

VALIDAÇÃO DE UMA ESCALA PARA MENSURAÇÃO DA PERCEPÇÃO SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA SOB A PERSPECTIVA ACADÊMICA

RAPHAEL SANTOS DA SILVA

Universidade Federal de Santa Maria

CRISTIANE KRÜGER

Universidade Federal de Santa Maria

FERNANDA ANVERSA

Universidade Federal de Santa Maria

Resumo

A complexidade do sistema tributário brasileiro tem sido alvo de críticas há décadas. Em resposta a essa situação, foi promulgada, em dezembro de 2023, a Emenda Constitucional nº 132, que introduz profundas alterações no sistema de tributos sobre o consumo. Diante dessas mudanças estruturais, torna-se imperativo compreender como diferentes agentes sociais e econômicos percebem a nova realidade tributária. Nesse contexto, a pesquisa objetiva validar a escala para a identificação do nível de familiaridade, satisfação e percepção dos estudantes de Ciências Contábeis da UFSM sobre os impactos, desafios e expectativas decorrentes da Reforma Tributária (EC nº 132/2023). A pesquisa é de natureza quantitativa, descritiva e de levantamento, e utiliza um questionário estruturado aplicado aos discentes da graduação. A análise dos dados compreendeu análise fatorial exploratória. Como resultado, o instrumento evidenciou-se adequado para avaliar percepções acadêmicas sobre a Reforma Tributária, representando uma contribuição metodológica relevante para futuras pesquisas na área contábil.

Palavras-chave: Reforma Tributária. Estudantes de Ciências Contábeis. Escala.

1 INTRODUÇÃO

A complexidade do sistema tributário brasileiro tem sido alvo de críticas há décadas, sendo apontada como um dos principais entraves ao crescimento econômico, à justiça fiscal e à competitividade nacional (Pereira, 2023; Santos, 2025; Soeiro & Alencar, 2024). De acordo com Marques et al. (2024), apontam que a atual legislação tributária é excessivamente complexa e repleta de obrigações acessórias, o que compromete a eficiência e a segurança. Essas críticas convergem para a urgência de uma reforma tributária.

Em resposta a essa demanda histórica, foi promulgada, em dezembro de 2023, a Emenda Constitucional nº 132, resultado da consolidação das propostas das PECs 45/19, 110/19 e 46/22 (Brasil, 2024). Essa emenda introduz profundas alterações no sistema de tributos sobre o consumo, substituindo cinco tributos por dois novos: a Contribuição sobre Bens e Serviços - CBS, de competência federal, e o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, de competência estadual e municipal (Brasil, 2023). Além disso, institui o Imposto Seletivo - IS, voltado à tributação de bens prejudiciais à saúde e ao meio ambiente (Brasil, 2023).

Segundo Facchini (2023), essas alterações têm como principais objetivos a simplificação do sistema, o fim da cumulatividade tributária, a promoção da transparência e o incentivo à competitividade econômica. Além disso, Marques et al. (2024) ressaltam que a reforma tem potencial para reduzir a burocracia, aumentar a previsibilidade tributária e impulsionar o ambiente de negócios no país.

Cabe mencionar que a nova reforma tributária também tem sido alvo de preocupações. Para Soeiro e Alencar (2024), há receios quanto aos possíveis impactos negativos sobre empresas que atualmente se beneficiam de incentivos fiscais regionais. Já, Marques et al.

(2024) alertam para a necessidade de regulamentações complementares claras. Essas considerações demonstram que, embora promissora, a reforma demanda atenção contínua e diálogo entre os diversos setores envolvidos para alcançar os benefícios.

Diante dessas mudanças estruturais, torna-se imperativo compreender como diferentes agentes sociais e econômicos percebem a nova realidade tributária. Nesse contexto, Barbosa e Costa (2024) investigaram a visão dos contadores em exercício, apontando uma percepção predominantemente positiva quanto à simplificação do sistema, mas também preocupações com os impactos operacionais e a adaptação às novas exigências. De forma complementar, Araújo e Souza (2024) analisaram a percepção de estudantes de pós-graduação em planejamento tributário, constatando conhecimento básico ou intermediário sobre a reforma, aliado a dúvidas quanto à sua efetividade e aplicabilidade.

Apesar das importantes contribuições desses estudos, percebe-se uma lacuna na literatura: a escassez de pesquisas voltadas para a percepção dos estudantes de graduação em Ciências Contábeis sobre a reforma tributária. Esse público representa a futura geração de profissionais que atuará diretamente na interpretação, aplicação e operacionalização das novas normas, sendo essencial que estejam adequadamente preparados para os desafios que surgem com a EC nº 132/2023.

Para solucionar a questão de pesquisa previamente levantada, a pesquisa objetiva validar a escala para a identificação do nível de familiaridade, satisfação e percepção dos estudantes de Ciências Contábeis da UFSM sobre os impactos, desafios e expectativas decorrentes da Reforma Tributária (EC nº 132/2023).

O tema de pesquisa é relevante pela nova Reforma Tributária ser um tema atual e relevante para a atuação profissional contábil. Cabe salientar que “os contadores terão papel importante na Reforma Tributária, especialmente no período de transição, ao auxiliarem seus clientes na tomada de decisões estratégicas” (Brasil, 2024).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Sistema Tributário e Reforma Tributária

A história da tributação no Brasil está diretamente relacionada à consolidação do Estado e ao desenvolvimento econômico e social do país (Moure et al., 2022). A Constituição de 1934 representou um divisor de águas ao consolidar juridicamente o Imposto de Renda (instituído em 1922) e ao ampliar a tributação sobre o consumo, evidenciando os primeiros esforços de racionalização do sistema (Fagnani & Rossi, 2018).

No entanto, foi durante o regime militar (1964–1985) que se estruturou a base do atual sistema tributário, com a Emenda Constitucional nº 18/1965, a qual instituiu o conceito de imposto sobre valor agregado (IVA) e extinguiu tributos cumulativos como o Imposto do Selo (Santos, 2025). Essa emenda também introduziu o IPI, o ICMS e o IOF, entre outros.

Em 1966, a promulgação do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) consolidou as normas gerais de direito tributário (Brasil, 1966). Já a Constituição Federal de 1988 trouxe significativas inovações, como a criação do empréstimo compulsório (art. 148) e das contribuições sociais (art. 149), reforçando o papel da tributação como instrumento de desenvolvimento econômico e social (Pereira, 2023).

Essa nova ordem constitucional também promoveu uma descentralização fiscal relevante, conferindo maior autonomia política, legislativa e financeira a estados e municípios (Massardi & Abrantes, 2015). Adicionalmente, a Constituição estabelece a cobrança de taxas. As taxas podem decorrer do exercício do poder de polícia ou da prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, conforme previsto no CTN (Sabbag, 2017).

Diante disso, a arrecadação tributária consolidou-se como a principal fonte de receita dos entes federativos, e seu peso na economia é medido pela carga tributária, obtida a partir da razão entre a arrecadação total e o Produto Interno Bruto (PIB) nacional (Massardi & Abrantes,

2015). Também se destacam a reforma do Imposto de Renda em 1995 e a criação do Simples Nacional, em 2006, que buscou simplificar a carga tributária para micro e pequenas empresas (Guerra & Guerra, 2023).

A evolução do sistema tributário brasileiro revela um processo contínuo de ajustes, motivado por fatores econômicos, sociais e políticos. A complexidade do sistema tributário brasileiro, caracterizado por múltiplos tributos sobre o consumo e excessivas obrigações acessórias, tem gerado insegurança jurídica, aumento da burocracia e desigualdades econômicas e sociais (Marques et al., 2024). Tais fatores impulsionaram o debate em torno de uma reforma estrutural, visando a simplificação, a transparência e a eficiência arrecadatória. Assim, com a aprovação da Emenda Constitucional nº 132/2023 representa um novo ciclo reformista, representando a maior reestruturação do sistema tributário desde a Constituição Federal de 1988 (Brasil, 2023).

Dentre as principais proposições que antecederam a EC nº 132/2023, destacam-se as Propostas de Emenda Constitucional (PECs) nº 45/2019, nº 110/2019 e nº 46/2022. A PEC 45/2019 propôs a unificação de cinco tributos incidentes sobre o consumo – IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS – em dois: a CBS, de competência federal, e o IBS, compartilhado entre estados e municípios. Além disso, sugeriu a criação do Imposto Seletivo, com o objetivo de desestimular o consumo de produtos nocivos à saúde (Guerra & Guerra, 2023). Por sua vez, a PEC 46/2022, de autoria do governo federal, limitou-se à reformulação do ICMS e do ISS, prevendo a padronização das regras tributárias com a instituição de alíquotas nacionais e a vedação da edição de legislações municipais próprias.

Essa reestruturação visa extinguir tributos cumulativos e promover uma tributação baseada no modelo do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), amplamente adotado em mais de 100 países (Senado Federal, 2024). O objetivo central é eliminar o chamado efeito cascata, no qual o imposto é cobrado em cada etapa da cadeia produtiva, gerando cumulatividade e aumento de preços ao consumidor. O modelo do IVA assegura que, ao longo das etapas de produção e comercialização, o imposto efetivamente recolhido corresponda ao valor pago pelo consumidor final, sem incidências repetidas, promovendo maior justiça fiscal (Santos, 2025).

Os tributos CBS e IBS terão as mesmas regras, incidências e exceções quanto às suas alíquotas gerais. Poderão ser cobrados por alíquota padrão, alíquota zero, exemplo os alimentos da cesta básica e alíquota reduzida. (Senado Federal, 2024). Estima-se que a alíquota combinada entre CBS e IBS seja de aproximadamente 27,5%, tornando o Brasil um dos países com maior alíquota efetiva de IVA no mundo (Senado Federal, 2024). Esse dado reforça a necessidade de atenção redobrada à calibragem das alíquotas, à estrutura de exceções e aos mecanismos de compensação fiscal que serão regulamentados por leis complementares, conforme destaca o Senado Federal (2024).

O processo de transição será gradual, com início em 2026 e conclusão prevista para 2033. A implementação ocorrerá em duas fases: os dois primeiros anos para adaptação e testes, com cobrança simbólica de 1% da nova alíquota, e os oito anos seguintes com redução progressiva ($\frac{1}{8}$ ao ano) dos tributos extintos, até sua completa substituição pelo modelo do IVA dual (PEC 45/2019; Brasil, 2023). Esses testes têm por objetivo analisar o novo sistema e fazer eventuais ajustes.

Apesar dos avanços, há críticas importantes. Para Marques et al. (2024), há objeções normativas à EC n. 132/2023, sobretudo quanto à autonomia dos entes federativos e a falta de resolução de conflitos de competência e arrecadação. Quando se analisam as consequências potenciais negativas para as empresas e para a sociedade, percebe-se um equilíbrio nas opiniões, o que evidencia uma incerteza relevante quanto aos possíveis impactos adversos da proposta (Colozza & Sabino, 2024). Tais aspectos revelam a necessidade de acompanhamento contínuo e de ampla participação social e institucional na regulamentação e implementação do novo sistema.

Entre as análises recentes que abordam a Reforma Tributária, destaca-se o estudo elaborado pelo Thomson Reuters Institute (2024), que investigou a percepção e o grau de preparação de profissionais da área fiscal corporativa frente às mudanças introduzidas pela EC nº 132/2023. O estudo revela que mais da metade das organizações ainda se encontra em estágio inicial de adaptação, embora 90% dos respondentes prevejam um impacto médio ou alto em suas atividades. A pesquisa evidencia que a substituição dos tributos trará efeitos positivos, como a simplificação de obrigações acessórias e maior clareza no planejamento tributário. Contudo, também são apontados desafios significativos, como o aumento da carga tributária percebida e os custos de adaptação tecnológica e capacitação de equipes. Assim, o estudo contribui para o debate ao evidenciar que o sucesso da reforma dependerá não apenas da mudança normativa, mas também da capacidade das empresas de se prepararem técnica e estrategicamente para a nova realidade tributária nacional. O instrumento desenvolvido pelo Instituto Thomson Reuters será utilizado na presente pesquisa, através da adaptação das assertivas.

3 METODOLOGIA

O estudo se caracteriza, quanto à abordagem do problema, como quantitativo, que é apropriada para entender atitudes e responsabilidades dos pesquisados, pois utiliza aplicação de questionários (Marconi & Lakatos, 2022). No que diz respeito aos objetivos, a pesquisa se enquadra como descritiva, que segundo Prodanov e Freitas (2013), esse tipo de pesquisa busca descrever as particularidades de certa população, fenômeno ou estabelecer relação entre variáveis. Para chegar ao objetivo geral desta pesquisa, foi aplicado o procedimento de levantamento dos dados, que para Marconi e Lakatos (2022, p. 333) é caracterizado pela “coleta direta de informações junto às pessoas, com o intuito de compreender seus comportamentos”.

A população-alvo desta pesquisa é composta pelos discentes regularmente matriculados no curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM). Conforme informações disponibilizadas pela Secretaria Integrada de Graduação III, do Centro de Ciências Sociais e Humanas (CCSH), em 20 de maio de 2025, no primeiro semestre letivo de 2025, o curso contava com um total de 358 estudantes, sendo 200 no turno noturno e 158 no turno diurno, desconsiderando-se os alunos com matrícula trancada. Logo, a população desta pesquisa é composta por 358 alunos. Para a definição do tamanho mínimo da amostra, considerou-se a orientação de Cohen (1992), a partir do qual se estabeleceu um mínimo de 67 participantes para a realização de análises significativas.

Para a obtenção dos dados necessários ao desenvolvimento do estudo se utilizou um instrumento de pesquisa na forma de questionário impresso. Tal questionário era composto por dois blocos. No primeiro bloco constou questões relacionadas ao perfil do respondente, quais sejam: semestre, turno, se possui vínculo empregatício, se trabalha na área contábil, gênero e idade. O segundo bloco, na sequência, abrangeu questões relacionadas à percepção do estudante sobre a Nova Reforma Tributária e as dimensões, conforme evidenciado na Tabela 1, apresentando as dimensões e variáveis da pesquisa.

Tabela 1 - Dimensões e Variáveis Da Pesquisa

DIMENSÃO/VARIÁVEIS	Sigla
Situação	SIT
1. Em qual dos seguintes níveis você acredita se encontrar em relação à sua familiaridade com a nova Reforma Tributária?	SIT_01
() Novato(a) – Tenho conhecimento superficial sobre a reforma, mas não acompanho as atualizações.	SIT_02
() Incipiente – Estou ciente da reforma, mas ainda não busquei informações com profundidade.	SIT_03
() Preparatório(a) – Tenho acompanhado as atualizações e começo a compreender os principais impactos.	SIT_04
() Avançado(a) – Compreendo bem a reforma e como ela pode impactar a atuação contábil.	SIT_05

() Líder – Sinto-me altamente preparado(a) e apto(a) a orientar outros sobre a reforma.	SIT_06
Familiaridade	FAM
2. Tenho acompanhado com regularidade as atualizações sobre a nova Reforma Tributária.	FAM_01
3. Sinto-me preparado(a) para compreender os principais impactos da Reforma Tributária.	FAM_02
4. A minha formação acadêmica tem contribuído para minha preparação em relação às mudanças propostas pela Reforma.	FAM_03
5. Tenho interesse em me aprofundar nos impactos da Reforma Tributária na contabilidade pública e privada.	FAM_04
Impacto da Reforma Tributária	IR
6. A Reforma Tributária terá grande impacto nas práticas contábeis.	IR_01
7. A nova legislação trará mudanças significativas nas rotinas fiscais e tributárias.	IR_02
8. A transição para o novo modelo demandará um grande esforço de adaptação dos profissionais contábeis.	IR_03
9. A substituição do ISS/ICMS pelo IBS trará mudanças relevantes para a contabilidade empresarial.	IR_04
10. A substituição do PIS/COFINS pela CBS terá forte impacto nos processos de apuração tributária.	IR_05
11. A criação do Imposto Seletivo (IS) exigirá novas práticas de controle fiscal.	IR_06
12. A revisão dos incentivos fiscais do ICMS afetará diretamente o planejamento tributário das empresas.	IR_07
13. O tratamento do crédito tributário sofrerá mudanças que impactarão a escrituração e a compensação fiscal.	IR_08
14. A abolição do IPI trará implicações para o controle de produção e faturamento.	IR_09
Mudanças positivas esperadas	MP
15. A reforma resultará na simplificação das obrigações acessórias.	MP_01
16. A nova estrutura reduzirá a complexidade do sistema tributário.	MP_02
17. A reforma proporcionará maior clareza no planejamento tributário e fiscal.	MP_03
18. A eliminação da 'Guerra Fiscal' entre estados trará mais equilíbrio ao sistema.	MP_04
19. A nova legislação reduzirá a carga tributária em longo prazo.	MP_05
20. A reforma reduzirá o risco de auditorias e penalidades fiscais.	MP_06
21. A nova estrutura promoverá maior transparência para os consumidores.	MP_07
22. A eliminação dos atuais incentivos fiscais tornará o sistema mais justo.	MP_08
Mudanças Negativas Esperadas	MN
23. A transição entre os dois modelos tributários aumentará significativamente a carga de trabalho.	MN_01
24. Haverá aumento nos custos de adaptação dos sistemas à nova legislação.	MN_02
25. A reforma poderá elevar a carga tributária para determinados segmentos.	MN_03
26. A sobreposição dos modelos antigo e novo durante a transição causará incerteza jurídica.	MN_04
27. O processo de adaptação exigirá treinamentos complexos para profissionais e estudantes.	MN_05
28. O fim de incentivos fiscais do ICMS trará desvantagens para empresas de algumas regiões.	MN_06
29. O risco de não conformidade aumentará durante a fase de adaptação.	MN_07
30. Haverá incerteza no planejamento tributário e fiscal durante a transição.	MN_08
31. A adaptação tecnológica será um desafio para empresas e profissionais.	MN_09
32. Os custos com consultorias externas aumentarão para garantir conformidade.	MN_10
33. A eliminação da 'Guerra Fiscal' poderá prejudicar a competitividade regional.	MN_11
Satisfação com o Planejamento de Transição Acadêmica	SAT
34. O curso de Ciências Contábeis tem oferecido discussões atualizadas sobre a Reforma Tributária.	SAT_01
35. Estou satisfeito(a) com o preparo do curso para abordar as mudanças trazidas pela reforma.	SAT_02
36. Os professores estão promovendo atividades que me ajudam a compreender as novas regras.	SAT_03
37. A matriz curricular contempla temas diretamente relacionados à reforma tributária em andamento.	SAT_04
38. Sinto-me apoiado(a) pela instituição para me preparar para os desafios que a reforma impõe.	SAT_05
Avaliação do Novo Modelo Tributário	AV
39. A reforma tributária representa uma modernização necessária do sistema atual.	AV_01
40. As mudanças propostas afetarão diretamente o mercado de trabalho contábil.	AV_02

41. O novo modelo exigirá atualização constante dos profissionais da contabilidade.	AV_03
42. A reforma trará maior exigência técnica para atuação contábil no setor público e privado.	AV_04
43. O novo sistema tributário representa uma oportunidade de inovação nos processos contábeis.	AV_05
Expectativas de Cronograma para Adaptação dos Sistemas	CRO
44. A adaptação dos sistemas de gestão tributária será concluída em um prazo razoável.	CRO_01
45. O cronograma de implementação da reforma está adequado à realidade das organizações.	CRO_02
46. O período de transição entre os modelos é suficiente para capacitação e ajustes operacionais.	CRO_03
Expectativas sobre os Sistemas de Gestão Tributária	SI
47. Os sistemas de gestão tributária oferecerão maior automação e precisão nos cálculos.	SI_01
48. Espera-se que esses sistemas passem por atualizações contínuas com base na nova legislação.	SI_02
49. Os sistemas ajudarão a reduzir os riscos de auditorias e multas.	SI_03
50. Haverá integração mais eficiente entre setores da empresa por meio dos sistemas fiscais.	SI_04
51. Os sistemas trarão agilidade na emissão de documentos como SPED e NF-e.	SI_05
Expectativas de Investimento	INV
52. Acredito que será necessário investir em treinamento de talentos para compreender e aplicar as novas regras tributárias.	INV_01
53. Acredito que será necessário atualizar os processos internos da área contábil para adequação à Reforma Tributária.	INV_02
54. Acredito que haverá necessidade de investimento em soluções de gestão tributária, como softwares especializados.	INV_03
55. Vejo como necessário o apoio de consultorias externas para orientar a adaptação à nova legislação.	INV_04
56. Haverá necessidade de reforçar os mecanismos de auditoria e conformidade para assegurar o cumprimento das novas normas tributárias.	INV_05
57. Será necessário investir em ERP (sistemas integrados de planejamento de recursos empresariais) para garantir a integração entre áreas contábil, fiscal e financeira.	INV_06

Fonte: adaptado de Thomson Reuters Institute (2024).

Cabe destacar que essas dimensões e variáveis foram adaptadas de um estudo realizado pela Thomson Reuters Institute (2024). Para avaliar a percepção dos discentes quanto à nova reforma tributária aplicaram-se as assertivas estabelecidas na Tabela 1, igualmente mensuradas mediante pontuação da escala Likert, que varia de 1 a 5, sendo 1 discordo totalmente desacordo e 5 concordo totalmente.

A coleta ocorreu presencialmente, com aplicação do questionário estruturado em salas de aula, na segunda quinzena de junho de 2025. Diante disso, obteve-se o total de 179 respostas, dessas apenas duas foram descartadas, pois um dos respondentes assinalou 92,86% das respostas na mesma alternativa e outro por ter deixado 50% das questões sem resposta. Portanto, 177 respostas foram validadas para análise dos dados. Com o intuito de validar a escala para a identificação da percepção dos estudantes de Ciências Contábeis da UFSM sobre a nova Reforma Tributária foi utilizada a Análise Fatorial Exploratória (Lopes, 2018).

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Caracterização do Perfil dos Respondentes

A amostra própria para análise conta com 177 alunos, devidamente matriculados no Curso de Ciências Contábeis da UFSM, estes estavam divididos do primeiro ao décimo semestre. No primeiro semestre foi obtida maior adesão à pesquisa, com um total de 26 respostas (14,69%), e que, o segundo e o sétimo semestre demonstraram a mesma quantidade de participantes (20), correspondendo a 11,30% dos respondentes, cada.

Quanto ao vínculo empregatício, cabe ressaltar que a maioria, aproximadamente 69% (117 dos respondentes), declararam estar empregados, 27,68% (49 estudantes) afirmaram não estar empregados e 3,95% (6) não responderam. A integração entre teoria e prática contábil é essencial para a formação do futuro profissional, uma vez que o aprendizado acadêmico,

quando aliado às experiências do cotidiano, contribui de forma significativa para o desenvolvimento do estudante (Monteiro & Pereira, 2024).

Além disso, no que tange à área de atuação profissional dos participantes, 49,17% (59 alunos) atuam diretamente na área contábil. Segundo Brandão et al. (2017), trabalhar e estudar faz com que o estudante possa, durante sua formação acadêmica, se aproximar da sua futura área de atuação profissional, com a aplicação da prática

Por fim, no que diz respeito à análise da familiaridade dos respondentes com a nova Reforma Tributária, destacam-se os discentes que responderam se considerar em nível incipiente (83 participantes, 46,89%), essa classificação indica que embora estejam cientes das mudanças, ainda não buscaram informações com profundidade. De acordo com Thomson Reuters Institute (2024), aproximadamente 90% dos contadores ainda se classificam em nível iniciante quanto à reforma tributária, ao passo que apenas cerca de 10% se encontram em estágio avançado ou de liderança, o que reforça a necessidade imediata de capacitação profissional.

Além disso, 54 pesquisados (30,51%) se classificaram como novatos, o que reforça o cenário de baixo domínio sobre o tema, com conhecimento limitado e ausência de acompanhamento das atualizações. Observa-se que a maioria dos participantes da pesquisa encontra-se matriculado entre o 1º e o 5º semestre, o que indica que ainda possuem mais da metade da graduação a ser cursada. Esse aspecto evidencia que os estudantes estão em processo inicial de formação, o que possibilita, ao longo das disciplinas ofertadas, a ampliação e o aprofundamento de seus conhecimentos sobre o tema.

Somente 33 respondentes (18,64%) demonstraram estar em estágio preparatório, ou seja, estão começando a compreender os impactos reais da reforma. E, destaca-se que apenas 5 respondentes (2,82%) se consideram em nível avançado, com domínio do conteúdo e percepção clara das implicações para a área contábil. Ainda sobre as questões da familiaridade com a nova Reforma Tributária estava a alternativa “Líder - Sinto-me altamente preparado(a) e apto(a) a orientar outros sobre a reforma” a qual nenhum dos participantes assinalou. E, por fim, 2 participantes (1,13%) não responderam à questão.

De modo geral, a amostra pesquisada é composta por discentes do sexo feminino, com idade de 18 a 29 anos, estudantes do turno da noite, que possuem vínculo empregatício na área contábil, com familiaridade incipiente em relação à nova Reforma Tributária.

4.2 Validação da Escala para Mensuração da Perspectiva Acadêmica sobre a Reforma Tributária

Para assegurar a adequação dos dados a essa técnica, inicialmente foram aplicados os testes de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e o teste de esfericidade de Bartlett. O teste KMO avalia a adequação da amostra para a análise fatorial, variando de 0 a 1. Valores próximos de 0 indicam inadequação para a análise fatorial, enquanto valores acima de 0,5 são considerados aceitáveis, sendo recomendados valores superiores a 0,8 (Lopes, 2018). O teste de esfericidade de Bartlett, por sua vez, verifica se há correlações significativas entre as variáveis, condição essencial para a adequação da análise fatorial. Para que o modelo seja considerado adequado, o resultado do teste deve ser significativo ($p < 0,05$); caso contrário, o modelo seria considerado inadequado (Lopes, 2018).

Isto posto, a Tabela 2 apresenta os resultados para o Teste KMO e o Teste de esfericidade de Bartlett.

Tabela 2 – Teste de KMO e Bartlett

Escala	
KMO	,796
Teste de esfericidade de Bartlett	5889,207
	1540
	,000

Fonte: Autores (2025).

No presente estudo, o valor obtido para o KMO na escala de reforma tributária foi de 0,796, o que indica que a análise fatorial é apropriada (Lopes, 2018) (Tabela 2). Além disso, o Teste de esfericidade de Bartlett apresentou significância ($p < 0,05$) o que denota que a utilização de modelo fatorial é adequada.

Na sequência foram analisadas as comunalidades para as variáveis pesquisadas. De acordo com Lopes (2018), as comunalidades representam a proporção da variância para cada variável incluída na análise que é explicada pelos componentes extraídos, caso seja encontrado valor $< 0,50$ a variável deve ser excluída e a análise fatorial realizada novamente. Observa-se que apenas uma variável precisou ser excluída, pois auferiu valor abaixo de 0,5 (Tabela 3) (IR_09 - A abolição do IPI trará implicações para o controle de produção e faturamento).

Tabela 3 – Comunalidades da escala

Variável	Comunalidades	Variável	Comunalidades	Variável	Comunalidades
FAM.01	0,694	MP.07	0,657	AV.02	0,63
FAM.02	0,755	MP.08	0,698	AV.03	0,679
FAM.03	0,624	MN.01	0,648	AV.04	0,723
FAM.04	0,517	MN.02	0,757	AV.05	0,604
IR.01	0,692	MN.03	0,653	CRO.01	0,734
IR.02	0,682	MN.04	0,649	CRO.02	0,786
IR.03	0,604	MN.05	0,651	CRO.03	0,819
IR.04	0,738	MN.06	0,643	SI.01	0,526
IR.05	0,75	MN.07	0,615	SI.02	0,641
IR.06	0,554	MN.08	0,674	SI.03	0,712
IR.07	0,764	MN.09	0,657	SI.04	0,67
IR.08	0,728	MN.010	0,71	SI.05	0,625
IR.09	0,376	MN.011	0,671	INV.01	0,683
MP.01	0,78	SAT.01	0,756	INV.02	0,771
MP.02	0,725	SAT.02	0,786	INV.03	0,742
MP.03	0,752	SAT.03	0,749	INV.04	0,658
MP.04	0,735	SAT.04	0,733	INV.05	0,727
MP.05	0,668	SAT.05	0,767	INV.06	0,733
MP.06	0,638	AV.01	0,688		

Fonte: Autores (2025).

Após a exclusão, todas as variáveis apresentaram valores satisfatórios para as comunalidades ($> 0,50$) (Lopes, 2018). Posteriormente, levantou-se a variância total para a escala de reforma tributária, utilizando-se o método de extração por Componentes Principais. Esse método busca identificar uma combinação linear das variáveis de modo a maximizar a variância explicada por essa combinação. Dessa forma, ele parte da variância observada nas variáveis, que são tratadas como as causas dos componentes principais (Lopes, 2018).

Para a rotação dos fatores foi selecionado o método Varimax, que se concentra na simplificação das colunas da matriz fatorial. Esse método maximiza a soma das variâncias das cargas fatoriais, minimizando a probabilidade de uma variável apresentar altas cargas em diferentes fatores, o que facilita sua interpretação (Hair Jr. et al., 2009). A interpretação torna-se mais clara quando as correlações entre as variáveis e os fatores estão próximas de +1 ou -1, indicando, respectivamente, associações positivas ou negativas entre as variáveis e os fatores (Hair Jr. et al., 2009). Nesse aspecto, a Tabela 4 mostra a variância total com a contribuição percentual de cada fator.

Tabela 4 – Extração de fatores^a

Fator	Autovalores iniciais		
	Total	% da Variância	% Acumulado
Fator 1	10,945	19,900	19,900
Fator 2	7,248	13,179	33,078
Fator 3	3,250	5,910	38,988

Fator 4	2,595	4,719	43,707
Fator 5	2,406	4,375	48,082
Fator 6	2,058	3,742	51,824
Fator 7	1,663	3,023	54,847
Fator 8	1,523	2,768	57,616
Fator 9	1,470	2,673	60,289
Fator 10	1,420	2,582	62,871
Fator 11	1,331	2,421	65,292
Fator 12	1,147	2,086	67,378
Fator 13	1,080	1,963	69,341

^a Método de Extração: Análise de Componente Principal.

Fonte: Autores (2025).

Para determinar a quantidade de fatores, foi utilizado o critério de Kaiser, que considera aceitáveis os fatores com autovalores superiores a 1. Esse critério permite avaliar se o modelo de análise fatorial está adequadamente ajustado aos dados, por meio da verificação da consistência geral dos mesmos (Lopes, 2018). De acordo com a Tabela 4, 13 Fatores representam 69,34% de contribuição para a percepção dos estudantes sobre a Reforma Tributária.

Após a extração dos fatores iniciais com o intuito de melhorar a interpretação utilizou-se a rotação dos fatores reorganizando assim a matriz das cargas fatoriais de modo a simplificar essas relações (método Varimax). Isso contribui para a interpretação dos fatores, pois cada novo fator, após rotação, deve apresentar uma correlação forte com uma ou mais variáveis e correlação fraca com as demais variáveis (Hair Jr. et al., 2009). A Tabela 5 demonstra a matriz de coeficiente rotativa das cargas fatoriais. Ainda, configurou-se o sistema para suprimir os coeficientes pequenos (valores menores que 0,4).

Tabela 5 – Matriz de componente rotativa^{ab}

Variável	Fatores												
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
IR.05	,815												
IR.04	,787												
IR.08	,774												
IR.07	,760												
IR.03	,660												
IR.06	,621												
IR.02	,590												
AV.02	,456							,415					
INV.04		,785											
INV.03		,775											
INV.06		,737											
INV.05		,735											
INV.02		,717											
INV.01		,640											
AV.03		,471											
MN.04			,713										
MN.02			,676										
MN.03			,660										
MN.07			,654										
MN.01			,632										
MN.05			,594										
MN.08			,588										
MN.06			,563					-					
								,413					
MP.04				,814									
MP.07				,738									
MP.05				,726									
MP.08				,720									
MP.06				,693									
MP.03				,656							,445		

MP.02	,615			,498
SAT.02		,844		
SAT.05		,842		
SAT.03		,824		
SAT.01		,800		
SAT.04		,775		
FAM.03		,673		
CRO.03		,871		
CRO.01		,796		
CRO.02		,752		
SI.03			,734	
SI.05			,725	
SI.04			,670	
SI.01			,436	
SI.02				
AV.01			,707	
AV.05			,664	
FAM.02				,838
FAM.01				,745
MN.011				,726
MN.09				,573
MN.010				,471
MP.01				,759
IR.01	,429			,634
AV.04	,417			,536
FAM.04				-
				,480

Método de Extração: análise de Componente Principal.

Método de Rotação: Varimax com Normalização de Kaiser.

^a Rotação convergida em 8 iterações.

^b Suprimidos valores < 0,40.

Fonte: Autores (2025).

A partir do agrupamento das variáveis nos respectivos fatores, analisou-se as assertivas para ver se tinham relação teórica com os fatores formados. As variáveis SI.02 e FAM.04 foram excluídas por apresentarem valores inferiores a 0,40. Também foram excluídas as variáveis MP.01, IR.01 e AV.04 por formarem fator com uma única variável (Hair Jr. et al., 2007). Além disso, foram excluídas as variáveis MN.09, MN.10 e MN.11 por entender que conceitualmente não poderiam formar um fator diferente do MN já constituído. A partir disso, nova avaliação fatorial foi realizada (Tabela 6).

Tabela 6 – Comunalidades após exclusão das variáveis

Variável	Comunalidades	Variável	Comunalidades	Variável	Comunalidades
FAM.01	0,670	MP.08	0,656	AV.03	0,570
FAM.02	0,765	MN.01	0,661	AV.05	0,617
FAM.03	0,612	MN.02	0,709	CRO.01	0,732
IR.02	0,660	MN.03	0,592	CRO.02	0,784
IR.03	0,572	MN.04	0,668	CRO.03	0,816
IR.04	0,762	MN.05	0,632	SI.01	0,417
IR.05	0,748	MN.06	0,667	SI.03	0,618
IR.06	0,538	MN.07	0,663	SI.04	0,648
IR.07	0,736	MN.08	0,710	SI.05	0,641
IR.08	0,686	SAT.01	0,738	INV.01	0,686
MP.02	0,580	SAT.02	0,782	INV.02	0,761
MP.03	0,638	SAT.03	0,750	INV.03	0,689
MP.04	0,697	SAT.04	0,728	INV.04	0,661
MP.05	0,667	SAT.05	0,751	INV.05	0,706
MP.06	0,609	AV.01	0,697	INV.06	0,702
MP.07	0,600	AV.02	0,612		

Fonte: Autores (2025).

A partir da Tabela 6 constata-se que SI.01 foi excluída por apresentar carga fatorial inferior a 0,50 (Lopes, 2018). Na rodada seguinte, todas as variáveis obtiveram valores satisfatórios ($>0,5$) (Lopes, 2018). Com essas exclusões o KMO subiu para ,808 e o Teste de esfericidade de Bartlett apresentou $p < 0,05$, com significância de ,000, ambos valores estão adequados (Lopes, 2018).

Em seguida, levantou-se a variância total. Assim, na Tabela 7 consta a contribuição percentual dos fatores.

Tabela 7 – Extração de fatores após exclusão das variáveis

Fator	Autovalores iniciais		
	Total	% da Variância	% Acumulado
Fator 1	9,516	20,687	20,687
Fator 2	6,720	14,608	35,295
Fator 3	3,020	6,565	41,860
Fator 4	2,454	5,336	47,196
Fator 5	2,246	4,882	52,077
Fator 6	1,964	4,270	56,347
Fator 7	1,518	3,299	59,646
Fator 8	1,411	3,068	62,714
Fator 9	1,128	2,451	68,005

Método de Extração: Análise de Componente Principal.

Fonte: elaborado pelos autores (2025).

Com as exclusões, conforme dados da Tabela 7, as variáveis se estruturaram em nove novos fatores, explicando 68% da contribuição para a percepção sobre a Reforma Tributária. Posteriormente, a Tabela 8 demonstra a matriz de coeficiente rotativa das cargas fatoriais para os nove fatores formados.

Tabela 8 – Matriz de componente rotativa^{ab} após exclusão das variáveis

Fatores	1	2	3	4	5	6	7	8	9
IR.04	,831								
IR.05	,815								
IR.08	,733								
IR.07	,702					,411			
IR.03	,693								
IR.06	,638								
IR.02	,631								
AV.02	,438								,421
INV.04		,797							
INV.03		,769							
INV.02		,745							
INV.05		,738							
INV.06		,738							
INV.01		,664			,414				
AV.03		,506							
MP.04			,785						
MP.05			,747						
MP.08			,746						
MP.03			,743						
MP.07			,723						
MP.02			,702						
MP.06			,684						
SAT.02				,845					
SAT.05				,841					
SAT.03				,827					
SAT.01				,798					
SAT.04				,773					
FAM.03				,670					
MN.02					,718				
MN.03					,610				
MN.01					,596				

MN.06	,596			- ,425
MN.05	,434	,430		
MN.08	,752			
MN.04	,660			
MN.07	,642			
CRO.03		,865		
CRO.01		,795		
CRO.02		,768		
SI.05			,752	
SI.03			,708	
SI.04			,676	
AV.01				,712
AV.05				,678
FAM.02				,838
FAM.01				,749

Método de Extração: análise de Componente Principal.

Método de Rotação: Varimax com Normalização de Kaiser.

^a Rotação convergida em 8 iterações.

^b Suprimidos valores < 0.4.

Fonte: elaborado pelos autores (2025).

Conforme apresentado na Tabela 8, nota-se os nove fatores formados, esses, formam os novos constructos da pesquisa, observa-se que houve poucas modificações entre as variáveis já existentes nos constructos iniciais. Por fim, para os novos fatores formados, testou-se a confiabilidade, por meio do Teste de Alpha de Cronbach (Tabela 9).

Tabela 9 – Confiabilidade da escala

Fator	N. de variáveis	Alpha de Cronbach
Fator 1	8	,886
Fator 2	7	,887
Fator 3	7	,876
Fator 4	6	,895
Fator 5	8	,853
Fator 6	3	,385
Fator 7	3	,698
Fator 8	2	,611
Fator 9	2	,707

Fonte: Autores (2025).

Dos nove fatores analisados (Tabela 9), sete apresentaram consistência interna satisfatória ($>0,70$) (Hair Jr. et al., 2009). Cabe destacar que os Fatores 6 e 8 apresentaram confiabilidade inferior ao mínimo requerido ($>0,70$), sendo excluídos da análise (Hair Jr. et al., 2009).

O Fator 6 excluído, era composto pelas assertivas de CRO (01, 02 e 03). A não confiabilidade mensurada pode ter sido ocasionada pelos estudantes acreditarem que o cronograma estabelecido pela EC nº 132 (Brasil, 2023) ainda é incerto e depende de regulamentações futuras, o que gera percepções divergentes sobre prazos, suficiência de tempo e condições reais de adaptação. Enquanto o Fator 8 (Inovação), também excluído, agregou duas assertivas de AV (AV. 01 e 05). Esse resultado pode estar relacionado à forma abstrata e ampla das afirmações, que suscitam interpretações distintas entre os estudantes. Para alguns, a modernização e a inovação são vistas como inevitáveis e positivas; para outros, o caráter inovador da reforma não é evidente ou ainda está condicionado à efetiva implementação das medidas.

Para os fatores adequados, o Fator 1 trouxe assertivas predominantemente relacionadas ao Impacto da Reforma Tributária (IR). A contabilidade detém um papel relevante na interpretação e adaptação das organizações diante das mudanças tributárias, sendo assim a Reforma Tributária não apenas redefine obrigações fiscais, ela também impõe desafios e oportunidades aos profissionais da área (Nascimento & Morais, 2024).

No Fator 2 encontram-se as questões sobre Expectativas de Investimento e Avaliação do Novo Modelo Tributário - INV, segundo Nascimento e Morais (2024), ao investir em tecnologia, os contadores podem munir-se de informações valiosas de grandes quantias de dados financeiros, assim tomando decisões mais assertivas e utilizando estratégias para otimização fiscal.

O Fator 3 é percebido pelos respondentes, exclusivamente, por meio das questões sobre Mudanças Positivas Esperadas, as assertivas encontram-se na seguinte ordem MP.04, MP.05, MP.08, MP.03, MP.07, MP.02 e MP.06, nesse sentido Dias (2024) traz que as alterações trazidas pela Reforma Tributária têm como objetivo principal a redução da evasão fiscal, o aumento da competitividade entre as empresas brasileiras no mercado global e promover uma maior equidade social.

Quanto ao Fator 4, se encontram assertivas direcionadas a variáveis de Satisfação com o Planejamento de Transição Acadêmica - SAT, de acordo com Batista (2016) as instituições de ensino comprometidas com a excelência educacional, alinham suas práticas para promover uma educação que supra as demandas do mercado de trabalho e disponibiliza, aos alunos, ferramentas necessárias para uma carreira sólida e de sucesso.

Ainda, para o Fator 5, o qual englobou unicamente variáveis relacionadas a Mudanças Negativas Esperadas, tem por objetivo identificar e compreender potenciais impactos negativos decorrentes da implementação da reforma tributária, considerando desafios operacionais, financeiros e estratégicos que podem surgir durante o período de transição e adaptação ao novo modelo. Para Santos (2023) os efeitos negativos que podem ser gerados são a queda na arrecadação dos municípios produtores e o aumento de custos de transição, devido à necessidade de investir em gestão e capacitação, o que limita localidades com poucos recursos.

Em sequência, o Fator 7 reúne assertivas à Expectativa sobre os Sistemas de Gestão Tributária - SI, destacando que os sistemas fiscais contribuem para reduzir os riscos de auditorias e penalidades, garantindo conformidade legal. Além disso, busca agilizar a identificação de ilícitos tributários, garantindo maior controle, rapidez no acesso às informações e eficiência na fiscalização por meio do cruzamento de dados e auditoria eletrônica (BRASIL, 2007).

Por fim, o Fator 9, refere-se à Familiaridade (FAM), englobando aspectos relacionados ao nível de acompanhamento do respondente em relação às atualizações da Reforma Tributária e à percepção sobre o quanto se considera preparado para compreender seus principais impactos. Araujo e Sousa (2024) sugerem que, para melhorar a familiaridade com a reforma é necessário participar de eventos e cursos, bem como, deve ser realizada uma maior divulgação das informações referentes à Reforma Tributária, para melhorar o conhecimento dos profissionais de contabilidade. Para os autores, isso contribuirá para tornar os profissionais mais preparados para lidar com as mudanças e melhor orientarem os seus clientes.

Com base nessa validação, a Tabela 10 apresenta a composição de cada um dos sete Fatores em relação às suas variáveis, a descrição e a carga fatorial delas, bem como, o fator correspondente ao modelo original que mensura a reforma tributária. Ainda, configurou-se o sistema para suprimir os coeficientes pequenos (valores menores que 0,40).

Tabela 10 – Constructos e Variáveis validadas

Descrição		Fator original	Carga
FATOR 1 - Impacto da Reforma Tributária (IR)			
7	A nova legislação trará mudanças significativas nas rotinas fiscais e tributárias.	IR.02	,631
8	A transição para o novo modelo demandará um grande esforço de adaptação dos profissionais contábeis.	IR.03	,693
9	A substituição do ISS/ICMS pelo IBS trará mudanças relevantes para a contabilidade empresarial.	IR.04	,831
10	A substituição do PIS/COFINS pela CBS terá forte impacto nos processos de apuração tributária.	IR.05	,815



11	A criação do Imposto Seletivo (IS) exigirá novas práticas de controle fiscal.	IR.06	,638
12	A revisão dos incentivos fiscais do ICMS afetará diretamente o planejamento tributário das empresas.	IR.07	,702
13	O tratamento do crédito tributário sofrerá mudanças que impactarão a escrituração e a compensação fiscal.	IR.08	733
40	As mudanças propostas afetarão diretamente o mercado de trabalho contábil.	AV.02	,438
FATOR 2 - Expectativas de Investimento (INV)			
52	Acredito que será necessário investir em treinamento de talentos para compreender e aplicar as novas regras tributárias.	INV.01	,664
53	Acredito que será necessário atualizar os processos internos da área contábil para adequação à Reforma Tributária.	INV.02	,745
54	Acredito que haverá necessidade de investimento em soluções de gestão tributária, como softwares especializados.	INV.03	,769
55	Vejo como necessário o apoio de consultorias externas para orientar a adaptação à nova legislação.	INV.04	,797
56	Haverá necessidade de reforçar os mecanismos de auditoria e conformidade para assegurar o cumprimento das novas normas tributárias.	INV.05	,738
57	Será necessário investir em ERP (sistemas integrados de planejamento de recursos empresariais) para garantir a integração entre áreas contábil, fiscal e financeira.	INV.06	,738
41	O novo modelo exigirá atualização constante dos profissionais da contabilidade.	AV.03	,506
FATOR 3 - Mudanças Positivas Esperadas (MP)			
16	A nova estrutura reduzirá a complexidade do sistema tributário.	MP.02	,702
17	A reforma proporcionará maior clareza no planejamento tributário e fiscal.	MP.03	,743
18	A eliminação da 'Guerra Fiscal' entre estados trará mais equilíbrio ao sistema.	MP.04	,785
19	A nova legislação reduzirá a carga tributária em longo prazo.	MP.05	,747
20	A reforma reduzirá o risco de auditorias e penalidades fiscais.	MP.06	,684
21	A nova estrutura promoverá maior transparência para os consumidores.	MP.07	,723
22	A eliminação dos atuais incentivos fiscais tornará o sistema mais justo.	MP.08	,746
FATOR 4 - Satisfação com o Planejamento de Transição Acadêmica (SAT)			
34	O curso de Ciências Contábeis tem oferecido discussões atualizadas sobre a Reforma Tributária.	SAT.01	,798
35	Estou satisfeito(a) com o preparo do curso para abordar as mudanças trazidas pela reforma.	SAT.02	,845
36	Os professores estão promovendo atividades que me ajudam a compreender as novas regras.	SAT.03	,827
37	A matriz curricular contempla temas diretamente relacionados à reforma tributária em andamento.	SAT.04	,773
38	Sinto-me apoiado(a) pela instituição para me preparar para os desafios que a reforma impõe.	SAT.05	,841
4	A minha formação acadêmica tem contribuído para minha preparação em relação às mudanças propostas pela Reforma	FAM.03	,670
FATOR 5 - Mudanças Negativas Esperadas (MN)			
23	A transição entre os dois modelos tributários aumentará significativamente a carga de trabalho.	MN.01	,596
24	Haverá aumento nos custos de adaptação dos sistemas à nova legislação.	MN.02	718
25	A reforma poderá elevar a carga tributária para determinados segmentos.	MN.03	,610
26	A sobreposição dos modelos antigo e novo durante a transição causará incerteza jurídica.	MN.04	,660
27	O processo de adaptação exigirá treinamentos complexos para profissionais e estudantes.	MN.05	,434
28	O fim de incentivos fiscais do ICMS trará desvantagens para empresas de algumas regiões.	MN.06	,596
29	O risco de não conformidade aumentará durante a fase de adaptação.	MN.07	,642
30	Haverá incerteza no planejamento tributário e fiscal durante a transição.	MN.08	,752
FATOR 7 - Expectativas sobre os Sistemas de Gestão Tributária (SI)			
49	Os sistemas ajudarão a reduzir os riscos de auditorias e multas.	SI.03	,708
50	Haverá integração mais eficiente entre setores da empresa por meio dos sistemas fiscais.	SI.04	,676
51	Os sistemas trarão agilidade na emissão de documentos como SPED e NF-e.	SI.05	,752

FATOR 9 - Familiaridade (FAM)			
2	Tenho acompanhado com regularidade as atualizações sobre a nova Reforma Tributária.	FAM.01	,749
3	Sinto-me preparado(a) para compreender os principais impactos da Reforma Tributária.	FAM.02	,838

Método de Extração: análise de Componente Principal.
Método de Rotação: Varimax com Normalização de Kaiser.
^a Rotação convergida em 8 iterações.
^b Suprimidos valores < 0,40.
Fonte: Autores (2025).

A Tabela 10 sintetiza os resultados da AFE, evidenciando a estrutura multidimensional da percepção dos estudantes sobre a Reforma Tributária (Thomson Reuters, 2024). As cargas fatoriais extraídas confirmam a consistência das variáveis dentro de cada constructo teórico, como familiaridade, impacto percebido, mudanças positivas, mudanças negativas, expectativas e satisfação acadêmica. Observa-se que os itens apresentaram valores acima do ponto de corte convencional (0,40), indicando adequada validade convergente e reforçando a pertinência do instrumento adaptado. Além disso, a distribuição dos fatores demonstra que os respondentes distinguem claramente entre percepções favoráveis e desfavoráveis, bem como entre aspectos de formação acadêmica e exigências práticas da reforma, o que contribui para a validade do modelo e para a confiabilidade dos resultados interpretados no estudo.

Por fim, analisou-se a média e o desvio padrão das variáveis e dos fatores da reforma tributária (Tabela 11).

Tabela 11 – Média e desvio padrão da escala de reforma tributária validada

Descrição		Média	DP
FATOR 1 – Impacto da Reforma Tributária (IR)			
7	A nova legislação trará mudanças significativas nas rotinas fiscais e tributárias.	4,4802	,83319
8	A transição para o novo modelo demandará um grande esforço de adaptação dos profissionais contábeis.	4,3333	,86384
9	A substituição do ISS/ICMS pelo IBS trará mudanças relevantes para a contabilidade empresarial.	4,2147	,83204
10	A substituição do PIS/COFINS pela CBS terá forte impacto nos processos de apuração tributária.	4,2316	,81709
11	A criação do Imposto Seletivo (IS) exigirá novas práticas de controle fiscal.	4,2316	,89666
12	A revisão dos incentivos fiscais do ICMS afetará diretamente o planejamento tributário das empresas.	4,1751	,87116
13	O tratamento do crédito tributário sofrerá mudanças que impactarão a escrituração e a compensação fiscal.	4,1017	,92371
40	As mudanças propostas afetarão diretamente o mercado de trabalho contábil.	4,1469	,95400
FATOR 2 – Expectativas de Investimento (INV)			
52	Acredito que será necessário investir em treinamento de talentos para compreender e aplicar as novas regras tributárias.	4,4463	,79680
53	Acredito que será necessário atualizar os processos internos da área contábil para adequação à Reforma Tributária.	4,4294	,83723
54	Acredito que haverá necessidade de investimento em soluções de gestão tributária, como softwares especializados.	4,2373	,85292
55	Vejo como necessário o apoio de consultorias externas para orientar a adaptação à nova legislação.	4,2147	,92884
56	Haverá necessidade de reforçar os mecanismos de auditoria e conformidade para assegurar o cumprimento das novas normas tributárias.	4,2147	,88498
57	Será necessário investir em ERP (sistemas integrados de planejamento de recursos empresariais) para garantir a integração entre áreas contábil, fiscal e financeira.	4,1412	,97546
41	O novo modelo exigirá atualização constante dos profissionais da contabilidade.	4,4802	,74689
FATOR 3 - Mudanças Positivas Esperadas (MP)			
16	A nova estrutura reduzirá a complexidade do sistema tributário.	3,0508	1,11432
17	A reforma proporcionará maior clareza no planejamento tributário e fiscal.	3,2203	1,03465
18	A eliminação da 'Guerra Fiscal' entre estados trará mais equilíbrio ao sistema.	3,2203	1,08818
19	A nova legislação reduzirá a carga tributária em longo prazo.	2,8531	1,14857

20	A reforma reduzirá o risco de auditorias e penalidades fiscais.	2,8418	1,10672
21	A nova estrutura promoverá maior transparência para os consumidores.	3,1864	,99672
22	A eliminação dos atuais incentivos fiscais tornará o sistema mais justo.	2,9605	1,00771
FATOR 4 - Satisfação com o Planejamento de Transição Acadêmica (SAT)			
34	O curso de Ciências Contábeis tem oferecido discussões atualizadas sobre a Reforma Tributária.	3,4237	1,38830
35	Estou satisfeito(a) com o preparo do curso para abordar as mudanças trazidas pela reforma.	2,6723	1,18943
36	Os professores estão promovendo atividades que me ajudam a compreender as novas regras.	2,6667	1,35121
37	A matriz curricular contempla temas diretamente relacionados à reforma tributária em andamento.	2,4407	1,26497
38	Sinto-me apoiado(a) pela instituição para me preparar para os desafios que a reforma impõe.	2,7910	1,26865
4	A minha formação acadêmica tem contribuído para minha preparação em relação às mudanças propostas pela Reforma	2,9831	1,18932
FATOR 5 - Mudanças Negativas Esperadas (MN)			
23	A transição entre os dois modelos tributários aumentará significativamente a carga de trabalho.	3,8588	1,06991
24	Haverá aumento nos custos de adaptação dos sistemas à nova legislação.	3,9548	,97012
25	A reforma poderá elevar a carga tributária para determinados segmentos.	3,9322	,87642
26	A sobreposição dos modelos antigo e novo durante a transição causará incerteza jurídica.	3,9435	,93976
27	O processo de adaptação exigirá treinamentos complexos para profissionais e estudantes.	4,2429	,88084
28	O fim de incentivos fiscais do ICMS trará desvantagens para empresas de algumas regiões.	3,6554	,88542
29	O risco de não conformidade aumentará durante a fase de adaptação.	3,8644	,93768
30	Haverá incerteza no planejamento tributário e fiscal durante a transição.	4,0282	,95006
FATOR 7 - Expectativas sobre os Sistemas de Gestão Tributária (SI)			
49	Os sistemas ajudarão a reduzir os riscos de auditorias e multas.	3,3164	,99511
50	Haverá integração mais eficiente entre setores da empresa por meio dos sistemas fiscais.	3,5480	,85228
51	Os sistemas trarão agilidade na emissão de documentos como SPED e NF-e.	3,3898	1,05556
FATOR 9 - Familiaridade (FAM)			
2	Tenho acompanhado com regularidade as atualizações sobre a nova Reforma Tributária.	2,3446	1,18700
3	Sinto-me preparado(a) para compreender os principais impactos da Reforma Tributária.	2,5593	1,16196

Fonte: Autores (2025).

A partir da Tabela 11, podemos observar os resultados de média e desvio padrão da escala de Reforma Tributária. Os resultados do Fator 1 indicam elevada percepção de impacto das mudanças propostas pela Reforma Tributária, com médias variando entre 4,10 e 4,48, sinalizando forte concordância dos respondentes quanto à relevância das alterações na rotina contábil, fiscal e tributária. O baixo desvio padrão (em torno de 0,82 a 0,95) demonstra consistência nas opiniões. Conforme Colozza e Sabino (2023) a maioria de seus respondentes concordam que sendo a reforma bem executada, poderá acarretar investimentos e o crescimento do país.

O Fator 2 apresenta médias elevadas (4,14 a 4,48), indicando que os participantes reconhecem a necessidade de treinamento, atualização de processos internos, investimentos em soluções tecnológicas e apoio a consultorias. Os desvios padrão, entre 0,74 e 0,97, sugerem concordância relativamente uniforme, reforçando o consenso sobre a importância de preparação e investimento.

Quanto ao Fator 3, variam entre 2,84 a 3,22, com desvios padrão acima de 1,0, demonstrando divergência nas percepções. Embora alguns aspectos, como a redução da complexidade tributária (3,05) e o aumento da clareza no planejamento (3,22), apresentam leve

concordância, outros como a expectativa de redução tributária (2,85) e diminuição do risco de penalidades fiscais (2,84), encontram-se abaixo da média neutra, sugerindo ceticismo. Isso indica que, embora haja reconhecimento de possíveis avanços, existe descrença quanto a benefícios concretos e imediatos. Colozza e Sabino (2023) concluíram que a maioria dos profissionais entendem que a Reforma Tributária poderá trazer mudanças positivas e benéficas para a profissão, portanto será um grande desafio inicialmente.

No Fator 5 as médias variam entre 3,65 e 4,24, mostrando forte percepção de dificuldades e custos relacionados à transição. Os desvios padrões próximos de 0,88 à 1,06 indicam moderado consenso. A elevada média geral reflete a preocupação com a sobreposição de modelos, aumento de custos, risco de não conformidade e possíveis desvantagens regionais, de acordo com Cabello e Nakao (2022), a complexidade da legislação tributária eleva de forma significativa os custos de conformidade para os contribuintes.

As médias do Fator 7 estão entre 3,31 e 3,54, revelando percepção moderada sobre a capacidade dos sistemas em melhorar integração, reduzir riscos e agilizar processos. Apesar de valores levemente acima da média neutra, os resultados indicam cautela quanto ao impacto real das ferramentas tecnológicas na diminuição de riscos e aumento da eficiência, conforme Borges (2024) a incorporação de soluções tecnológicas no âmbito da gestão tributária demanda não apenas investimentos financeiros significativos, mas também um processo de transformação cultural nas organizações.

Já o Fator 9 registra as menores médias da pesquisa (2,34 e 2,55), revelando baixa frequência no acompanhamento de informações sobre a reforma e baixo nível de preparo percebido pelos respondentes. Os desvios padrão acima de 1,16 sugerem variação considerável entre os participantes, com parte significativa reconhecendo pouca atualização e capacitação pessoal, o que corrobora com os resultados de Thomson Reuters Institute (2024).

Para os estudantes pesquisados, isso pode ser justificado visto que a amostra é predominantemente iniciante (aproximadamente 49% dos respondentes se declaram incipientes e 30,5% novatos), ou seja, mais de três quartos dos apresentam baixo domínio sobre a EC 132/2023. Esse resultado reflete tanto a recente promulgação da emenda quanto a composição da amostra, concentrada nos semestres iniciais do curso. No entanto, as variáveis que formam o constructo FAM demonstram que, embora ainda não possuam conhecimento consolidado, os estudantes revelam predisposição para buscar maior compreensão da reforma, o que pode ser explorado pelo curso como estratégia de ensino.

5 CONCLUSÃO

A atual legislação tributária é excessivamente complexa e repleta de obrigações acessórias, o que compromete a eficiência e a segurança jurídica tanto para o fisco quanto para os contribuintes. Essas críticas convergem para a urgência de uma reforma. Diante disso, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 132/2023. Essa emenda introduz profundas alterações no sistema de tributos sobre o consumo. Cabe mencionar que, apesar dos avanços propostos, a nova reforma tributária também tem sido alvo de preocupações, principalmente quanto aos possíveis impactos negativos sobre empresas que atualmente se beneficiam de incentivos fiscais regionais e a necessidade de regulamentações complementares claras.

Diante dessas mudanças estruturais, torna-se imperativo compreender como diferentes agentes sociais e econômicos percebem a nova realidade tributária. Assim, nesta pesquisa buscou-se validar o instrumento de pesquisa adaptado do estudo Thomson Reuters (2024), verificando a adequação dos constructos teóricos ao contexto estudantil. As análises de confiabilidade e validade demonstraram resultados satisfatórios, confirmando que os constructos mantiveram consistência interna e coerência teórica. Dessa forma, o instrumento mostrou-se adequado para avaliar percepções acadêmicas sobre a Reforma Tributária, representando uma contribuição metodológica relevante para futuras pesquisas na área.

Assim, os fatores validados nessa pesquisa foram: o Fator 1, relacionado ao Impacto da Reforma Tributária; o Fator 2, as Expectativas de Investimento e Avaliação do Novo Modelo Tributário; o Fator 3, as Mudanças Positivas Esperadas; no Fator 4, se encontram assertivas de Satisfação com o Planejamento de Transição Acadêmica; o Fator 5, relacionado as Mudanças Negativas Esperadas; o Fator 7 reúne assertivas à Expectativa sobre os Sistemas de Gestão Tributária; e o Fator 9, refere-se à Familiaridade, englobando aspectos do nível de acompanhamento do respondente em relação às atualizações da Reforma Tributária e à percepção sobre o quanto se considera preparado para compreender seus principais impactos.

Acredita-se que a pesquisa possa apresentar diversas contribuições. No âmbito acadêmico, trata-se de uma oportunidade de contribuir para o avanço da literatura acadêmica, uma vez que há poucas pesquisas voltadas para esse público específico. Além disso, contribui para as práticas profissionais da contabilidade, especialmente no que se refere à formação de futuros contadores diante das transformações promovidas pela EC nº 132/2023. Do ponto de vista social, o estudo pode contribuir para a promoção da justiça fiscal e da cidadania tributária, ao estimular a formação de profissionais mais conscientes e preparados.

A presente pesquisa apresenta limitações que merecem ser destacadas. Inicialmente, no que tange à coleta de dados, ressalta-se que o estudo se restringiu à aplicação de questionários a discentes do Curso de Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Maria, estando, assim, limitado ao número de participantes que consentiram em colaborar com a investigação. Adicionalmente, o uso de questionário implica a consideração de percepções e interpretações de natureza subjetiva por parte dos respondentes, o que pode introduzir vieses que não necessariamente correspondem à realidade objetiva.

Para pesquisas futuras, recomenda-se a ampliação da amostra a diferentes universidades e regiões, bem como, a realização de estudos longitudinais que acompanhem as mudanças de percepção durante a implementação gradual da reforma.

REFERÊNCIAS

- Araújo, M. R. dos S., & Souza, J. M. B. (2024). *Reforma tributária no Brasil: Um estudo sobre a percepção dos pós-graduados em planejamento tributário da UFRSA* [Trabalho de conclusão de curso de especialização, Universidade Federal Rural do Semi-Árido]. UFRSA Repositório Institucional.
<https://repositorio.ufersa.edu.br/server/api/core/bitstreams/e26f3b01-ee0d-47e2-8786-92d6db09141c/content>
- Batista, K. L. (2016). *Identificação dos aspectos psicossociais das pessoas em situação de desemprego e que buscam recolocação em uma agência de emprego da cidade de Manaus* [Trabalho de conclusão de curso de graduação, Faculdade Metropolitana de Manaus].
- Barbosa, S. M., & Costa, J. E. N. (2024). Percepção dos contadores sobre a reforma tributária no Brasil: Uma análise da Emenda Constitucional 132/2024 e suas implicações. *Revista de Estudos Tributários*, 6(2), 44–63.
- Brandão, Z., Marafelli, C. M., & Rodrigues, P. A. M. (2017). A formação profissional dos professores: Um velho problema sob outro ângulo. *Revista Brasileira de Educação*, 47(165), 928–997.
<https://www.scielo.br/j/cp/a/LqdJgDtX6mXF96c5T9VxFwG/?format=pdf&lang=pt>
- Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*.
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
- Brasil. (2023, dezembro 20). *Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023: Altera o Sistema Tributário Nacional*.
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm

Brasil. (1965). *Emenda Constitucional n. 18, de 1965: Dispõe sobre o sistema tributário nacional e dá outras providências.*

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm

Brasil. (2023). Relatório da Proposta de Emenda à Constituição nº 45 de 2023.

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2431489&filena me=Parecer-CCJC-2024-06-03

Brasil. (2019). Proposta de Emenda à Constituição nº 110 de 2019.

<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8026401&disposition=inline>

Brasil. (2022). Proposta de Emenda à Constituição nº 110 de 2019.

<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9230117&ts=1718129843164&disposition=inline>

Brasil. (1966, outubro 25). *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966: Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.* https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm

Brasil. (2024). Ministério da Fazenda. Bernard Appy ressalta que a atuação dos contadores será diferente no novo sistema tributário. <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/agosto/bernard-appy-ressalta-que-a-atuacao-dos-contadoressera-diferente-no-novo-sistema-tributario>

Borges, T. (2024, setembro 19). Em tempos de reforma, tecnologia é o motor para a gestão fiscal. *Jornal Empresas & Negócios*, XXI(5.182), 1.

https://jornalempresasenegocios.com.br/wp-content/uploads/2024/09/pagina_01_ed_5182.pdf

Cabello, O. G., & Nakao, S. H. (2022, março). Complexidade, conformidade e arrecadação tributária. *Economia e Sociedade*, 30(3), 1033–1050.

<https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/ecos/article/view/8668843>

Cohen, J. (1992). Statistical Power Analysis. *Current Directions in Psychological Science*, 1(3), 98-101. <https://doi.org/10.1111/1467-8721.ep10768783>

Colozza, G. I., & Sabino, K. L. C. (2022). Percepção dos profissionais da área fiscal e afins sobre a reforma tributária no Brasil: Uma análise da proposta e suas implicações. *Cadernos de Educação, Inovação e Tecnologia*, 8(2), 145–158. <https://publicacoes.unifal-mg.edu.br/revistas/index.php/cei/article/view/2305>

Dias, T. M. (2024). *O sistema tributário nacional e a necessidade uma reforma tributária: Pontos positivos e negativos da EC 132/2023.*

<https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigo/66733/o-sistema-tributrio-nacional-e-a-necessidade-uma-reforma-tributria-pontos-positivos-e-negativos-da-ec-132-2023>

Facchini, T. (2023). Reforma tributária: Principais pontos e o que esperar para o futuro. Blog da Projuris. <https://www.projuris.com.br/blog/reforma-tributaria-2/>

Fagnani, E., & Rossi, P. (2018). Desenvolvimento, desigualdade e reforma tributária no Brasil. In E. Fagnani (Org.), *A reforma tributária necessária: Diagnóstico e premissas*. ANFIP; FENAFISCO; *Plataforma Política Social*.

<http://plataformapoliticasocial.com.br/areforma-tributaria-necessaria/>

Guerra, F. M., & Guerra, M. V. C. L. (2023). Reforma tributária: Uma análise comparativa entre as principais propostas. *Revista Paraense de Contabilidade*, 8(1), e117, 1–12.

<https://doi.org/10.36562/rpc.v8i.117>

Hair, J. F. J., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2019). Manual de modelagem de equações estruturais com o SmartPLS 3. Bookman.

Lopes, L. F. D. (2018). Métodos Quantitativos Aplicados ao Comportamento Organizacional. In Etika Jurnalisme Pada Koran Kuning : Sebuah Studi Mengenai Koran Lampu Hijau (Vol. 16, Issue 2).

Marconi, M. de A., & Lakatos, E. M. (2022). *Metodologia científica* (8. ed.). Atlas.

Marques, F. R. V., et al. (2024). Nova reforma tributária e os principais impactos sobre o recolhimento de tributos no Brasil. *IOSR Journal of Humanities and Social Science*, 29(4, Ser. 3), 25–30. <https://www.iosrjournals.org/iosr-jhss/papers/Vol.29-Issue4/Ser-3/E2904032530.pdf>

Massardi, W. de O., & Abrantes, L. A. (2015). Esforço fiscal, dependência do FPM e desenvolvimento socioeconômico: Um estudo aplicado aos municípios de Minas Gerais. *Revista de Gestão*, 22(3), 295–313. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1809227616301229>

Monteiro, M. R., & Pereira, T. P. (2024). Teoria e prática: A importância do trabalho na área contábil durante a graduação de Ciências Contábeis. *Revista Eletrônica de Ciências Contábeis*, 13(2), 114–160. <https://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/3404>

Moure, B., Mendes, A. A. C., Silva, M. S., & Lunkes, R. J. (2022). Fatores determinantes para a falta de participação social na reforma tributária. *Revista De Estudos Empíricos Em Direito*, 9, 1–43. Recuperado de <https://reedrevista.org/reed/article/view/718>

Nascimento, W. I., & Moraes, H. A. R. de. (2024). A reforma tributária 2024: Principais mudanças da nova reforma tributária e seus impactos socioeconômicos. *Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação*, 10(7), 535–551. <https://periodicorease.pro.br/rease/article/view/14800/7612>

Pereira, A. M. (2023). *Reforma tributária e consolidação da tributação sobre o consumo: Revisão do federalismo sob a perspectiva da autonomia municipal e da teoria habermasiana do agir comunicativo e da democracia procedimental* [Dissertação de mestrado, Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa],

Prodanov, C. C. & Freitas, E. C. de. (2013) Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Feevale

Sabbag, E. (2017). *Direito tributário essencial* (3. ed.). Forense.

Santos, A. M. dos. (2025). *Possíveis reflexos da reforma tributária na arrecadação e no equilíbrio fiscal municipal: Percepções dos contadores gaúchos à luz da Teoria da Difusão da Inovação* [Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Santa Maria].

Senado Federal. (2024). Como a reforma tributária vai mexer com o Brasil. <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/12/16/como-a-reforma-tributaria-vai-mexer-com-o-brasil>

Soeiro, W. C., & De Alencar, R. V. (2023). O projeto de reforma tributária no Brasil à luz dos benefícios fiscais: Uma análise dos potenciais impactos na realidade das empresas do Nordeste do Brasil detentoras de benefícios fiscais. *Revista Contemporânea*, 3(10), 17038–17059. <https://doi.org/10.56083/RCV3N10-025>

Thomson Reuters. (2024). *Brazil tax reform: Insights, challenges, and opportunities for corporate tax professionals*. <https://thomsonreuters.com/institute>