vez relacionado à competência municipal, à qual está vinculado o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Este quesito também exigia que o aluno tivesse domínio acerca dos fatos geradores do ICMS, visto que a prestação de serviços de telecomunicação foge à regra e não é tributado pelo ISS.

**Tabela 9** – Fato gerador do ISS.

<b>O ISS será cobrado na empresa que:</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual</b>
Preste apenas serviços de telecomunicações	2	3,7%
Exporte serviços para o exterior do País	1	1,9%
Preste serviços no município, como educação, serviços médicos etc.	46	85,2%
Trabalhe somente na transformação de produtos industrializados	2	3,7%
Prefiro não opinar	3	5,6%
<b>Total</b>	<b>54</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Apesar desta particularidade, conforme Tabela 9, apenas 3,7% dos discentes optaram pela alternativa que continha a exceção à regra, ao passo que a maioria (85,2%) acertou ao indicar que o ISS será cobrado da empresa que prestar serviços no município, como educação, serviços médicos etc.

As próximas duas questões desta seção trataram de conhecimentos relacionados aos regimes de tributação existentes no Brasil, tendo a primeira delas exigido conhecimento da obrigatoriedade de opção pelo Lucro Real pelas entidades cujo faturamento no ano anterior fosse superior a 78 milhões de reais.

**Tabela 10** – Regime de tributação para grandes empresas.

<b>A empresa que tiver um faturamento no ano anterior superior a R\$ 78 milhões de reais poderá optar pela(s) seguinte(s) modalidade(s):</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual</b>
Lucro Real	22	40,7%
Lucro Real e Lucro Presumido	15	27,8%
Lucro Real e Simples Nacional	4	7,4%
Simples Nacional	3	5,6%
Prefiro não opinar	10	18,5%
<b>Total</b>	<b>54</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme Tabela 10, os discentes tiveram bastante dúvida neste quesito, visto que 32 discentes não souberam respondê-lo corretamente, representando 59,3% do total. Sendo assim, apenas 40,7% dos respondentes tinham conhecimento do limite de faturamento para não obrigatoriedade de opção pelo Lucro Real, percentual próximo aos 45,2% encontrados por G. E. B. Lima (2016).

Em seguida, questionou-se a quais portes de empresas o Simples Nacional era destinado. Diferentemente da indagação anterior, neste caso a maioria dos estudantes (79,6%) souberam assinalar corretamente quais portes de entidade podem optar pelo regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte (Simples Nacional). Os demais percentuais estão apresentados na Tabela 11.

**Tabela 11** – Regime de tributação para pequenas empresas.

<b>O Simples Nacional é destinado para:</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual</b>
Grandes empresas	2	3,7%
Somente para pequenas empresas	2	3,7%
Todas as empresas	2	3,7%
Microempresas e empresas de pequeno porte	43	79,6%
Prefiro não opinar	5	9,3%
<b>Total</b>	<b>54</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

O último quesito apresentado foi construído com base nos estudos anteriores de objetivos similares a este, como M. A. Silva e Moraes (2015), A. P. A. Silva e M. L. F. Silva (2016) e Campos et al. (2017). Buscou-se adaptar questões em formas de assertivas a serem julgadas como verdadeiras ou falsas pelos discentes, as quais foram respondidas consoante Tabela 12.

**Tabela 12** – Afirmações adaptadas de estudos anteriores.

<b>Analise as afirmativas abaixo como Verdadeiras ou Falsas:</b>	<b>Verdadeiro</b>		<b>Falso</b>	
	<b>Freq.</b>	<b>Perc.</b>	<b>Freq.</b>	<b>Perc.</b>
I – É fato gerador do ICMS a circulação de mercadoria da matriz para a filial.	31	<b>57,4%</b>	23	42,6%
II – O Imposto sobre a Renda (IR) é um tributo de competência Estadual.	2	3,7%	52	<b>96,3%</b>
III – A elisão fiscal é a sonegação de tributos por meio lícito.	24	44,4%	30	<b>55,6%</b>
IV – O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é um tributo de competência Estadual.	11	20,4%	43	<b>79,6%</b>
V – PIS e COFINS são exemplos de tributos Federais, enquanto que ICMS e ITBI são exemplos de impostos Estaduais.	41	75,9%	13	<b>24,1%</b>
VI - Na modalidade não-cumulativa, é permitida a compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores.	33	<b>61,1%</b>	21	38,9%
VII - Na comparação entre a tributação com base no Lucro Presumido e no Anexo V do Simples Nacional deve-se levar em consideração a Contribuição Previdenciária Patronal (que contempla a Contribuição para a Seguridade Social)	37	<b>68,5%</b>	17	31,5%

Fonte: Dados da pesquisa.

Acerca do fato gerador do ICMS 57,4% assinalaram corretamente ser verdadeira a afirmativa, embora consideráveis 42,6% não tinham conhecimento da hipótese de incidência contida no art. 12, I da Lei Kandir (L.c. 87/1996).

No que diz respeito à competência dos tributos, 96,3% responderam corretamente não ser o IR pertencente à esfera estadual, enquanto 79,6% visualizaram acertadamente a mesma situação para o IPI. No entanto, a assertiva V obteve o pior índice de acertos dentre todas as questões analisadas, embora fosse de baixa complexidade. Nesse caso, apenas 24,1% a assinalaram como falsa, fato que pode ser explicado pela possibilidade de os discentes terem confundido o ITBI (um tributo municipal) com ITCD (tributo estadual), conforme suposto por A. P. A. Silva e M. L. F. Silva (2016).

Outra assertiva causou considerável dúvida aos discentes foi a III, uma vez que apenas 55,6% a respondeu corretamente, indicando que boa parte dos respondentes (44,4%) não domina perfeitamente o conceito de elisão fiscal.

O próximo item a ser julgado pelos discentes tratava do funcionamento da modalidade não-cumulativa dos tributos, a qual demonstrou ser de conhecimento dos discentes dado que 61,1% destes triunfou ao ratificar a assertiva.

Por fim, 68,5% dos estudantes comprovaram entender que no anexo V do Simples Nacional há a incorporação da Contribuição Previdenciária Patronal, ao passo que no regime do Lucro Presumido se torna um tributo a mais a ser pago pela entidade, devendo dessa maneira ser levado em consideração na realização do planejamento tributário.

Diante das respostas corretas às questões proposta pelo questionário, obtêm-se que os discentes têm uma média de conhecimento tributário de 67,7%, ficando próxima, porém abaixo, daquela que é exigida pela instituição de ensino para que o estudante seja aprovado nas disciplinas do curso, que é de 70%. Além disso, cabe destacar que as questões tiveram maior índice de acertos relacionam-se a conceitos (75,3%), fato gerador (74,7%) e competência dos tributos (66,7%), presumindo maior conhecimento nestes conteúdos em contrapartida daquelas que tratam da classificação dos tributos e dos regimes de tributação com 54,6% e 62,9% de acertos, respectivamente.

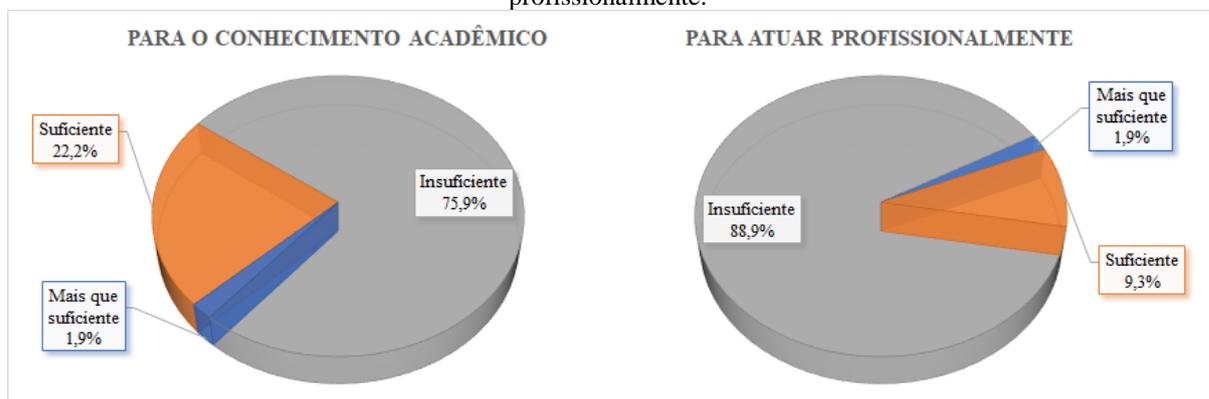
#### 4.3 Satisfação quanto à apreensão dos Conteúdos Tributários

A parte final do questionário foi destinada a averiguar como os estudantes qualificam os conhecimentos tributários construídos durante a graduação, seja de forma generalizada ou específica.

Para o primeiro quesito, identificou-se que 92,6% dos respondentes presumem ser, de forma global, insuficientes os conteúdos tributários assimilados durante o curso. 5,6% considerou suficiente e 1,9% mais que suficiente, indicando elevado percentual de insatisfação quanto ao domínio da área em estudo. Tal resultado se destaca em comparação com os 64% de insatisfação detectados por M. A. Silva e Morais (2015) em pesquisa semelhante, ao passo que se assemelha 82,1% obtidos por G. E. B. Lima (2016).

Em seguida, buscou-se ser mais específico, questionando aos discentes quão suficiente eles consideram o conteúdo programático das disciplinas que estão vinculadas à área tributária para a formação acadêmica. A Figura 2 aponta, novamente, insatisfação dos estudantes (75,9%), sendo desta vez relacionada aos pontos que são abordados nas disciplinas da esfera fiscal. Apesar da similaridade dos resultados desta pesquisa com os 71% e 72,6% respectivamente observados por Silva e Morais (2015) e G. E. B. Lima (2016), este valor é moderadamente menor quando comparado com primeiro quesito, visto que 22,2% dos discentes consideram ser suficiente para o conhecimento acadêmico, o conteúdo abordado pelas disciplinas do âmbito fiscal.

**Figura 2** – Suficiência do conteúdo programático para o conhecimento acadêmico e para atuar profissionalmente.



Fonte: Dados da pesquisa.

Os percentuais observados para cada um dos graus de satisfação dos discentes para as duas últimas questões da sequência foi exatamente o mesmo, tendo a primeira delas tratado da suficiência dos conhecimentos adquiridos na universidade para o discente sentir-se capacitado para atuar no mercado de trabalho. Já na questão seguinte, foi indagado o estudantes quanto a sua competência para tomar decisões sobre temas relacionados à diferença de tributação com base no Lucro Real, Lucro Presumido ou Simples Nacional.

Como se pode observar, manteve-se a homogeneidade quanto à insatisfação dos discentes diante das situações apresentadas. Neste contexto, 88,9% dos interrogados disseram serem os conhecimentos adquiridos na universidade insuficientes para sentir-se capacitado para atuar no mercado de trabalho, levando-o igualmente a considerar ter pouca capacidade para tomar decisões sobre temas relacionados à diferença dos regimes de tributação.

É interessante destacar que num estudo de aproximadamente dez anos atrás observou-se comportamento equivalente dos discentes de outra IES pública, especificamente para uma dessas duas últimas questões. Nazário et al. (2008) detectaram estar 81% dos alunos insatisfeitos quando questionados se os conhecimentos adquiridos nas IES seriam suficientes para que se sentisse capacitado para atuar no mercado de trabalho, sendo este o quesito em que ocorreu a maior insatisfação.

Diante do exposto percebe-se um significativo grau de insatisfação dos discentes com o conhecimento tributário adquirido na universidade analisada. Desde modo, um quantitativo 34 estudantes (63%) mostraram-se insatisfeitos na totalidade dos quesitos que mensuravam o nível de satisfação, ao passo que somente 1 discente demonstrou estar 100% satisfeito ao assinalar “mais que suficiente” para todas as situações apresentadas, ratificando a sensação de descontentamento pela maior parte da amostra.

## 5 CONCLUSÃO

A pesquisa teve por objetivo analisar a média de conhecimento tributário adquirido pelos discentes do curso de Ciência Contábeis da Universidade Estadual de Feira de Santana durante a graduação.

O estudo atingiu os objetivos traçados (geral e específicos) e respondeu ao problema de pesquisa ao identificar ser 67,7% a média geral de conhecimento tributário dos discentes do curso de Ciências Contábeis/UEFS. Tal percentual evidência que os estudantes encontram-se abaixo, porém próximos, da média de 70% exigida para aprovação.

Nota-se que, apesar de os estudantes considerarem o conhecimento apreendido como insuficiente para atuar no mercado de trabalho, a média desse conhecimento é a mesma para aqueles que atuam e não atuam profissionalmente em uma área tributária, sendo assim, é refutada a hipótese de que o estudante que trabalha na área fiscal teria mais acertos no questionário que os que não trabalham – achado com potencialidade minimizar o nível de insegurança quando do ingresso no mercado e se torna significativo quando se tem interesse pela área fiscal, conforme os estudantes evidenciaram.

Ao analisar as questões em subgrupos formados de acordo com o tipo de conhecimento exigido, observa-se maior índice de acertos naquelas relacionadas a conceitos (75,3%), fato gerador (74,7%) e competência dos tributos (66,7%), presumindo maior conhecimento dos discentes para esses componentes. Ademais, os estudantes evidenciaram possuir de médio a muito interesse pela área tributária: 72,2% optaram por nível de interesse igual ou superior a 3 em uma escala de 0 a 5, sendo esse interesse determinado, fundamentalmente, pela diversificação dos conhecimentos contábeis (44,4%), vinculação entre teoria e prática (42,6%) e o retorno financeiro (31,5%).

Constatou-se que os principais fatores que desestimulam os discentes no estudo da área tributária são o professor (63,0%) e a didática utilizada para ministrar as aulas (40,7%). Tais fatores que evidenciam problemas que precisam ser analisados com cautela pela instituição de

ensino, cabendo salientar que a adversidade não aparenta se limitar ao modo de abordagem dos conteúdos, dado que os percentuais de discentes que selecionaram ambas as alternativas não foram equivalentes.

Além de possuírem interesse pela área tributária, os estudantes demonstram ter conhecimento acerca dos conteúdos relacionados a essa, apesar de subestimarem o conhecimento tributário adquirido durante a graduação para atuar profissionalmente. Há semelhança estatística na média de acertos entre aqueles que trabalham na área e os que não, evidenciando ser o conhecimento fiscal construído ao longo da graduação suficiente para possibilitar-lhes uma vaga no mercado de trabalho. Além disso, percebe-se existir insatisfação dos discentes em relação ao(s) professor(es) das disciplinas que abordam conhecimentos da área tributária o que acaba por mitigar o interesse em aprofundar os estudos nessa.

A contabilidade tributária brasileira é desafiadora e, assim como outras áreas da contabilidade, requer profissionais críticos, dedicados e resilientes, os quais podem ser despertados ainda no ambiente acadêmico. Há imperativa necessidade de que os estudantes sintam-se motivados a desbravar os conhecimentos dessa área, assumindo o processo como sujeitos ativos – capazes de apreender os conhecimentos e utilizá-los de maneira ética e competente quando do exercício de sua profissão. Nesse sentido, o profissional da educação e o ambiente acadêmico precisam ser capazes de motivar o estudante a desbravar os conhecimentos da área fiscal e descobrir suas potencialidades – devolutiva social capaz de auxiliar na construção de um país transparente, com finanças equilibradas e, por conseguinte, melhor qualidade de vida.

Esta pesquisa teve como uma de suas limitações o fato de investigar somente uma Instituição de Ensino Superior (IES) que oferta o curso de Ciências Contábeis na região. Tem-se, ainda, o fato de que as questões utilizadas não apresentaram elevado grau de exigência acerca das minúcias e especificidades características da legislação fiscal e da contabilidade tributária. Como não foi objetivo da pesquisa estudar as justificativas por trás da escolha dos fatores que determinam e desestimulam o interesse dos discentes pelo estudo da área em análise, recomenda-se esta ideia para estudos posteriores.

Sugere-se, como continuidade a esta investigação, uma nova visita à UEFS em períodos futuros para identificar semelhanças e diferenças dos resultados encontrados. Além disso, recomenda-se replicar este estudo em demais IES do município de Feira de Santana que ofertem o curso de Ciências Contábeis, de forma a realizar uma análise comparativa da realidade dessas instituições a respeito do conhecimento tributário dos discentes. Recomenda-se também que sejam feitas revisões e, se necessário, adaptações no questionário utilizado, visando a exploração de casos práticos e o aprofundamento do grau de conhecimento exigido pelas questões para que se possa identificar conhecimentos mais específicos por parte dos discentes.

## REFERÊNCIAS

- Araujo, R. da S., Lima, R. de S., & Rodrigues, B. L. R. (2016, setembro-outubro). Função social do tributo: a perspectiva dos acadêmicos da Fafes/ Itpac, em Araguaína-TO. *Revista Tributária e de Finanças Públicas: Rtrib de São Paulo*, 24(130), 57-82. Recuperado de [http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/bibli\\_boletim/bibli\\_bol\\_2006/RTFPub\\_n.130.03.PDF](http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTFPub_n.130.03.PDF).
- Baialardi, C. F., Rosa, P. A. da, & PETRI, S. M. (2015, janeiro-junho). O Contador como colaborador da conscientização tributária. *Revista Ambiente Contábil do Rio Grande do Norte*, 7(1), 18-34. Recuperado de <https://ojs.ccsa.ufrn.br/index.php?journal=contabil&page=article&op=view&path%5B%5D=519>

- Brasil. (2017a). *Código tributário nacional* (3a ed.). Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas.
- Brasil. (2017). *Constituição da República Federativa do Brasil: texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações determinadas pelas Emendas Constitucionais de Revisão nos 1 a 6/94, pelas Emendas Constitucionais nos 1/92 a 99/2017 e pelo Decreto Legislativo nº 186/2008*. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas.
- Brasil. (2014). Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. *Função social dos tributos* (5a ed.). Brasília: ESAF.
- Campos, J. de, Sell, F. F., & Petri, S. M. (2017). *O conhecimento tributário dos estudantes do curso de ciências contábeis de instituições de ensino público da região da Grande Florianópolis* (Trabalho de Conclusão de Curso). Centro Socioeconômico, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil. Recuperado de <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/183743>
- Colauto, R. D., & Beuren, I. M. (2006). Coleta, Análise e Interpretação de Dados. In I. M. Beuren (Org.), *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática* (pp. 117-144). São Paulo: Atlas.
- Fabretti, L. C. (2014). *Contabilidade tributária* (14a ed.). São Paulo: Atlas.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa* (4a ed.). São Paulo: Atlas.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (6a ed.). São Paulo: Atlas.
- Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. (2017). *Brasil edita cerca de 800 normas por dia, somando 5,4 milhões desde a Constituição de 1988* [Website]. Recuperado de <https://ibpt.com.br/noticia/2603/Brasil-edita-cerca-de-800-normas-por-dia-somando-5-4-milhoes-desde-a-Constituicao-de-1988>
- Latorraca, N. (2000). *Direito tributário: imposto de renda das empresas* (15a ed.). São Paulo: Atlas.
- Machado, H. B. (2010) *Curso de Direito Tributário* (31a ed. Revista, atualizada e ampliada). São Paulo: Malheiros.
- Marion, J. C. (2009). *Contabilidade básica* (10a ed. 2a reimpr.). São Paulo: Atlas.
- Miola, J. R. de M. S., Ávila, L. A. C. de, & Malaquias, R. F. (2012, setembro-dezembro). Tipos e intensidade de serviços prestados por escritórios de contabilidade: uma análise da prestação de serviços de planejamento tributário. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ do Rio de Janeiro*, 17(3), 67-77. Recuperado de <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/UERJ/article/viewArticle/1425>
- Nazário, N. da S., Mendes, P. C. de M., & Aquino, D. R. B. de (2008). Percepção dos discentes quanto à importância do conhecimento em Contabilidade Tributária em instituições de ensino superior do Distrito Federal: um estudo empírico. *Revista Universo Contábil de Blumenau*, 4(3), 64-81. Recuperado de <http://gorila.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/981>. doi: 10.4270/ruc.20084
- Oliveira, L. M. de, Chierigato, R., Perez, J. H., Jr.; & Gomes, M. B. (2009). *Manual de contabilidade tributária: textos e testes com respostas* (8a ed.). São Paulo: Atlas.
- Ott, E., Cunha, J. V. A. de, Cornacchione, E. B., Jr., & Luca, M. M. M. De (2011). Relevância dos conhecimentos, habilidades e métodos instrucionais na perspectiva de estudantes e profissionais da área contábil: estudo comparativo internacional. *Revista Contabilidade & Finanças de São Paulo*, 22(57), 338-356. Recuperado de <http://www.periodicos.usp.br/rcf/article/view/34343>. doi: 10.1590/S1519-70772011000300007

- Passos, Q. C. dos, & Schwez, N. (2010). *A importância da contabilidade no processo de tomada de decisão nas empresas* (Trabalho de Conclusão de Curso). Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, Brasil. Recuperado de <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/25741>
- Pêgas, P. H. (2007). *Manual de contabilidade tributária* (5a ed.). Rio de Janeiro: Freitas Bastos.
- Pilati, R. H., & Theiss, V. (2016 setembro-dezembro). Identificação de situações de elisão e evasão fiscal: um estudo com contadores no Estado de Santa Catarina. *Revista Catarinense da Ciência Contábil de Santa Catarina*, 15(46), 61-73. Recuperado de <http://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2220>. doi: 10.16930/2237-7662/rccc.v15n46p61-73
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2006). Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências. In I. M. Beuren (Org.), *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática* (pp. 76-97). São Paulo: Atlas.
- Receita Federal Do Brasil. (2018). *Carga Tributária no Brasil 2017: Análise por Tributo e Bases de Incidência*. Brasília: Autor. Recuperado de <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>
- Richardson, R. J. (2015). *Pesquisa social: métodos e técnicas* (3a ed. 16a reimpr.) São Paulo: Atlas.
- Sachsida, A. (Org.). (2017). *Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas: ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos*. Brasília: Ipea.
- Silva, A. P. A. da, & Silva, M. de L. F. da. (2016). *Relevância do estudo e domínio em contabilidade tributária para alunos do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul* (Trabalho de Conclusão de Curso). Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, Brasil. Recuperado de <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/148522>
- Silva, J. E. da (2008). *Contabilidade Geral* (2a ed.). Curitiba: IESDE Brasil S.A.
- Silva, M. A., & Moraes, M. Í. (2015). Contabilidade Tributária: percepção da importância do conhecimento da disciplina por discentes de uma Instituição de Ensino Superior de Tangará da Serra – MT. *Revista UNEMAT de Contabilidade de Cáceres*, 4(7), 24-51. Recuperado de <https://periodicos.unemat.br/index.php/ruc/article/view/284>. doi: 10.30681/ruc.v4i7.284
- Siqueira, E. B., Cury, L. K. P., & Gomes, T. S. (2011). Planejamento tributário. *Revista CEPPG do Catalão*, 25, 184-196. Recuperado de [http://www.portalcatalao.com/painel\\_clientes/cesuc/painel/arquivos/upload/temp/51c23e8670bb3aeef7da564aa767d33b.pdf](http://www.portalcatalao.com/painel_clientes/cesuc/painel/arquivos/upload/temp/51c23e8670bb3aeef7da564aa767d33b.pdf)
- Lima, G. E. del B. (2016). *Percepção dos estudantes do curso de Ciências Contábeis e de especialização em Planejamento Tributário da Universidade Federal de Goiás quanto à satisfação dos conteúdos tributários adquiridos* (Trabalho de Conclusão de Curso). Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas, Universidade Federal de Goiás, Goiânia, GO, Brasil. Recuperado de <http://repositorio.bc.ufg.br/handle/ri/11366>