
**PERCEPÇÃO DOS DISCENTES QUANTO À IMPORTÂNCIA DO CONHECIMENTO
EM CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR DO
DISTRITO FEDERAL: UM ESTUDO EMPÍRICO***

**PERCEPTIONS OF STUDENTS REGARDING THE IMPORTANCE OF KNOWLEDGE OF
TAX ACCOUNTING IN INSTITUTIONS OF HIGHER EDUCATION IN THE FEDERAL
DISTRICT: AN EMPIRICAL STUDY**

Neander da Silva Nazário

Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília
Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro - Prédio da FACE - Salas B1-02 - Asa Norte
CEP: 70.910-900 – Brasília/DF – Brasil
E-mail: neander@gmail.com
Telefone: (61) 3307-2568

Paulo César de Melo Mendes

Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-regional
de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN
Professor do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília
Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro - Prédio da FACE - Salas B1-02 - Asa Norte
CEP: 70.910-900 – Brasília/ DF – Brasil
E-mail: mendes@unb.br
Telefone: (61) 3307-2568

Ducineli Régis Botelho de Aquino

Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-regional
de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN
Professora do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília
Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro - Prédio da FACE - Salas B1-02 - Asa Norte
CEP: 70.910-900 - Brasília, DF – Brasil
E-mail: ducineli@unb.br
Telefone: (61) 3307-2568

RESUMO

A falta de conhecimento dos estudantes de graduação em Ciências Contábeis sobre assuntos tributários e a confusão que fazem sobre a Contabilidade e a Legislação Tributária são uma realidade crescente do ensino superior. Estudos indicam que um aluno motivado tem tendência a proporcionar maior importância ao conteúdo aprendido e assim ter maior interesse na captação da matéria. Desse modo, o objetivo da pesquisa é identificar o grau de importância que o estudante de graduação em Ciências Contábeis do Distrito Federal atribui aos assuntos tributários em suas Instituições de Ensino Superior (IES). O trabalho será conduzido pelo método de estudo de campo, utilizando-se o processo de amostragem não

* Artigo recebido em 18.04.2007. Revisado por pares em 12.11.2007. Reformulado em 16.12.2007. Recomendado em 28.01.2008 por Ilse Maria Beuren (Editora). Publicado em 17.10.2008. Organização responsável pelo periódico: FURB.

probabilística e com aplicação de questionário nas instituições de ensino superior com maior tradição do ensino contábil no Distrito Federal. Será feita a análise dos dados e, em seguida, explicado os resultados encontrados, demonstrando o destaque dado pelos estudantes ao conteúdo tributário. Os resultados da pesquisa demonstram que os alunos têm interesse pelo assunto, porém, não o vêem como mais importante para seu futuro profissional.

Palavras-chave: Ensino Superior. Contabilidade Tributária. Instituições de Ensino Superior.

ABSTRACT

The lack of knowledge among undergraduate accounting students concerning tributary topics and the confusion that they have regarding about accounting and tributary legislation is an increasing reality in higher education teaching. Studies indicate that a motivated student tends to attach more importance to the content learned and thus have more interest in retaining the material. In this way, the purpose of this research is to identify how accounting students in the Federal District rate the importance of tributary topics in their Institutions of Higher Education (IES). The work was carried out by the field research method, making use of a non-probabilistic sampling process and a questionnaire applied in those institutes of higher education with the most tradition in teaching accounting in the Federal District. Data analyses will be made, followed by explanation of results, providing evidence of the prominence given to tributary topics by the students. The research results show that the students are interested in the topic but do not see it as the most important to their professional future.

Key words: Higher Education. Tributary Accounting. Institutions of Higher Education.

1 INTRODUÇÃO

O mundo contemporâneo globalizado exige um conhecimento do profissional da área contábil que vai além da escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios. O contabilista necessita agregar valor ao seu trabalho, adquirindo novos conhecimentos e tornando-se, assim, um profissional com diferencial para um mercado competitivo e acirrado.

Um dos diferenciais para os profissionais da área é a parte tributária, uma vez que o ônus fiscal, que diminui a capacidade de gerar riquezas nas empresas, requer do profissional, práticas de gerenciamento eficazes e constantes para preservar a continuidade do empreendimento. Buscar novas formas legais para reduzir o pagamento de tributos e estar atento às mudanças da legislação são necessidades imprescindíveis para o profissional que deseja se destacar neste ramo.

Conforme estudos realizados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (2005), no Brasil, onde a carga tributária atingiu em 2006, 35,21% do Produto Interno Bruto (PIB) nacional, verificou-se que há cerca de 60 tributos (impostos, taxas e contribuições), com mais de 300 normas editadas todos os anos e algo perto de 95 obrigações acessórias a cumprir. Questiona-se com isso a capacitação dos alunos com o conhecimento adquirido nas instituições de ensino superior para atuarem conforme as exigências do mercado.

A maioria dos estudos tributários volta-se apenas a discutir formas de planejar a redução dos custos com impostos ao contribuinte, sem questionar se o profissional que irá exercer esta função de redução da carga tributária tem condições para executá-la sem gerar ônus futuro para a empresa.

Desse modo, o objetivo da pesquisa é identificar o grau de importância que o estudante de graduação em Ciências Contábeis do Distrito Federal atribui aos assuntos tributários em suas Instituições de Ensino Superior (IES).

O tipo de delineamento utilizado para a primeira parte da pesquisa foi por meio de bibliografia especializada, ou seja, a investigação da literatura científica e da documentação para melhor compreensão do assunto estudado. A segunda parte da pesquisa é do tipo descritiva, realizada por meio de levantamento ou *survey*, com enfoque quantitativo.

A estrutura deste trabalho está dividida em quatro partes com a finalidade de atingir o objetivo proposto. Após esta introdução, a segunda parte versa sobre o ensino contábil tributário no Brasil, destacando aspectos de interesse e satisfação dos alunos em relação aos conteúdos estudados e os principais aspectos tributários e do planejamento tributário no Brasil. Em seguida, apresentou-se uma pesquisa realizada em algumas instituições de ensino superior do Distrito Federal quanto à percepção dos discentes em relação à importância do conhecimento em contabilidade tributária. Na quarta parte, foram enfocadas as considerações finais sobre os principais aspectos que permeiam o assunto estudado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O ensino contábil tributário no Brasil

Cheibub e Miranda (2004) verificaram a abrangência e importância dos estudos tributários no Brasil. Destacam que estudos desenvolvidos pelas organizações profissionais da área contábil evidenciaram existência de defasagem considerável entre o ensino e a prática profissional, na área contábil.

Em 1986, Iudícibus e Marion (1986, p. 50) já questionavam: “Será que as escolas de Contabilidade estão cumprindo sua função de adequar o ensino às exigências do campo de avanço profissional contábil?” Marion (1996, p. 9) descreve sua frustração quando, como estudante, ao terminar o curso de graduação em Ciências Contábeis, não se sentia apto para o exercício da profissão. Neste mesmo estudo, ainda foi constatado que, entre os egressos dos cursos de Ciências Contábeis: 41% não dominavam adequadamente os fundamentos de débito e de crédito; mais de 50% sentiam-se desmotivados em relação à profissão contábil; e 68% sentiam-se despreparados para exercê-la.

Fávero Sobrinho (1998, p. 45) também realizou pesquisa em diversas faculdades de Contabilidade no Distrito Federal (DF) e, entre outras coisas, constatou que 76,53% dos egressos estavam insatisfeitos com seu curso, entendendo que não lhes proporcionou formação adequada para o mercado de trabalho.

Coelho (2001, p. 11) realizou pesquisa que consistiu em verificar a adequação do curso de graduação em Ciências Contábeis às exigências do mercado de trabalho, no município do Rio de Janeiro. Foram consultados contabilistas e profissionais da educação contábil e no que se refere às disciplinas mais requeridas, foi mencionado que a principal convergência de opiniões foi quanto ao conhecimento da legislação tributária (25% dos contadores e 11% dos profissionais do ensino). Os conhecimentos de Contabilidade Geral também mereceram indicação expressiva (32% dos contadores e apenas 9% dos profissionais do ensino). No tocante aos atributos pessoais, tais como atualização constante, dinamismo, liderança e comprometimento com a empresa, também houve certa convergência (13% dos contadores e 9% dos profissionais do ensino). Coelho (2001) ainda verificou que 99% dos contabilistas e 61% dos profissionais da educação destacaram como imprescindíveis à profissão contábil o conhecimento aprofundado do Direito e da Legislação Fiscal/ Tributária.

Quanto ao fato de o currículo do curso de graduação em Ciências Contábeis atender às exigências do mercado de trabalho, os contadores e os profissionais do ensino responderam negativamente. Coelho (2001, p. 14) demonstra preocupação uma vez que os docentes que participaram deste estudo foram os coordenadores do curso de Ciências Contábeis. No que tange as principais áreas de conhecimentos exigidas, verificou-se convergência de opiniões

com relação a Direito/Legislação Fiscal/Tributária, Idiomas, Matemática, Estatística e Economia, variando apenas o grau de importância conferido, por cada um, àquelas áreas.

Em relação à grade curricular do curso de graduação em Ciências Contábeis, Cheibub e Miranda (2004) afirmam que o MEC/INEP em 2001 elaborou um quadro curricular, com base em 317 projetos pedagógicos recebidos de Instituições de Ensino Superior que possuem a graduação em Ciências Contábeis no rol de seus cursos. Foi verificado, assim, que a ênfase dada à matéria fiscal/tributária (incluindo as disciplinas contabilidade comercial, fiscal e legislações afins) só não é maior que a ênfase dada à matéria Contabilidade Geral e Gerencial.

Entretanto, o estudo de Cheibub e Miranda (2004) restringe-se a analisar a importância do ensino de contabilidade em geral na concepção pedagógica, sem se ater à importância que os alunos acreditam ter sobre a forma como lhes é ministrado o ensino da disciplina. Existem inúmeras maneiras de se descrever o que uma pessoa pode considerar como importante para si. Para fins desta pesquisa, foram mensuradas três formas de verificar a relevância que os alunos possuem com relação aos assuntos tributários. São eles: a satisfação, o interesse e o conhecimento.

2.2 Interesse e satisfação

Conforme Robbins (1999, apud SOUKI; PEREIRA, 2004), a motivação é “o processo responsável pela intensidade, direção e persistência dos esforços de uma pessoa para o alcance de uma determinada meta”. Nesse sentido, indivíduos mais motivados tendem a apresentar um maior comprometimento, fazendo um maior esforço em relação ao foco de seu interesse.

Motivação é definido por Hesketh (1981, p. 109) como “o resultado da interação entre o indivíduo e a situação e a vontade de empregar altos níveis de esforço em direção a metas, condicionada pela capacidade do esforço de satisfazer alguma necessidade do indivíduo”. Para o autor, quando alguém está motivado, o esforço é direcionado e coerente com a meta a ser atingida. É um processo de satisfação de necessidades, estado interno do indivíduo que faz certos resultados parecerem atraentes.

Satisfação é definido por Hesketh (1981, p. 93) como a atitude geral do indivíduo com relação ao foco de sua ação. É o estado de contentamento do indivíduo conforme suas ações.

Pressupõe, conforme descrito que, a palavra interesse, em seu sentido abrangente, é a forma de manifestar um motivo para fazer ou deixar de fazer qualquer coisa. Já a palavra satisfação é justificada pelo porquê de estar motivado.

2.3 Principais aspectos tributários

Desde os primeiros tempos em que o homem inventou a entidade governamental, verificou-se a necessidade de criação de um meio pelo qual o Estado arrecadasse dinheiro para a sua própria sustentação e da sua população. Foi assim, então, criada a figura dos tributos. Tributos estes que eram o meio pelo qual o Estado supria suas necessidades para gerar o “bem comum” ao povo. Deste período em diante, é que surge o grandioso embate do contribuinte contra o Estado para diminuir a carga tributária.

Oliveira (2005, p. 18) destaca que:

os tributos têm sua origem na Antigüidade e servem para regular e possibilitar a vida em sociedade, mediante a contribuição individual de cada pessoa em favor de toda a comunidade. No Brasil, além de comporem uma carga intrincada e superposta de obrigações, os tributos constituem uma tarefa complexa e onerosa e apresentam um perfil de carga pesadíssima sobre as atividades produtivas das empresas que crescem cada ano.

Pode-se então verificar o grau de importância que os tributos possuem tanto para quem o arrecada como para quem o desembolsa. Se o Estado possuísse meios para conhecer de forma não arbitrária a capacidade contributiva de cada pessoa, seja ela física ou jurídica, não haveria a necessidade de estudar este assunto. Porém, como o Governo não possui meios para reduzir a desigualdade tributária, cabe a todos os interessados estudar as maneiras de diminuir a carga tributária.

Existem diversas concepções do que é planejamento tributário, sendo que alguns autores como Doria (1977) e Huck (1997, apud AMARAL 2005, p. 6) afirmam que é qualquer ato (legal ou ilegal) que resulte em diminuição da carga tributária, porém, considerável parte dos autores concordam que planejamento tributário é uma forma de antecipar-se à ocorrência de determinado fato gerador do tributo e trabalhar para que ele ocorra, da forma menos onerosa possível.

Oliveira (2005, p. 167) explicita que o planejamento tributário:

corresponde ao conjunto de atuações e procedimentos operacionais de uma empresa (especialmente os contábeis) que levaria a uma redução legal do ônus tributário empresarial, recolhendo exatamente o montante devido que foi gerado em suas operações, fazendo com que venha a obter um patamar superior de rentabilidade e competitividade.

Enquanto que Oliveira et al. (2003, p. 36) e Fabretti (2003, p.32) mencionam que:

Entende-se por planejamento tributário uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte.

Oliveira (2003) e Fabretti (2003) seguem a linha de raciocínio de Latorraca (1993, p. 58), o qual cita que:

Costuma-se, então denominar de Planejamento Tributário a atividade empresarial que, desenvolve-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. O objetivo do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal.

Borges (2004, p. 34) adverte que:

para ocorrer o Planejamento Tributário na planificação global da empresa, não basta tomar contato apenas com idéias criativas, é preciso observar algumas regras básicas já aplicadas pelas organizações empresariais à frente do processo de elaboração de planos voltados à legítima economia de impostos.

Dessa forma, planejamento tributário pode ser definido como qualquer ato para redução da carga tributária, não importando a intenção do agente nem quando o fato gerador ocorreu. Neste sentido, foram criadas as figuras da elisão, evasão e elusão tributária, tendo esta última, na doutrina brasileira recebido pouco destaque.

De acordo com Oliveira (2005), o conceito de evasão corresponde ao agente (contribuinte) que, por meios ilícitos, visa a acabar, diminuir ou retardar o recolhimento de um tributo já devido pela ocorrência do fato gerador. Enquanto na elisão, o contribuinte

licitamente visa a evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do fato gerador antes que este fato ocorra, evitando assim a origem da obrigação tributária.

Esse conceito formou-se pela influência das obras de Dória (1977) que se refere à “contradição que ocorre na adoção do termo nuclear como evasão ou fraude e na adição de qualificativos contraditórios (legal e ilegal), se aplicados simultaneamente à mesma unidade conceitual”. É impossível uma categoria jurídica ser e não ser legal. Ainda nas palavras de Dória (1977) “um ato lícito não se nivela a uma infração, causando a confusão taxonômica, que insinua tal nivelamento, embaraços à própria diferenciação jurídica das espécies em exame (ou seja, entre fraude fraudulenta e fraude não fraudulenta!)”. Dória (1977) cita que:

a palavra evasão já vem impregnada em seu significado de conotações de prática de algo ilícito. Utilizar o termo evasão ilícita seria cometer pleonasma e, diante do significado de ilicitude já contido no termo evasão; ao mesmo tempo em que usar a palavra evasão lícita seria incompatível, por agregar duas expressões contraditórias.

Diante de tais constatações terminológicas, a doutrina segundo Oliveira (2005, p.168) vem optando pelo termo evasão fiscal para exprimir a sonegação fiscal, mediante procedimentos ilícitos, e elisão fiscal nos casos de ações legais do contribuinte para reduzir ou evitar o pagamento de tributos.

Oliveira (2005) afirma que “um ponto significante para distinção de evasão e elisão é o critério temporal. Enquanto na evasão, os atos do contribuinte materializam-se no instante ou após a ocorrência do fato gerador, na elisão, a ação do contribuinte acontece sempre antes da ocorrência do fato gerador”. Contudo, o mesmo autor ressalta que o critério cronológico, por si só, não é suficiente para delimitação ou diferenciação entre um ato lícito de um ilícito. Não são raras as situações nas quais a fraude pode ocorrer antes da realização do fato gerador, a exemplo do atacadista que emite nota fiscal adulterada, anterior à saída da mercadoria da loja.

Diante de tais considerações, houve a necessidade de analisar outros aspectos dos fatos tributários que possibilitariam identificar, nas palavras de Oliveira (2005, p.168), a existência de uma “zona cinzenta” que permeia elementos de elisão e evasão, dando origem a um outro regime jurídico com diferentes conceitos, defendido assim por Torres (2003):

A primeira e mais instintiva reação do contribuinte perante exigências tributárias é teoricamente aquela de abster-se ao seu cumprimento, o que pode fazer: I) evitando a incidência tributária ou se sujeitando a regime mais favorável sem contrastar frontalmente o ordenamento, mediante legítima economia de tributos (elisão); II) descumprindo a legislação diretamente (evasão); ou III) utilizando-se de negócios atípicos ou indiretos, com ou sem simulação, para afastar-se do campo de incidência ou de coincidir com hipóteses de incidência menos onerosas (elusão).(grifo original).

Oliveira (2005, p.169) destaca que “na elusão, o contribuinte assume o risco pelo resultado, visando a uma tributação menos onerosa, conforme o uso de meios atípicos – seja para evitar a ocorrência do fato gerador, seja para pô-lo em subsunção com uma norma menos dispendiosa”.

A elusão fiscal se caracteriza, principalmente, pelo abuso de forma e a utilização do negócio indireto. Não existe simulação dos fatos, e sim, a dissimulação (ocultar um fato verídico por um fictício). A elusão tributária, na concepção do fisco, nada mais é do que mais uma forma de burlar a lei, porém a doutrina tributária discorda deste argumento.

No momento, não há regulamentação acerca de planejamento tributário por parte do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão normatizador que cria normas e regulariza os atos dos contabilistas. Cabe a este a função de combater o mau uso da prática pelos

contadores. Todavia, o Conselho Federal de Contabilidade não editou e não tem em estudo editar norma sobre o assunto, bem como não exerce controle ou fiscalização a respeito dele. O campo do CFC no assunto limita-se à Norma Brasileira de Contabilidade – Profissional 1.2 (Norma de Independência de Auditoria). Aos demais contabilistas, não existe nenhuma regulamentação, podendo atuar da forma que lhe for mais convincente. Cabe ressaltar que, apesar de não possuir norma por parte do CFC, a má prática de ação pode causar até a prisão por crime ao sistema financeiro nacional.

3 ESTUDO EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR DO DISTRITO FEDERAL

A pesquisa é do tipo descritiva, realizada por meio de levantamento ou *survey*, com enfoque quantitativo. Assim, foi aplicado um questionário aos docentes de graduação em Ciências Contábeis de cinco instituições de ensino superior (IES) do Distrito Federal. A amostra da pesquisa foi estabelecida, de acordo com Campos (2000, apud FARIA, 2004), não probabilística acidental, que todos os participantes da população não possuem a mesma probabilidade estatística de participarem da amostra e foram determinados involuntariamente.

Para isto, o critério para a quantificação da amostra foi o cronológico. Estabeleceu-se assim que seria aplicado o questionário somente às instituições que ministrassem o curso de graduação em Ciências Contábeis há mais de nove anos, pois é um período suficiente para concluir o curso de Ciências Contábeis por duas vezes. Desse modo, para a pesquisa, sete instituições de ensino superior se enquadraram no perfil desejado e apenas cinco se dispuseram a responder aos questionários, sendo uma pública federal e quatro, particulares.

Para a coleta de dados, foi solicitado ao coordenador do curso de graduação em Ciências Contábeis da IES pública federal, o envio do questionário por e-mail aos alunos do curso da referida instituição. E, quanto às demais IES, os coordenadores autorizaram a aplicação dos questionários em sala de aula aos discentes presentes.

O questionário aplicado aos discentes é composto por questões objetivas e separadas em três partes, contendo 18 perguntas de múltipla escolha. O objetivo da primeira parte é identificar o grau de satisfação do aluno em relação ao conteúdo vinculado à tributação. Em seguida, é objeto de estudo perceber o grau de interesse do aluno com relação à matéria ministrada na IES. Finalmente, a última parte do questionário objetiva apresentar o grau mínimo de conhecimento adquirido na matéria.

Foram também realizadas algumas conexões de respostas para um aprofundamento melhor do conteúdo pesquisado. Esta mensuração foi dada da seguinte forma: a) se o aluno tem interesse pela matéria, a sua satisfação com o conteúdo recebido na faculdade foi correspondida?; b) se o aluno se interessa pelo assunto e se sente satisfeito com o conhecimento adquirido ele consegue responder de forma correta às questões que envolvem conhecimento? e; c) quais as expectativas futuras dos alunos que têm interesse no assunto?

Os questionários foram entregues aos alunos pessoalmente ou via *e-mail* durante o mês de fevereiro de 2006. Cada questionário foi aplicado e respondido individualmente. A cada questionário foi anexado um formulário de instruções, incluindo informações sobre os objetivos do trabalho e não houve identificação dos alunos. Para cada instituição analisada, o período do curso em que o aluno foi avaliado difere, de acordo com a oferta da disciplina.

Desse modo, na instituição particular A, a matéria contabilidade fiscal é ministrada no sétimo semestre do curso, logo o questionário foi aplicado aos alunos do último semestre nas duas turmas de Laboratório. Na particular B, a matéria contabilidade fiscal, até o segundo semestre de 2005, era aplicada no quinto semestre. Com a mudança, a matéria foi extinta do currículo e seu conteúdo programático passou a ser ministrada no Laboratório de Práticas Contábil I. O questionário foi aplicado às turmas do sexto, sétimo e oitavo semestres. Enquanto na particular C, a matéria contabilidade tributária e fiscal é aplicada no quinto

semestre. O questionário foi aplicado nas turmas do sexto e do oitavo semestre. Já na particular D, o questionário foi aplicado aos alunos do oitavo semestre.

Finalmente, na instituição pública federal, ao se aplicar o questionário, constatou-se uma peculiaridade em comparação as demais instituições particulares. A universidade possui grade aberta de disciplinas (sistema pelo qual o aluno tem uma grade curricular a seguir, porém, existe a liberdade para escolher da melhor forma quando cursar as disciplinas e quantas, num determinado semestre, respeitando é claro os pré-requisitos, o limite de vagas na disciplina desejada e o limite máximo de créditos estabelecido pelo departamento). Isto causou uma dificuldade para mensurar o tamanho da amostra. A matéria contabilidade fiscal deveria ser ministrada para os alunos do sétimo (no caso do diurno) e nono semestre (noturno), porém, muitos alunos a cursam logo após ter concluído seu pré-requisito, já outros a deixam para o penúltimo semestre. Por isso, existem alunos no quinto semestre que já fizeram a matéria e alunos do décimo ainda cursando a disciplina. Deste modo, não houve a possibilidade de aplicar o questionário nas turmas. Optou-se, então, por enviar o questionário via e-mail para todos os alunos do curso e selecionar dos e-mails respondidos, os dos alunos que já fizeram a matéria.

3.1 Perfil da amostra

A população de discentes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis das cinco IES pesquisadas soma em 621 e a quantidade total de questionários respondidos totalizou 232, configurando em, aproximadamente, 37% do índice de respostas. O índice de resposta das cinco universidades foi de: 21% - Pública Federal, 57% - Particular A, 85% - Particular B, 76% - Particular C e 71% - Particular D, conforme se apresenta na Tabela 1. Verificou-se que o perfil dos graduandos das cinco instituições está na faixa etária média dos 25 aos 31 anos.

Tabela 1 - Perfil da Amostra – Pública Federal, Particulares A, B, C, D

Perfil da Amostra					
	Pública Federal	Particular A	Particular B	Particular C	Particular D
População: Quantidade total de alunos	424	49	60	25	63
Amostra: Quantidade de questionários respondidos	89	28	51	19	45
Representatividade da Amostra	21%	57%	85%	76%	71%

3.2 Análise da satisfação quanto aos conhecimentos adquiridos

Primeiramente, foi questionado aos alunos a percepção deles quanto ao conhecimento fiscal/tributário, adquirido no curso de graduação. Dos 232 alunos entrevistados, 142, o que corresponde a 62% do total, acreditam que o conhecimento adquirido na Universidade é insuficiente; 30% dos respondentes acreditam ser suficiente tal conhecimento; 3%, mais que suficiente; e 5% preferiram não opinar. Esta situação não apresenta grandes alterações quando analisado individualmente os resultados obtidos em cada instituição. Nas cinco instituições analisadas, a insatisfação dos alunos é superior a 50%.

A questão seguinte não pretendeu examinar a matéria, mas sim o conteúdo programático das disciplinas que estão vinculadas à contabilidade tributária. A maioria dos alunos, 139, ou seja, 60% dos respondentes está insatisfeita com o conteúdo programático vinculado ao fisco, conforme Gráfico 1. Entretanto, nesta questão houve uma diferença, 52% dos alunos da particular D, o que corresponde a 23 alunos do total de 45, afirmaram que o conteúdo programático é suficiente. No total, a insatisfação permaneceu quase a mesma, em relação aos alunos da particular C, em que, 84% dos universitários que participaram da pesquisa se sentem insatisfeitos com o conteúdo programático. A insatisfação desses alunos

pode ser atribuída a escassez de matérias vinculadas à tributação, assim como a falta de uma matéria fiscal específica.

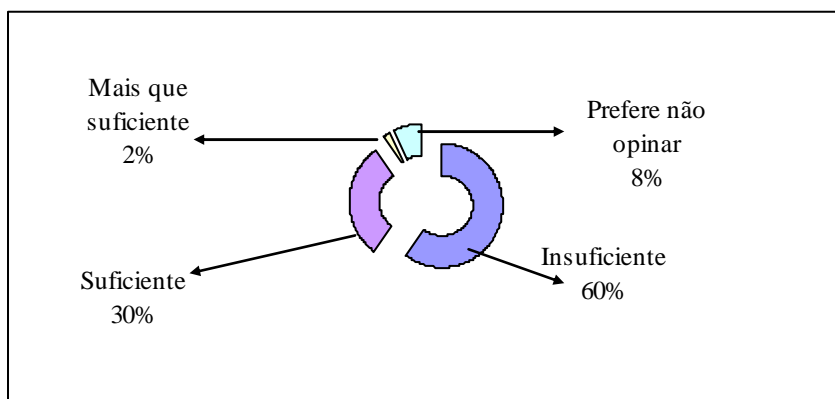


Gráfico 1 – Nível de satisfação com o conteúdo programático

A outra questão é a que revela o maior grau de insatisfação dos pesquisados. Nesta questão, foi questionado se os conhecimentos adquiridos nas IES seriam suficientes para que o aluno se sentisse capacitado para atuar no mercado de trabalho. O resultado identificou que 174 alunos, correspondendo a 74% dos entrevistados, acreditam que o conhecimento adquirido na IES é insuficiente, conforme Gráfico 2. Para esta pergunta, especificamente na IES pública federal, ocorreu a maior insatisfação dos alunos, ou seja, 81% dos universitários que responderam ao questionário afirmaram estar insatisfeitos.

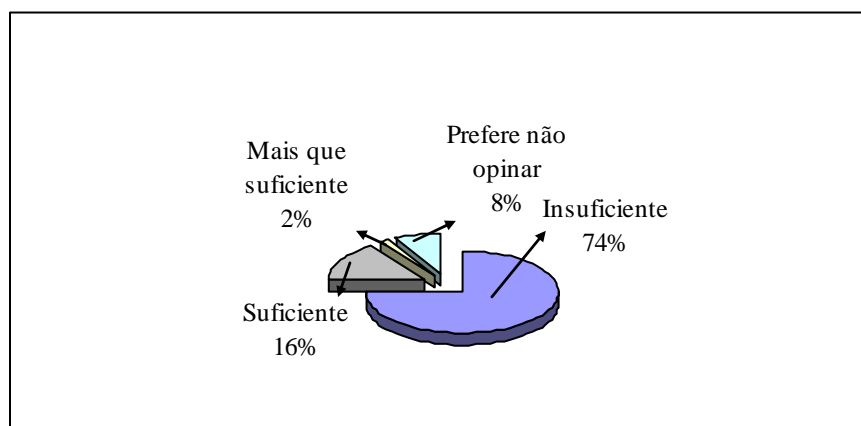


Gráfico 2 – Nível da satisfação em relação ao mercado de trabalho fiscal/tributário

Em relação ao nível de satisfação dos alunos, de acordo com a primeira parte da pesquisa, verificou-se que 77 universitários (33% da amostra total), encontram-se totalmente insatisfeitos com conhecimento adquirido nas IES da amostra. Estes alunos responderam seguidamente o item, insuficiente, nas questões que mensuravam o nível de satisfação.

3.3 Análise do interesse pelo assunto tributário

As questões pertinentes a essa parte do questionário objetivam identificar de forma abrangente o interesse dos alunos como fatores motivacionais e desmotivacionais, expectativas e interesse direto pelo assunto fiscal/tributário.

Para um contabilista se destacar no mercado tributário, não basta conhecer a norma, faz-se necessário também conhecer as atualizações da lei diariamente. É um processo de renovação contínua, sendo o esforço do contador tributarista em buscar a resposta para suas

dúvidas simplesmente na doutrina não suficiente. Existem aspectos em que a lei difere da doutrina, como no caso da elisão, e é função do contabilista saber lidar com este fato.

Dos resultados encontrados, 54% dos discentes, ou seja, 123 pessoas informaram que nunca lêem ou que lêem pouco, (somente quando não há outra opção) acerca da legislação. Enquanto 40% acreditam que lêem o suficiente e 6% afirmaram sempre ter o costume de ler as leis. Ao se analisar as informações específicas a cada instituição da amostra, a proporção não se altera, ou seja, mais da metade não lê ou lê muito pouco a legislação.

Outra pergunta enfoca o interesse dos estudantes em relação ao conhecimento fiscal/tributário adquirido na faculdade para seu futuro como contabilista. Dos respondentes, 173 alunos, o que equivale a 75% dos pesquisados, têm interesse ou muito interesse no assunto, conforme Gráfico 3. No contexto específico de cada IES, o interesse apresentado não se altera de forma relevante. Esta questão pode ser considerada importante para o estudo, porém, associada às outras questões que envolvem o interesse dos alunos, mostrou-se imprescindível para a análise dos resultados.

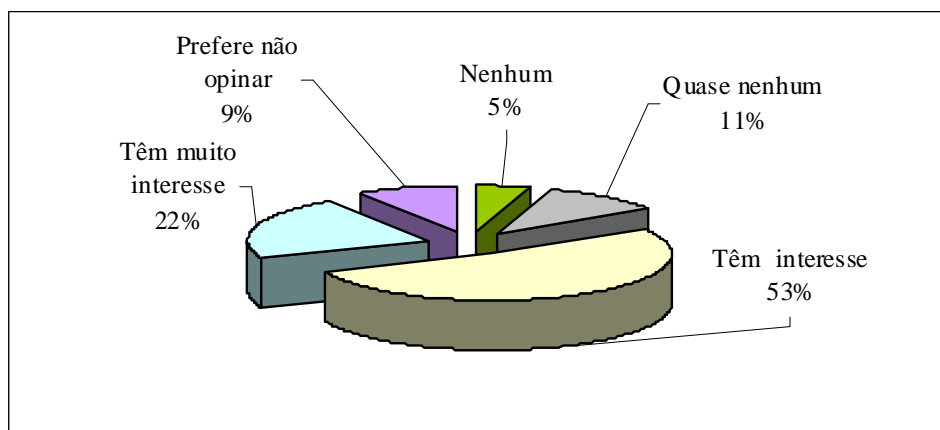


Gráfico 3 – Nível de interesse dos alunos em relação aos assuntos fiscais/tributários

De acordo com o Gráfico 4, foi questionado aos alunos o que lhes faziam sentirem motivados com os assuntos tributários. Com 39% do total, as minúcias da lei foi o item em que a maioria dos alunos respondeu como fator principal para motivação do estudo. Dos respondentes, 24% descreveram a própria capacidade de diversificar os conhecimentos contábeis. E 18% acreditaram que associar a teoria à prática é o principal motivo. Na análise individual para cada instituição, não houve muita alteração, permanecendo o item minúcias da lei como principal agente motivador. Altera-se apenas o segundo motivo principal ora associação a teoria à prática, ora capacidade própria de diversificar os conhecimentos contábeis.

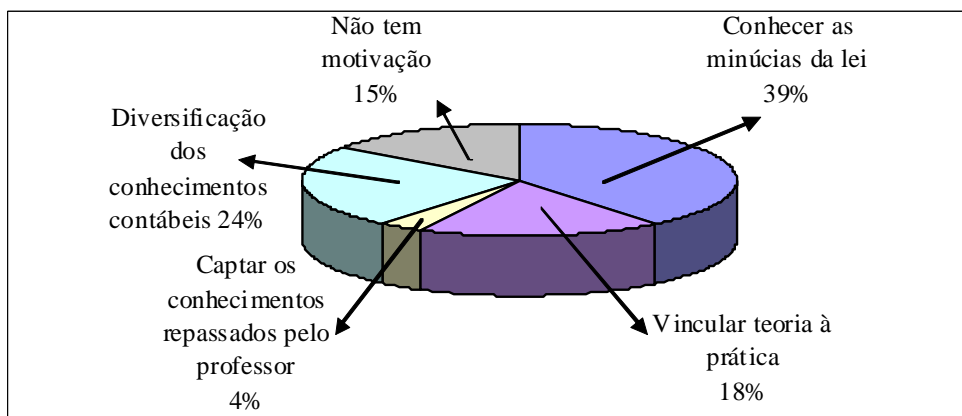


Gráfico 4 – Itens de motivação dos alunos em relação aos assuntos fiscais/tributários

A questão seguinte, ao contrário da anterior, questionava o principal fator para que os alunos não se sentissem motivados com o assunto. O resultado encontrado demonstra que 43% dos alunos não têm motivos para se sentirem desmotivados com a matéria. Enquanto 28% acreditam que o motivo de sua decepção com as questões tributárias é causado pela IES, pois esta não lhe prepara para o mercado de trabalho. E 13% dos respondentes acham que existem outras áreas na contabilidade que são mais rentáveis, conforme Gráfico 5.

Ao se verificar o estudo em cada IES, foi observado que, com exceção da IES Particular C, a tendência é a mesma, os alunos não se sentem desmotivados. Na IES Particular C, o motivo desanimador principal alegado por 47% dos alunos é que a faculdade não lhes prepara para atuar no mercado de trabalho. Pode-se supor que isto se deve a falta de matéria específica na área.

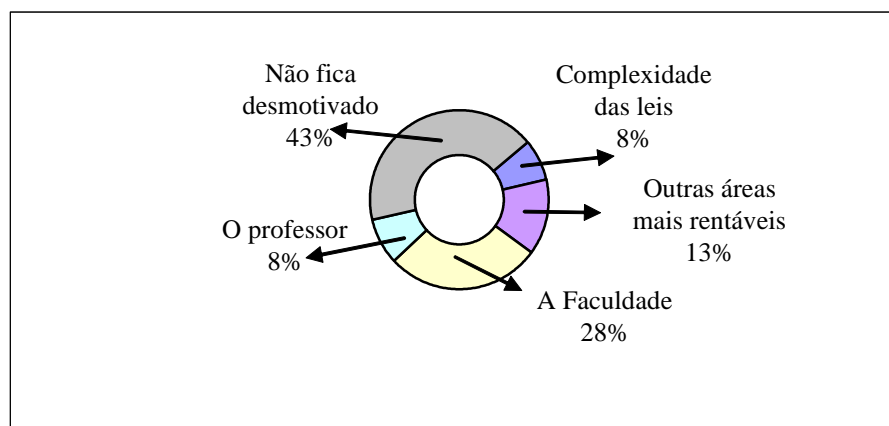


Gráfico 5 – Fatores para falta de motivação

A outra questão perguntava ao graduando se ele já havia trabalhado na área de planejamento tributário, fora do ambiente acadêmico. Dos respondentes, 76% dos alunos afirmaram nunca terem trabalhado com planejamento tributário. E 10% destacaram que trabalharam por pouco tempo e outros 10% trabalham na área. Verificou-se ainda que 4% dos alunos trabalharam por muito tempo. Verifica-se aqui, em analogia às questões anteriores, que o interesse dos alunos por adquirir este conhecimento é fruto do que se fala sobre o tema e não de sua prática. Apenas 10% dos pesquisados trabalham na área.

Questionou-se, em seguida, o que o aluno faria no futuro com o conhecimento tributário adquirido. Existe uma indecisão para a maioria dos alunos, sendo que 41% dos universitários não sabem o que fazer no futuro com os conhecimentos adquiridos. E 36% usariam a contabilidade tributária somente com enfoque em concursos e apenas 19% irão se especializar na área, conforme Gráfico 6. Somente na IES pública federal é que a maioria tem enfoque em concursos, 41% dos 89 alunos.

Nas questões que envolvem o interesse dos alunos, verificou-se a necessidade de um maior aprofundamento. Para delimitação do estudo, não foi avaliado o resultado em cada instituição, somente o total foi analisado. A pesquisa neste ponto se voltou aos alunos que responderam à questão relativa a possuírem interesse ou muito interesse no assunto tributário. Conforme Gráfico 3, estes alunos representam 75% do total da amostra.

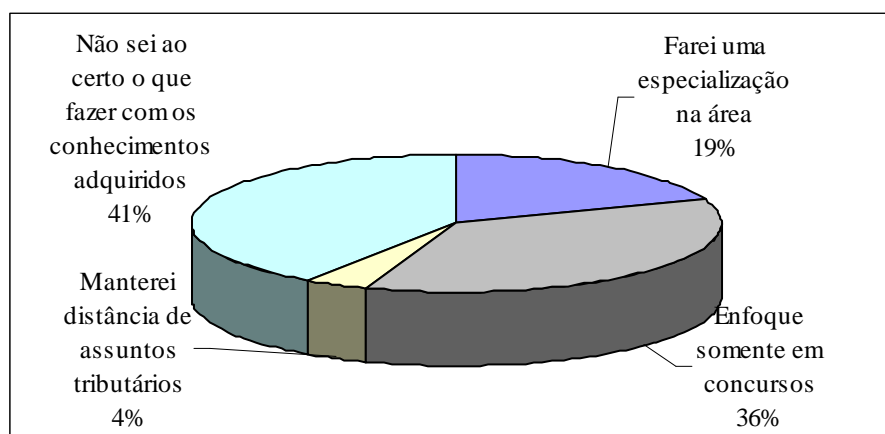


Gráfico 6 – Uso tributário no futuro

Em relação à análise comparativa, o primeiro item estudado foi a relação entre os alunos que dizem ter interesse no assunto, ou muito interesse, com o seu hábito de leitura das leis. O resultado da pesquisa demonstrou que apesar da maioria dos 173 alunos responderem que tem interesse no assunto, somente 49% destes têm o costume de ler as leis. Houve então a necessidade de restringir a pesquisa novamente. Sendo assim, a análise foi reduzida aos alunos que disseram que possuem muito interesse na área tributária. Neste ponto, o número de pessoas que afirmaram ler o suficiente às leis ou que lê sempre aumentou consideravelmente, passando para 67% dos alunos desta parcela da amostra. Os outros 33% responderam ler pouco em relação ao assunto.

O segundo item da análise comparativa evidencia os motivos que fazem com que os alunos tenham interesse no assunto tributário. Não houve muitas diferenças dos resultados encontrados na questão dos itens que motivam ao aluno em assuntos fiscais/tributários. Os itens minúcias da lei, associação da teoria à prática e capacidade própria de diversificar os conhecimentos contábeis aumentaram para 44%, 22% e 28%, respectivamente. O item não tem motivação foi o que sofreu a maior redução percentual, de 15% reduziu para 4%. Vale destacar que estes 4% dizem ter interesse no assunto, porém não encontram motivação.

Também foi verificado o pensamento dos alunos interessados em assuntos tributários em relação à utilidade desses conhecimentos para seu futuro. Destaca-se que, 43% dos respondentes continuam em dúvida em relação ao seu futuro, porém existe um aumento no percentual dos alunos que tem interesse em fazer uma especialização na área de 19% para 24% dos alunos da amostra. Enquanto 33% dos alunos têm o foco somente em concursos.

Uma vez estudado o perfil do estudante que tem interesse ou muito interesse no assunto, pode-se defini-lo como uma pessoa que tem o hábito de ler as leis o suficiente, com a consciência de que poderia ler um pouco mais. Sente-se motivado a descobrir as minúcias da lei e não tem motivos para se sentir desanimado com o assunto, porém não sabe ao certo no futuro como irá utilizar a contabilidade tributária em sua vida.

Cabe neste momento questionar se este aluno possui conhecimento do assunto, uma vez que este se diz muito interessado, apesar de insatisfeito com o conteúdo recebido.

3.4 Análise do grau de fixação dos conhecimentos tributários

Ao se analisar o grau de satisfação e o interesse dos universitários pesquisados, o estudo então procurou saber a capacidade de fixação do conteúdo repassado a estes. As questões envolvem conhecimentos mínimos em que os alunos devem ter, caso este realmente tenha interesse em atuar na área tributária. Neste momento, o aluno foi convidado a participar de uma simulação de uma prova para analista tributário. A primeira pergunta se referia ao que

o aluno considerava como planejamento tributário. Destaca-se que alguns alunos preferiram não responder a estas perguntas. Por este motivo, o total de alunos que constam no final das tabelas será diferente do total de alunos participantes da amostra.

Tabela 2 – Conhecimento sobre conceito de planejamento tributário

Em minha opinião, planejamento tributário é:		Particular A	Particular B	Particular C	Particular D	Pública Federal	TOTAL
a) diminuir impostos, não importa os métodos que sejam utilizados.	Quant.	-	-	-	2	3	5
	%	0%	0%	0%	5%	4%	2,3%
b) omitir informações irrelevantes para retardar a ocorrência da carga tributária	Quant.	-	-	1	-	-	1
	%	0%	0%	5%	0%	0%	0,4%
c) 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.	Quant.	21	44	16	32	77	190
	%	78%	86%	84%	84%	91%	86,4%
d) Não sei	Quant.	6	7	2	4	5	24
	%	22%	14%	11%	11%	6%	10,9%
TOTAL	Quant.	27	51	19	38	85	220

De acordo com a Tabela 2, nota-se que 86,4% dos discentes conseguem definir o que é planejamento tributário. E, ao se analisar o percentual encontrado em cada instituição, percebe-se que a IES pública federal pesquisada foi a que obteve o melhor desempenho, com 91% dos seus alunos respondendo de forma correta. Na IES particular A, houve o menor percentual de acertos 78%.

Em uma outra questão, o aluno deveria ter conhecimento em qual empresa haveria a incidência do fato gerador do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e os resultados são demonstrados na Tabela 3.

Tabela 3 – Fato gerador do ICMS

Haverá a incidência do fato gerador do ICMS quando:		Particular A	Particular B	Particular C	Particular D	Pública Federal	TOTAL
a) a empresa gerar proventos de qualquer natureza	Quant.	9	16	3	10	3	41
	%	35%	36%	16%	23%	3%	19%
b) a empresa prestar serviços contábeis e advocatícios	Quant.	-	1	1	5	7	14
	%	0%	2%	5%	12%	8%	6%
c) a empresa sonegar informações ao fisco	Quant.	-	1	1	1	-	3
	%	0%	2%	5%	2%	0%	1%
d) houver a circulação de mercadoria da matriz para a filial	Quant.	17	27	14	27	77	162
	%	65%	60%	74%	63%	89%	74%
TOTAL	Quant.	26	45	19	43	87	220

O número de alunos que acertaram essa outra questão continua alto, porém, com um percentual um pouco menor que o da anterior. Dos respondentes, 74% dos alunos souberam responder corretamente a pergunta, conforme Tabela 3. Destaca-se que os alunos da IES pública federal tiveram um melhor desempenho, com 89 % respondendo de forma correta a

questão. Os alunos da IES particular B foram os que tiveram o menor desempenho, com 60% de acerto, de acordo com a Tabela 3.

Outro questionamento se refere à competência dos tributos do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Esta foi a questão que obteve o maior índice de acerto, 89% dos entrevistados marcaram a resposta correta, conforme Tabela 4. Os alunos da IES pública federal obtiveram o melhor desempenho com 97% de acerto, enquanto 79% dos alunos da IES particular A obtiveram sucesso nesta questão.

Tabela 4 – Competência tributária do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados

O Imposto de Renda (IR) e o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) são exemplos de tributos:		Particular A	Particular B	Particular C	Particular D	Pública Federal	TOTAL
a) Estaduais	Quant.	5	3	1	5	2	16
	%	18%	6%	5%	12%	2%	7%
b) Internacionais	Quant.	-	1	-	1	-	2
	%	0%	2%	0%	2%	0%	1%
c) Federais	Quant.	22	43	18	35	85	203
	%	79%	84%	95%	81%	97%	89%
d) Municipais	Quant.	-	3	-	1	1	5
	%	0%	6%	0%	2%	1%	2%
e) Não sei	Quant.	1	1	-	1	-	3
	Quant.	4%	2%	0%	2%	0%	1%
TOTAL	%	28	51	19	43	88	229

A partir dessa outra questão, exigia-se um pouco de atenção além de conhecimento do aluno. Não bastava o aluno saber que o fato gerador do ISS é a prestação de serviços de qualquer natureza, o aluno deveria saber também que dentre as exceções à regra, a prestação de serviços de telecomunicação é o fato gerador do ICMS. Por este motivo, muitos alunos acreditaram que em uma empresa de prestação de serviços de telecomunicações incidiria a ocorrência do ISS (26% dos respondentes) e outros preferiram não opinar (18% dos respondentes). Somente 37% dos integrantes da amostra responderam de forma correta, demonstrado na Tabela 5.

Tabela 5 – Cobrança de ISS

O ISS será cobrado na empresa que:		Particular A	Particular B	Particular C	Particular D	Pública Federal	TOTAL
a) preste apenas serviços de telecomunicações	Quant.	6	13	5	11	20	55
	%	23%	31%	26%	29%	23%	26%
b) comercialize apenas bichos de estimação	Quant.	-	-	-	-	-	-
	%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
c) preste apenas serviços médicos	Quant.	11	7	3	9	49	79
	%	42%	17%	16%	24%	57%	37%
d) trabalhe somente na transformação de produtos industrializados	Quant.	5	9	8	11	5	38
	%	19%	21%	42%	29%	6%	18%
e) Não sei	Quant.	4	13	3	7	12	39
	Quant.	15%	31%	16%	18%	14%	18%
TOTAL	%	26	42	19	38	86	211

Nesta outra questão, informou-se que no início do ano de 2006, o governo autorizou empresas com faturamento anual de até R\$ 2.400.000,00 a optarem pelo SIMPLES – opção simplificada para pagamento do Imposto de Renda. Anteriormente este teto era de R\$1.200.000,00. Com base nisto, os resultados evidenciaram que 57,2% dos alunos conseguiram responder de forma correta e 25,8%, na dúvida, preferiram não opinar, conforme Tabela 6. Nesta questão, os que se saíram melhor foram os alunos da IES particular A, com 68% de acerto. Os alunos da IES particular D obtiveram o menor percentual, com somente 53% de alunos respondendo de forma correta à questão.

Tabela 6 – Opções de tributação do Imposto de Renda

A empresa com faturamento anual abaixo de R\$48.000.000,00 e superior à R\$ 2.400.000,00, desde que não impedida por lei, poderá optar pelas seguintes modalidades:		Particular A	Particular B	Particular C	Particular D	Pública Federal	TOTAL
a) lucro real e lucro presumido	Quant.	17	27	10	23	51	128
	%	68%	54%	56%	53%	58%	57,2%
b) simples e lucro comercial	Quant.	-	-	1	4	6	11
	%	0%	0%	6%	9%	7%	4,9%
c) lucro presumido e lucro operacional	Quant.	1	6	-	2	3	12
	%	4%	12%	0%	5%	3%	5,4%
d) lucro arbitrado e simples	Quant.	2	5	2	2	4	15
	%	8%	10%	11%	5%	5%	6,7%
e) Não sei	Quant.	5	12	5	12	24	58
	%	20%	24%	28%	28%	27%	25,8%
TOTAL	Quant.	25	50	18	43	88	224

As três últimas perguntas envolviam os alunos com questões voltadas ao planejamento tributário. O estudante deveria ser capaz de saber o que é elisão, evasão e elusão fiscais. Desse modo, uma questão questionava o que o aluno entendia como elisão, sendo que 52% dos alunos conseguiram responder de forma correta e 33% afirmavam não saber tal conceito, como demonstrado na Tabela 7. Presume-se que os alunos não estão totalmente familiarizados com o assunto. Algo que poderia ser muito utilizado pelos alunos que se dizem interessados, uma vez que a elisão é considerada uma prática de direito do contribuinte.

Tabela 7 – Elisão

Um sinônimo para elisão fiscal é:		Particular A	Particular B	Particular C	Particular D	Pública Federal	TOTAL
a) sonegação de impostos por meio lícito	Quant.	3	6	1	7	11	28
	%	12%	12%	5%	19%	13%	13%
b) redução da carga tributária sem burlar a lei	Quant.	6	21	8	19	59	113
	%	24%	42%	42%	51%	67%	52%
c) lucro presumido e lucro operacional	Quant.	1	1	-	-	1	3
	%	4%	2%	0%	0%	1%	1%
d) lucro arbitrado e simples	Quant.	1	2	-	-	-	3
	%	4%	4%	0%	0%	0%	1%
e) Não sei	Quant.	14	20	10	11	17	72
	Quant.	56%	40%	53%	30%	19%	33%
TOTAL	%	25	50	19	37	88	219

Na questão sobre evasão fiscal, foi verificado que os alunos possuem mais conhecimento do que não devem fazer evasão, do que eles podem fazer, elisão. Dos respondentes, 74% dos alunos acertaram a questão e 22% do total da amostra não souberam conceituar o que é evasão, como é demonstrado na Tabela 8.

Tabela 8 – Evasão

Constitui um ato de Evasão Fiscal:		Particular A	Particular B	Particular C	Particular D	Pública Federal	TOTAL
a) pagar impostos fora do prazo	Quant.	-	4	-	2	1	7
	%	0%	8%	0%	5%	1%	3%
b) Seguir a lei e pagar os impostos em dia	Quant.	1	-	-	1	1	3
	%	4%	0%	0%	2%	1%	1%
c) burlar a lei alterando o fato gerador do tributo	Quant.	19	29	13	28	76	165
	%	76%	59%	68%	65%	86%	74%
d) Não sei	Quant.	5	16	6	12	10	49
	%	20%	33%	32%	28%	11%	22%
TOTAL		Quant.	25	49	19	43	88

Na questão de elusão fiscal, identificou-se que 91% dos alunos não tinham conhecimento algum sobre o termo elusão tributária, conforme exposto na Tabela 9. Deste modo, verificou-se que este é um tema que merece um maior debate nas instituições.

Tabela 9 – Elusão

Você já ouviu falar no termo elusão tributária?		Particular A	Particular B	Particular C	Particular D	Pública Federal	TOTAL
a) sim	Quant.	-	8	2	3	7	20
	%	0%	16%	11%	7%	8%	9%
b) não	Quant.	26	43	17	41	81	208
	%	100%	84%	89%	93%	92%	91%
TOTAL		Quant.	26	51	19	44	228

Com estas questões, conclui-se pela pesquisa que o aluno necessita conhecer um pouco mais acerca dos assuntos tributários. Seus conhecimentos realmente não são suficientes para que estes atuem no mercado de trabalho. Uma vez que a maioria destes alunos se diz interessado, cabe a esta maioria procurar mais à legislação tributária e à doutrina para aprofundar seus conhecimentos no assunto. Uma vez que a maioria destes alunos se diz interessado, cabe a esta maioria procurar adquirir mais conhecimento sobre a legislação e doutrina tributária para assim melhorar seus conhecimentos sobre o assunto, haja vista sua complexidade e constante alteração. Um aprofundamento nesta área pode gerar um melhor respaldo legal para tomar decisões, ampliação da capacidade de interpretação relativa a impostos, melhor condição de se questionar sem receios a fiscalização, maior oportunidade de atuação no mercado e maior possibilidade de ingresso em cargos públicos.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Pelos resultados da pesquisa, verificou-se que no geral, os alunos acreditam que o conhecimento contábil tributário é fornecido de forma insuficiente nas IES, podendo ser enfocado com maior profundidade. O conteúdo programático e as matérias que abordam o

tema tributário não são tão eficazes para garantir-lhes uma vaga no mercado de trabalho, aumentando assim sua insatisfação com o conteúdo aplicado pela Universidade.

Apesar de insatisfeitos com o conteúdo recebido, os alunos não se sentem desmotivados com a matéria e se dizem interessados por aprendê-la, tendo como motivador principal descobrir os detalhes da lei. Porém, não se preocupam em manter-se atualizados com o conteúdo legislativo tributário. Falta-lhes também uma perspectiva de uso da matéria no seu futuro.

Ainda, como explicitado na análise de resultados, os universitários possuem um grau mínimo de conhecimentos, porém, estão precisando aprofundar-se mais na leitura do assunto, uma vez que estes se dizem interessados. As mudanças na legislação e doutrina tributária são assuntos que os alunos não possuem tanto conhecimento.

Cabe lembrar que este estudo poderia sofrer algumas alterações caso fosse focalizado somente nos alunos que possuem muito interesse no assunto, pois a importância da matéria tributária aumenta no caso destes alunos, conforme visto na análise de resultados.

Desta forma, conclui-se que os alunos pesquisados possuem bastante interesse pelo assunto. Contudo, esta área não é a mais importante para seu futuro como contabilista, uma vez que não existe o hábito de leitura da legislação pertinente, observado pelas quantidades de erros apresentados nas questões de conhecimento.

Vale ressaltar que o presente estudo teve as seguintes limitações metodológicas: a) foram levantados dados de estudantes de apenas cinco IES; b) os dados foram coletados apenas uma vez no tempo, retratando a situação momentânea; c) a satisfação, a motivação e o conhecimento foram levantados por meio de perguntas diretas no questionário; e) alguns estudantes não estavam presentes no dia da entrevista; e f) por ser uma amostra não probabilística convencional (acidental) os resultados não podem ser generalizados para a população total. Acredita-se que as limitações quanto ao método, embora existam, não invalidam os resultados da investigação.

Sugere-se como continuação a esta pesquisa, uma nova visita às IES da amostra e desta vez analisar a importância do assunto na visão dos coordenadores dos cursos e professores que aplicam a matéria, saber se estes se sentem satisfeitos com a recepção da matéria pelos alunos e quais os fatores motivacionais na aplicação da matéria, bem como analisar a questão salarial e as condições do ambiente escolar como fatores primordiais para satisfação no trabalho.

Outro ponto que pode ser pesquisado é a maneira pelas quais os contabilistas que atuam na área tributária adquiriram seus conhecimentos no assunto. A prática pode aumentar o interesse pelo assunto ou diminuir e se os conhecimentos adquiridos por estes é resultado da prática ou da teoria universitária. Seria interessante a realização de pesquisas que discutam a adequação dos cursos de Ciências Contábeis frente às necessidades do mercado de trabalho.

REFERÊNCIAS

AMARAL, G. L. *Seminário nacional de excelência na gestão tributária*. 11 ed. Curitiba: IBPT, 2005.

BORGES, H. B. *Planejamento tributário – IPI, ICMS, ISS e IR*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira. Uma Análise do ensino superior de contabilidade e do mercado de trabalho no município do Rio de Janeiro. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro*, n. 11, p. 11-19, fev./abr. 2001.

CHEIBUB, T. P.; MIRANDA, L. C. Formação do contador: uma análise de grades curriculares dos cursos de ciências contábeis. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 17, 2004, Santos. *Anais...* Santos: CFC, 2004. 1 CD-ROM.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio Dória. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2. ed. São Paulo, Bushatsky, 1977.

FABRETTI, L. C. *Contabilidade tributária*. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FARIA, A. C.; COME, E.; POLI, J.; FELIPE, Y. X. O grau de satisfação dos alunos do curso de ciências contábeis: busca e sustentação da vantagem competitiva de uma IES privada. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 4, 2004, São Paulo. *Anais ...* São Paulo: USP, 2004. 1 CD-ROM.

FAVERO SOBRINHO, Antônio. O ensino de contabilidade no Distrito Federal: uma abordagem crítico-reflexiva. *UnB Contábil*, Brasília, v. 1, n. 1, p. 45-60, 1998.

HESKETH, J. L. *Comportamento organizacional*. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1981.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. *Carga tributária brasileira – 2006 - revisada*. IBPT, 2007. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br>>. Acesso em: 31 jul. 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARION, José Carlos. As Faculdade de Ciências Contábeis e a formação do Contador. *Revista Brasileira de Contabilidade*, v. 16, nº 56, p. 50-56, 1986.

LATORRACA, N. *Direito tributário: Imposto de Renda das empresas*. 13 ed. São Paulo: Atlas, 1993.

MARION, José Carlos. *O ensino da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1996.

OLIVEIRA, G. P. *Contabilidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2005.

OLIVEIRA, L. M.; CHIEREGATO, R. et. al. *Manual de contabilidade tributária*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SOUKI, G. Q.; PEREIRA, C. S. Satisfação, motivação e comprometimento de estudantes de administração: um estudo com base nos atributos de uma instituição de ensino superior. In: ENANPAD, 25, 2004, Curitiba. *Anais ...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2004. 1 CD ROM.

TORRES, H. T. Elusão tributária e seu controle. *Boletim Informativo da Fundação Escola Superior de Direito Tributário*, Porto Alegre, n. 2, maio 2003. Disponível em: <http://www.fesdt.org.br/informativo/Ano-I-2/boletim_informativo.htm>. Acesso em: 15 de jan. 2006.