



PERCEPÇÃO DOS ALUNOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS EM RELAÇÃO À CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: UM ESTUDO COMPARATIVO ENTRE ALUNOS INGRESSANTES E CONCLUINTE EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO DO DISTRITO FEDERAL

Elaine Santos da Silva
Universidade de Brasília (UnB)
Elaine0601@gmail.com

Danielle Montenegro Salamone Nunes
Universidade de Brasília (UnB)
dmontenegro@unb.br

Resumo

Diante da alta carga tributária, da complexa legislação vigente no Brasil e da necessidade de formar profissionais mais bem preparados para o mercado de trabalho, este trabalho tem como objetivo principal comparar a percepção de alunos, iniciantes e concluintes, do curso de Ciências Contábeis em relação à carga tributária do Brasil. Para atingir o objetivo deste trabalho foi utilizado como instrumento de coleta de dados um questionário desenvolvido por Curcino, Ávila e Malaquias (2013) com adaptações. Ele foi aplicado em três Instituições de Ensino Superior do Distrito Federal. Para fins de comparação, realizou-se o teste Qui-quadrado, buscando identificar possíveis diferenças estatisticamente significativas entre as respostas dos alunos iniciantes e concluintes em cada instituição. Como resultado quanto aos conhecimentos específicos, têm-se duas instituições que apresentaram poucas diferenças significativas entre alunos iniciantes e concluintes, e uma instituição que apresentou diferenças significativas na maioria de suas respostas. Percebe-se que as duas instituições que apresentaram poucas diferenças significativas em suas respostas têm uma quantidade maior de alunos que trabalham desde o início do curso e que estão numa faixa etária maior quando comparado a instituição em que houve mais diferenças significativas. Essa, por sua vez, tem poucos alunos trabalhando no início do curso e estes estão numa faixa etária menor, o que contribui para o resultado, pois verificou-se que os alunos mais novos e que não trabalhavam no início do curso tiveram uma tendência a serem indiferentes nas suas respostas. Por fim, no que tange a opinião dos respondentes, encontrou-se uma percepção crítica por parte dos concluintes em todas as instituições.

Palavras-chave: Carga Tributária; Instituições de Ensino Superior; Percepção



1 INTRODUÇÃO

O processo de globalização e o grande avanço tecnológico no mundo contemporâneo trouxeram uma nova perspectiva para a profissão contábil. De acordo com o trabalho de Oliveira (1997), a legislação tributária e os procedimentos contábeis mudaram significativamente nos últimos 30 anos e, dessa forma, o processo de escrituração também; antes a escrituração era feita de maneira artesanal, depois passou a ser um processo mecânico e, por fim, eletrônico. Assim, as melhorias na forma de realizar a contabilidade de uma empresa, utilizando-se a tecnologia da informação, acarretaram em enormes benefícios para os profissionais da área.

Bem como, o contador passou a ter um papel ampliado na sociedade e sua atuação tornou-se mais relevante. Para Marion (2009), a “Contabilidade é uma das áreas que mais proporcionam oportunidades para o profissional. O estudante que optou por um curso superior de Contabilidade terá inúmeras alternativas”.

Em decorrência dessas constantes mudanças e do vasto campo de atuação da contabilidade, somado à complexa legislação tributária vigente no Brasil, há o aumento da exigência para que o contador detenha conhecimentos mais profundos acerca de contabilidade tributária. Outro fator que se destaca nesse cenário é a alta carga tributária do país, segundo estudos realizados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), a carga tributária brasileira, no ano de 2012, chegou a 36,27% do PIB. De acordo com o presidente do Conselho Superior e coordenador de estudos do IBPT, Gilberto Luiz do Amaral, o baixo PIB registrado no ano passado e a alta arrecadação de tributos ocasionaram no aumento da carga tributária, superando inclusive o índice de 2011, que foi de 36,02%.

Dessa forma, a contratação de um contador tributarista e a elaboração do planejamento tributário se tornaram essenciais na gestão de uma empresa. Essas duas medidas têm como finalidade reduzir, por meios legais, o pagamento de tributos e atender as exigências e mudanças ocorridas na legislação vigente. Santiago (2006) afirma que “[...] a contabilidade tributária, uma das áreas que o profissional contábil pode exercer, é crucial para a vida financeira de qualquer empresa, pois os tributos refletem na organização como um limitador de crescimento [...]”

Entretanto, para execução do planejamento tributário é necessário que o profissional tenha conhecimento suficiente sobre os negócios da empresa e da legislação tributária. Diante disso, observa-se a relevância do estudo da legislação tributária na graduação do curso de Ciências Contábeis.

A fim de observar a evolução dos alunos no decorrer do curso e o papel da instituição na formação dos mesmos, especialmente na área fiscal, este trabalho busca responder a seguinte questão: Qual a diferença entre a percepção dos alunos ingressantes e concluintes do curso de Ciências Contábeis em relação à carga tributária no Brasil?

Nesse sentido, o presente trabalho tem como objetivo comparar a percepção de alunos, iniciantes e concluintes, do curso de Ciências Contábeis em relação à carga tributária no Brasil.

Tendo em vista que os alunos concluintes já passaram por um processo de ensino-aprendizagem sobre o referido assunto, espera-se que as respostas entre os grupos sejam significativamente diferentes dos iniciantes e que os alunos concluintes apresentem maior percepção sobre o assunto em questão.



2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O que são tributos?

Fabretti (2009) afirma que “[...] para o Estado realizar ações próprias como: defesa do território nacional, acesso de todos à justiça, saúde, habitação, educação, saneamento básico etc., o Estado necessita de recursos financeiros”.

Oliveira (2009) ainda acrescenta que o Estado, no exercício de seu poder, carece de meios materiais e pessoas para alcançar seus objetivos institucionais, garantindo assim, a ordem jurídica, a segurança, a defesa, a saúde pública e o bem-estar social de todos.

Para atingir esses objetivos, que têm valor econômico e social, o Estado, por meio de sua atividade financeira, precisa obter, gerir e aplicar os recursos indispensáveis às necessidades que assumiu ou cometeu àquelas outras pessoas jurídicas de Direito Público (OLIVEIRA, 2009).

Nesse sentido, o Estado necessita de recursos para financiar suas despesas, e uma das principais fontes desses recursos é a receita tributária. Para Oliveira (2009) “no capitalismo moderno, as receitas relativas à arrecadação de tributos representam a fonte de recursos de maior complexidade e relevância, seja como instrumento de circulação de riqueza, seja como modalidade para ratear o custo de viver em sociedade”.

Amaro (2009) afirma que “[...] o tributo resulta de uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identificada com a lei, e hoje se funda na lei, como expressão da vontade coletiva”.

O Código Tributário Nacional (CTN) define tributo em seu artigo 3º como: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Para melhor compreensão desse artigo, Oliveira (2012) decompõe essa definição nas seguintes características:

- a) Prestação pecuniária: significa que o tributo deve ser pago em unidades de moeda corrente, inexistindo pagamento *in natura* ou *in labore*, ou seja, o que é pago em bens ou em trabalho ou prestação de serviço;
- b) Compulsória: obrigação independente da vontade do contribuinte;
- c) Em moeda ou cujo valor se possa exprimir: os tributos são expressos em moeda corrente nacional (reais) ou por meio de indexadores;
- d) Que não constitua sanção de ato ilícito: as penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo; assim, o pagamento de tributo não decorre de infração de determinada norma ou descumprimento de lei;
- e) Instituída em lei: só existe a obrigação de pagar o tributo se uma norma jurídica com força de lei estabelecer essa obrigação;
- f) Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: a autoridade não possui liberdade para escolher a melhor oportunidade de cobrar o tributo; a lei já estabelece todos os passos a serem seguidos.

O CTN, em seu art. 5º, afirma que “[...] os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. Entretanto, a Constituição Federal de 1988 elenca outras espécies de imposições pecuniárias.

Para Oliveira (2009), apesar da Constituição Federal definir em seu artigo 145 as três espécies tributárias mencionadas pelo CTN, ela incluiu outras figuras tributárias que se



enquadram na definição de tributo e são aceitas pela corrente doutrinária e jurisprudencial dominante, são elas: empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Já para Amaro (2009), a Constituição Federal não se preocupou em definir as espécies de tributo nem em classificá-las, limitando-se a arrolar em: a) imposto, b) taxas, c) contribuição de melhoria, d) pedágio, e) empréstimo compulsório, f) contribuições sociais, g) contribuições de intervenção no domínio econômico, h) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, i) contribuição para custeio do regime previdenciário e j) contribuição para custeio do serviço de iluminação pública.

Ao listar as espécies tributárias, observa-se que tributo e imposto não são sinônimos, visto que o primeiro abrange todas as espécies tributárias e o segundo corresponde apenas a uma parte dos tributos. Entretanto, é comum ver essas duas expressões serem usadas de forma equivalentes. O artigo 16 do Código Tributário Nacional define imposto como “[...] tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Fabretti (2009) define que o imposto “[...] uma vez instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte, dessa forma, não está vinculada a nenhuma prestação específica do Estado”.

Amaro (2009) ainda acrescenta dizendo que o imposto tem como fato gerador uma situação, como por exemplo, a aquisição de renda, a prestação de serviço, entre outros, que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte.

De acordo com Casseone (2009) “[...] a inexistência de contraprestação, por parte do Estado (U-E-DF-M), em favor da pessoa obrigada ao pagamento do imposto, é o aspecto que distingue o imposto das outras espécies tributárias”.

Oliveira (2009) acrescenta que:

[...] a receita arrecadada não pode estar vinculada por lei a nenhuma despesa específica, fundo ou órgão predeterminado, isto é, precisa estar vinculada ao “bolo orçamentário”, de onde será repartida, segundo os critérios da lei orçamentária anual. (Oliveira, p.53, 2009)

A Constituição Federal define que o imposto é de competência privativa da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, assim, somente esses entes políticos podem legislar sobre a criação e/ou alteração de impostos. A Constituição Federal também se encarrega de definir a competência de cada imposto, apresentadas no Quadro 1.

Quadro 1 – Competência dos impostos

Categoria	Ente federativo	Imposto
Comércio Exterior	União	Imposto sobre Importação (II)
		Imposto sobre Exportação (IE)
Produção e Circulação	União	Imposto sobre Produto Industrializado (IPI)
		Imposto sobre Operações financeiras (IOF)
	Estados e DF	Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS)
	Municípios	Imposto sobre Serviço (ISS)
Patrimônio e Renda	União	Imposto de Renda (IR)
		Imposto sobre a propriedade Territorial e rural (ITR)
		Imposto sobre Grandes fortunas (IGF)



	Estados e DF	Imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA)
		Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> ou Doação (ITCD)
	Municípios	Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)
		Imposto sobre a Transmissão <i>Inter Vivos</i> (ITBI)

Fonte: Oliveira (2009).

Em relação às demais espécies tributárias, de acordo com Oliveira (2009), diferente dos impostos, as taxas são definidas pela doutrina como tributos vinculados, isto é, o Estado oferece uma contrapartida, uma contraprestação de imediato ao contribuinte em função de sua cobrança.

O CTN, no artigo 77, mostra que as taxas cobradas pelos entes federativos têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. As taxas são destinadas a financiar determinadas tarefas, assim, o Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa das pessoas que aproveitam aquela ação estatal (AMARO, 2009).

Já as contribuições de melhorias, de acordo com o artigo 81 do CTN, são tributos que se destinam a realização de obras públicas que gerem valorização imobiliária direta ou indiretamente, tendo com limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que a obra resulta para cada imóvel beneficiado.

Amaro (2009) defende que a “[...] valorização das propriedades adjacentes é diretamente proporcional à melhoria que advenha da obra pública.”. Nesse sentido, para o autor, a valorização pode ser utilizada como uma medida da melhoria realizada. Fabretti (2009) afirma que, na prática, a contribuição de melhoria raramente é cobrada e nas poucas vezes em que se tentou cobrá-la, a cobrança foi ilegal, uma vez que não atendia aos requisitos mínimos do artigo 82 do CTN.

Para Oliveira (2012), “[...] as taxas e as contribuições de melhoria tem pouco significado, tanto no que se refere ao montante arrecadado, como ao impacto causado no contribuinte.”. O autor afirma ainda que é por meio dos impostos que o Estado efetivamente arrecada recursos para gerir a Administração Pública, investir em obras públicas e direcionar o comportamento da economia.

As contribuições sociais também são espécies tributárias que surgiram com a edição da Constituição Federal de 1988. Chimenti (2007) afirma que:

[...] contribuições sociais são aquelas destinadas a financiar a concretização dos direitos sociais previstos na Constituição Federal, ou seja, o direito a seguridade social (sistema que engloba a previdência social, a saúde pública e a assistência social), à habitação, à educação etc. tem função fiscal (CHIMENTI, p.46, 2007).

Amaro (2009) mostra que “[...] a Constituição caracteriza as contribuições sociais pela sua destinação, vale dizer, são ingressos necessariamente direcionados a financiar a atuação da União no setor da ordem social.”. Oliveira (2012) acrescenta que as contribuições sociais têm como base os lucros das sociedades, a folha de pagamento dos empregados e o faturamento das empresas, sendo divididas em: Contribuição ao INSS, Contribuição Sindical, Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS/ Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público(PASEP), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e Contribuição para o Fundo de Investimento Social - COFINS.



2.2 Classificação dos tributos

Dentre as várias classificações possíveis dos tributos, destaca-se a que os divide em diretos e indiretos. Para Fabretti (2009), essa é uma classificação mais econômica do que jurídica, mas muito importante para o estudo e avaliação dos impactos dos tributos no patrimônio e nas etapas econômicas da produção, circulação e consumo. O autor acrescenta ainda que os tributos considerados indiretos são aqueles repassados para o preço do produto, mercadoria ou serviço a cada etapa econômica, sendo essa técnica denominada de repercussão, sendo exemplos desses tributos o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços - ICMS e o Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS.

Chimenti (2007) complementa ao afirmar que:

[...] impostos indiretos, ou que ‘repercutem’, são aqueles cuja carga financeira é suportada não pelo contribuinte (contribuinte de direito), mas por terceira pessoa, que não realizou o fato imponible (contribuinte de fato). Normalmente essa terceira pessoa é o consumidor final, que, ao adquirir a mercadoria, verá embutido no seu preço final o *quantum* do imposto” (CHIMENTI, p.65, 2007).

Fabretti(2009) explica que repercutir é transferir o ônus tributário para o consumidor, embutindo-o no preço do produto ou do serviço. Já para os tributos diretos “[...] recaem definitivamente sobre o contribuinte que está direta e pessoalmente ligado ao fato gerador.”, sendo exemplos desses tributos o Imposto de Renda – IR, o Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. (FABRETTI, 2009). Outra importante classificação dos tributos é em função de sua finalidade. Oliveira (2009) mostra que “[...] os tributos vem sendo criados e utilizados com funções não arrecadatórias, sobretudo de intervenção na economia privada.”. O autor acrescenta afirmando que o sistema tributário brasileiro possui diversos exemplos em que tributos são usados não apenas para fomentar atividades econômicas, mas para reduzir desigualdades sociais. Dessa forma, para o autor, os tributos podem ser divididos em três tipos:

- a) “Tributos Fiscais: possuem função meramente arrecadatória, visando ao financiamento das atividades do Estado para garantir o aporte de recursos necessários ao exercício de suas atividades; como, por exemplo, o IR, IPVA, ICMS, ISS, etc.
- b) Tributos Parafiscais: possuem função meramente arrecadatória; contudo a receita arrecadada destina-se ao cumprimento de funções paralelas às funções típicas de Estado. Ex.: contribuições previdenciárias (PIS, COFINS, INSS, extinta CPMF).
- c) Tributos Extrafiscais: não são instituídos com função arrecadatória, mas para que o Estado cumpra a função de controle da economia. Ex.: II, IE, IPI, IOF, ITR”. (OLIVEIRA, p. 74, 2009)

2.3 Carga tributária no Brasil

A carga tributária é um indicador que expressa a relação entre o volume de recursos que o Estado extrai da sociedade, sob a forma de impostos, taxas e contribuições para financiar as atividades que se encontram sob sua responsabilidade, e o Produto Interno Bruto (PIB).



De acordo com estudos do IBPT, o ano de 2012 bateu o recorde em arrecadação, pois a carga tributária brasileira chegou a 36,27% do PIB, superando o índice de 2011 que foi 36,02%. Então, em 2012, de cada R\$ 100 gerados pela economia, R\$ 36,27 viraram tributos e foram para os caixas do governo. O estudo do IBPT esclarece que o baixo PIB registrado em 2012 e a alta arrecadação tributária ocasionaram o aumento na carga tributária. A expectativa era que 2012 tivesse uma queda na arrecadação, mas os meses de novembro e dezembro superaram as expectativas, revertendo a previsão de queda da carga tributária.(IBPT, 2013)

O estudo realizado pelo IBPT mostrou, ainda, que a arrecadação tributária de 2012 chegou a R\$ 1,59 trilhão, contra R\$ 1,49 trilhão registrado em 2011, sendo o crescimento nominal do PIB menor se comparado à carga tributária, tendo em vista que a arrecadação de tributos cresceu 7,03% e o PIB cresceu 6,26%. (IBPT, 2013) O Quadro 2 apresenta a evolução da carga tributária brasileira dos últimos 8 anos.

Quadro 2 – Evolução da carga tributária dos últimos 8 anos – Valor em reais(R\$)

Ano	PIB	Total de Arrecadação	% s/ PIB	Crescimento
2005	R\$ 2.147.239.000	R\$ 732.864.000	34,13%	0,64 P.P.
2006	R\$ 2.369.483.000	R\$ 817.938.000	34,52%	0,39 P.P.
2007	R\$ 2.661.343.000	R\$ 923.245.000	34,69%	0,17 P.P.
2008	R\$ 3.032.204.000	R\$ 1.056.642.000	34,85%	0,16 P.P.
2009	R\$ 3.239.404.000	R\$ 1.095.933.000	33,83%	(1,02) P.P.
2010	R\$ 3.770.085.000	R\$ 1.290.123.000	34,22%	0,63 P.P.
2011	R\$ 4.143.015.000	R\$ 1.492.144.000	36,02%	1,80 P.P.
2012	R\$ 4.402.542.000	R\$ 1.597.016.000	36,27%	0,25 P.P.

Fonte: IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (2013).

Observa-se, a partir dos números apresentados no Quadro 2, que mesmo com as medidas do Governo de desoneração de alguns tributos para incentivar a economia, o montante arrecadado vem crescendo nos últimos 8 anos, assim como a carga tributária brasileira.

Segundo o IBPT (2013), o brasileiro trabalhou 150 dias no ano de 2013, ou quase cinco meses do ano, somente para pagar impostos, taxas e contribuições aos cofres públicos.

De acordo com estudos do IBPT, de 2009 a 2013 o Governo Federal decidiu incentivar a economia do país por meio da desoneração do IPI sobre automóveis, deixando de arrecadar R\$ 6,1 bilhões em tributos. Contudo, apesar dessa medida, a arrecadação não diminuiu, pois nesse mesmo período houve um incremento de R\$11,8 bilhões na arrecadação provenientes dos tributos PIS e COFINS sobre a venda de automóveis e veículos leves. Assim, o aumento da arrecadação do ICMS se deu também pelas desonerações feitas por meio do IPI, pois ao baixar esse imposto para bens de consumo como veículos, artigos da linha branca e móveis, o governo estava deixando de arrecadar um imposto, mas estimulando as pessoas a comprar mais, o que teria reflexos no ICMS.

A carga de ICMS somou 7,45% do PIB em 2012, superando 2011 que havia sido de 7,27% do PIB.



3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Delineamento da pesquisa

Este trabalho é do tipo descritivo, realizou-se a análise dos dados por meio da ótica tanto qualitativa, quanto quantitativa. Para atingir o objetivo proposto foram coletados dados em três Instituições de Ensino Superior (IES) do Distrito Federal.

A instituição A é particular, possui uma grade curricular fechada e o curso de Ciências Contábeis é oferecido no período noturno. Em sua matriz curricular há matérias de cunho tributário como Legislação Tributária e Contabilidade Fiscal e Tributária, no 3º e 5º semestres, respectivamente. Em 2012 a IES A teve nota 3 no Exame Nacional de Desempenho de Estudantes – ENADE.

A instituição B também é particular e oferece o curso de Ciências Contábeis no período noturno, mas, ao contrário da primeira, possui a grade curricular aberta. Quanto à matriz curricular, são ofertadas disciplinas de cunho tributário como Direto Tributário e Contabilidade Tributária no 3º e 5º semestres, respectivamente. Em 2012 a IES B teve nota 3 no ENADE

Por fim, a instituição C é pública, possui uma grade curricular aberta e o curso de Ciências Contábeis é oferecido nos períodos diurno e noturno. Há também disciplinas de cunho tributário como Legislação Tributário e Contabilidade Fiscal, ofertadas em semestres distintos para o curso diurno e o curso noturno. No diurno, essas disciplinas são oferecidas no 5º e 7º semestre, respectivamente. Já no noturno, essas disciplinas são oferecidas no 8º e 9º semestre, respectivamente. Em 2012 a IES C teve nota 4 no ENADE.

Para a coleta de dados, utilizou-se como instrumento de pesquisa o questionário desenvolvido por Curcino, Ávila e Malaquias(2013), com adaptações.

3.2 Quanto ao questionário aplicado

O questionário utilizado foi uma adaptação do instrumento de pesquisa elaborado por Curcino, Ávila e Malaquias(2013). As adaptações realizadas se restringiram ao perfil dos respondentes, nos demais blocos não houve nenhuma alteração. O Quadro 3 apresenta um resumo das questões abordadas no questionário.

Quadro 3 - Questões abordadas no questionário.

1º Bloco Perfil dos respondentes	Gênero	Semestre
	Faixa etária	Atual posição no mercado
	Se já cursou alguma matéria relacionada a tributos	
2º Bloco Conhecimentos específicos	Objetivos e destinação dos tributos	
	Regras sobre IPI, ICMS, PIS, COFINS, CSLL, IR	
	Composição da carga tributária	
3º Bloco Percepção do respondente	Carga tributária no Brasil	
	Sonegação de tributos no Brasil	
	Aplicação dos tributos arrecadados	

Fonte: Adaptado de Curcino, Ávila e Malaquias (2013)

No primeiro bloco do questionário buscou-se conhecer o perfil do respondente para traçar as características de cada grupo. O segundo bloco, composto por 13 afirmativas, avaliou-se o conhecimento específico dos alunos em relação aos tributos. Já no terceiro bloco, composto por 8 afirmativas, procurou-se obter a opinião dos respondentes quanto a carga tributária brasileira.



O questionário foi elaborado utilizando uma escala Likert de cinco pontos, onde era solicitado ao respondente marcar uma das seguintes respostas para cada uma das afirmativas: discordo plenamente, discordo, nem discordo nem concordo, concordo ou concordo plenamente. Gil (2008) destaca que a escala Likert é de elaboração simples, tem caráter ordinal e não mede quanto uma atitude é mais ou menos favorável, é uma escala onde os respondentes registram sua concordância, discordância e ausência de opinião em relação ao enunciado.

A amostra da pesquisa abrange os alunos iniciantes e concluintes dos cursos de ciências contábeis, sendo considerados como iniciantes os alunos do 1º e 2º semestres e como concluintes os alunos do 7º semestre em diante. Os questionários respondidos por alunos do 3º ao 6º semestre foram desconsiderados, assim como os questionários não preenchidos por completo, dessa forma, 28 questionários foram descartados.

Na comparação entre o grupo de alunos iniciantes e o grupo de alunos concluintes do curso de Ciências Contábeis foi realizado o teste qui-quadrado. Bruni (2009) afirma que o teste qui-quadrado é um teste não paramétrico, também conhecido como teste de adequação do ajustamento, sendo um dos testes mais simples e usuais da estatística não paramétrica.

As hipóteses do teste Qui-quadrado podem ser enunciadas da seguinte forma:

H_0 : existe diferença significativa entre as respostas dos alunos iniciantes e concluintes.

H_1 : não existe diferença significativa entre as respostas dos alunos iniciantes e concluintes.

Bruni(2009) acrescenta que o teste qui-quadrado analisa a hipótese nula de não existir discrepância entre as frequências observadas e as frequências esperadas de determinado evento, já a hipótese alternativa demonstra a existência de discrepância entre frequências observadas e esperadas.

A significância estabelecida foi de 5% e os cálculos foram realizados com o auxílio do software estatístico SPSS – Statistical Package for the Social Sciences.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS OBTIDOS

4.1 Perfil da Amostra

A Tabela 1 apresenta o perfil da amostra de cada instituição de ensino pesquisada.

Tabela 1 – Perfil dos respondentes das IES A, B e C.

		A		B		C		Total	
		I	C	I	C	I	C	I	C
Gênero	Feminino	29	27	12	21	58	39	99	87
	Masculino	19	13	14	19	36	41	69	73
Faixa etária	Até 18 anos	8	0	9	0	65	0	82	0
	De 19 a 25	27	20	13	21	26	67	66	108
	De 26 a 33	9	16	0	13	3	8	12	37
	De 33 a 38	4	4	3	2	0	4	7	10
	Acima de 39	0	0	1	4	0	1	1	5
Trabalha?	Sim	41	38	17	34	20	62	78	134
	Não	7	2	9	6	74	18	90	26



É na área contábil?	Sim	16	22	7	21	6	29	29	72
	Não	25	16	10	13	14	33	49	62
Cursou matérias que abordam a questão de tributos?	Sim	5	40	16	40	5	80	26	160
	Não	43	0	10	0	89	0	142	0
Total de respondentes	328	48	40	26	40	94	80	168	160
		88		66		174			

Fonte: Elaboração Própria
I – Iniciantes e C – Concluintes

4.1.1 Análise da IES A

Observa-se que a maior parte da amostra, tanto para iniciantes (60,41%) como para concluintes (67,5%) é feminina. A faixa etária dos iniciantes é menor do que a dos alunos concluintes, como esperado. Com relação ao trabalho, a maior parte dos alunos trabalha independente de serem iniciantes ou concluintes.

Observa-se, ainda, que 60,97% dos alunos iniciantes não estão exercendo suas atividades na área contábil. Entretanto, esse quadro se modifica no grupo de concluintes, pois 57,89% trabalham na área contábil e 42,11% trabalham em outras áreas, isso mostra que conforme o desenvolver do curso os alunos tendem a ter uma melhor alocação no mercado de trabalho na área contábil.

Com relação às disciplinas que abordaram questões de tributos, apenas 5 alunos iniciantes cursaram alguma matéria que aborda o conteúdo, sendo que a maioria, aproximadamente 90%, dos iniciantes não cursaram. Já com relação aos alunos do final do curso, 100% dos alunos concluintes já cursaram disciplina que aborda o conteúdo.

4.1.2 Análise da IES B

A partir da Tabela 1 é possível observar um equilíbrio entre o número de mulheres e homens tanto no grupo de iniciantes como no de concluintes. A faixa etária dos iniciantes é menor do que a faixa etária dos alunos concluintes.

Com relação ao trabalho, a maioria dos estudantes trabalha, sendo esse percentual de 65,38% entre os iniciantes e 85% entre os concluintes. Quanto ao fato de exercerem sua profissão na área contábil, vê-se a mesma situação da instituição A, ou seja, os alunos iniciantes que estão inseridos em outras áreas (não contábil) representam 58,82%, mas no final do curso esse percentual diminui, reduzindo para 38,24% dos alunos, frente a 61,76% que trabalham na área contábil.

Nesta instituição ocorreu um fato diferente das demais instituições, já que grande parte dos alunos iniciantes (61,54%) já cursou alguma disciplina que aborda a questão de tributos, isso pode ser decorrente do fato de a instituição ter a grade curricular aberta. Dessa forma, espera-se que o resultado dessa instituição seja diferente das demais.

4.1.3 Análise da IES C

Os alunos iniciantes são, na maioria, do sexo feminino (61,70%), entretanto, para os alunos concluintes esse percentual se equilibra, sendo 51,20% do sexo masculino e 48,80% do sexo feminino. A faixa etária segue a mesma lógica das demais, já que os alunos iniciantes estão concentrados em uma faixa etária menor do que os alunos concluintes. A única diferença observada é que nesta instituição os alunos iniciantes são mais novos do que nas demais



instituições, sendo que 69,15% dos iniciantes têm até 18 anos. Uma possível hipótese para essa situação é o fato da Instituição C ter programas diferenciados de ingresso na Universidade.

O fato de a faixa etária ser menor atinge diretamente o número de alunos que possuem alguma ocupação remunerada, pois apenas uma pequena parcela (21,28%) trabalha no início do curso. Para os alunos que estão no final do curso a situação é diferente, pois 77,5% trabalham. Outro diferencial em relação às duas primeiras instituições está no fato dos alunos concluintes, em sua maioria, não estarem trabalhando na área contábil. Somente 46,8% trabalham na área contábil frente a 53,2% que estão em outras áreas. Uma possível explicação é que como os alunos das outras instituições já estão no mercado de trabalho quando da escolha do curso, a escolha pode ser mais consciente do que os alunos da Instituição C em sua maioria nunca trabalharam.

Quanto à realização de disciplinas que abordam a questão de tributos, a grande maioria dos iniciantes (95%) não o fez. E, semelhante as demais instituições, 100% dos concluintes já cursaram disciplinas que abordam o assunto.

4.2 Resultados sobre conhecimentos específicos

Após traçar o perfil dos respondentes, foram analisadas as respostas do segundo bloco de perguntas referente aos conhecimentos sobre tributos. A seguir são apresentados os resultados dos percentuais e dos testes Qui-quadrado. É importante destacar que as afirmativas desse bloco são todas verdadeiras, ou seja, a resposta adequada deveria ser a opção 5 – “concordo totalmente”.

Ao analisar as respostas de cada grupo, verificou-se que, na instituição A e B, a maior parte, tanto dos iniciantes como dos concluintes, respondeu que “concorda” ou que “concorda plenamente” com as afirmativas.

Na instituição A, por exemplo, verificou-se entre os iniciantes que das 13 questões, 8 foram respondidas em maior porcentagem com a opção “concordo”, são elas: questões 2, 4, 5, 7, 9, 10, 11 e 12. Para os concluintes observa-se um resultado semelhante, pois das 13 questões, 7 foram respondidas em maior porcentagem com a opção “concordo”, são elas: 1, 3, 4, 5, 7, 9 e 10.

Na instituição B, o resultado não foi diferente, pois entre os iniciantes, verificou-se que das 13 questões 7 foram respondidas em maior porcentagem com a opção “concordo” ou “concordo plenamente”, são elas: questões 1, 3, 4, 5, 10, 11 e 12. Entre os concluintes também foi observado um resultado semelhante, pois das 13 questões 9 foram respondidas em maior porcentagem com a opção “concordo” ou “concordo plenamente”, são elas: 1, 2, 3, 4, 5, 9, 10, 11 e 12.

Na instituição C verificou-se uma situação diferente das demais instituições, pois enquanto as respostas dos alunos concluintes se concentraram na opção “concordo”, as respostas dos iniciantes se concentraram na opção “nem concordo, nem discordo”. As respostas das questões 1, 2, 3, 4, 6, 7, 8 e 10, por exemplo, se concentraram na opção “nem concordo, nem discordo”, demonstrando assim uma maior imparcialidade por parte dos alunos, possivelmente decorrente da falta de conhecimento sobre o assunto.

Percebe-se também que o grupo dos alunos concluintes da instituição C foram os que apresentaram menor concentração de respostas na opção “nem concordo, nem discordo”, se comparados aos alunos concluintes das outras instituições. Enquanto as Instituições A e B apresentaram 3 questões com maior concentração na opção 3 – nem concordo, nem discordo – a Instituição C apresentou apenas 1 questão nessa mesma situação.

Diante dos resultados apresentados, realizou-se o teste Qui-quadrado para verificar se existe ou não diferenças significativas entre as respostas dos dois grupos. Conforme a Tabela 2,



na instituição A, não foi possível encontrar diferenças significativas na maior parte das questões, com exceção da questão de número 12 que afirma que os tributos são importantes para educação, saúde e assistência social. Assim, entende-se que apenas uma afirmativa demonstrou, significativamente, que os alunos concluintes têm uma melhor percepção sobre a questão de tributos do que os alunos iniciantes, representando assim 7,69% do total de questões. Dessa forma, é possível afirmar que, de forma geral, na instituição A não foi possível encontrar diferenças significativas entre as respostas dos alunos iniciantes e concluintes no que tange o conhecimento sobre a carga tributária do país, uma vez que estar no final do curso não significou obter maior nível de acertos em relação aos estudantes de início de curso.

Na instituição B, apenas 3 questões apresentaram diferenças significativas, representando 23,07% das afirmativas, são elas: questões 1, 9 e 10. Diante dos resultados obtidos com o teste Qui-quadrado é possível afirmar que existem diferenças significativas entre as respostas dos alunos iniciantes e concluintes da Instituição B, mas de forma contida, pois para a maioria das questões (76,93%) não foi possível rejeitar a hipótese nula de que não existe diferença significativa entre as respostas dos alunos iniciantes e concluintes. Assim, para a maior parte das questões, estar no final do curso também não significou obter maior nível de acertos em relação aos estudantes de início de curso.

A instituição C apresentou um resultado diferente, pois 11 questões apresentaram diferenças significativas, o que representa 84,61% do total. Dessa forma, é possível afirmar que nessa instituição há diferenças significativas entre as respostas dos alunos iniciantes e concluintes no que tange o conhecimento sobre tributos e que estar no final do curso significou obter maior nível de acertos em relação aos estudantes de início de curso, conforme Tabela 2.

Conforme mencionado anteriormente, essa situação difere das demais instituições, pois grande parte das respostas dos iniciantes foram na opção “nem concordo, nem discordo”, isso contribuiu para o resultado apresentado, pois enquanto os alunos iniciantes foram imparciais nas respostas, os alunos concluintes tiveram uma posição diferente, concordando ou não com as questões. Vale ressaltar que nas demais instituições não houve essa concentração na opção “nem concordo, nem discordo” por parte dos alunos iniciantes. É importante destacar que o fato dos alunos iniciantes da instituição C serem mais novos e não trabalharem no início do curso pode ter contribuído para uma maior imparcialidade por parte desses alunos.

Outro ponto que vale destacar é que na questão 13, as respostas de quase todos os grupos se concentraram nas opções “discordo plenamente” ou “discordo”. Apenas os alunos concluintes da Instituição concordaram plenamente com a afirmativa.

Assim, os resultados obtidos com a pesquisa demonstraram poucas diferenças significativas entre as respostas dos alunos iniciantes e concluintes das instituições A e B, ou seja, para essas duas instituições, o fato de ser concluinte do curso não significa necessariamente que o aluno tenha maior conhecimento sobre tributos do que o iniciante. No entanto, não se pode dizer que os alunos concluintes não tenham conhecimento sobre o assunto, tendo em vista o alto percentual de respostas corretas tanto entre os iniciantes quanto entre os concluintes.

Na IES C, observou-se que para a maior parte das questões houve diferenças significantes entre as respostas dos iniciantes e as respostas dos concluintes. Esse resultado se deve ao fato das respostas dos alunos iniciantes estarem concentradas na opção “nem concordo, nem discordo” enquanto a dos alunos concluintes estarem concentradas nas opções “concordo” e “concordo plenamente”.

Uma hipótese para o fato dos alunos iniciantes da IES C terem sido o grupo com maior concentração de respostas na opção “nem concordo, nem discordo” está relacionada ao fato deles



serem mais novos e não trabalharem no início do curso e, consequentemente, não possuem muitos conhecimentos sobre o assunto.

Tabela 2 – Qui-quadrado e diferenças significativas do 2º bloco – IES A, B e C

2º bloco	A		B		C	
	Qui-quadrado	Signifi-cância	Qui-quadrado	Signifi-cância	Qui-quadrado	Signifi-cância
1. O objetivo financeiro;	8,910	0,063	<u>15,65</u>	<u>0,004</u>	<u>26,354</u>	<u>0,000</u>
2. O objetivo econômico;	5,201	0,267	1,507	0,825	<u>11,902</u>	<u>0,018</u>
3. O objetivo social;	4,201	0,379	3,171	0,530	<u>11,063</u>	<u>0,026</u>
4. Folha de pagamento;	2,003	0,735	6,768	0,149	<u>16,268</u>	<u>0,003</u>
5. Incidência do IPI;	7,823	0,098	1,266	0,867	<u>17,073</u>	<u>0,002</u>
6. A arrecadação do PIS/PASEP;	1,800	0,772	4,002	0,406	8,093	0,088
7. A arrecadação da COFINS;	3,545	0,471	6,490	0,165	<u>23,283</u>	<u>0,000</u>
8. A arrecadação da CSLL;	3,219	0,522	3,653	0,455	<u>26,594</u>	<u>0,000</u>
9. A arrecadação do IR;	1,492	0,828	<u>11,94</u>	<u>0,018</u>	7,308	0,120
10. A arrecadação do ICMS;	7,119	0,130	<u>11,302</u>	<u>0,023</u>	<u>40,782</u>	<u>0,000</u>
11. Espécies tributárias;	7,502	0,112	7,117	0,130	<u>33,358</u>	<u>0,000</u>
12. Importância dos tributos;	<u>20,61</u>	<u>0,000</u>	0,584	0,965	<u>25,145</u>	<u>0,000</u>
13. Destinação dos impostos.	8,087	0,088	5,284	0,259	<u>29,012</u>	<u>0,000</u>

Fonte:Elaboração própria

4.3 Percepção com relação à carga tributária

No terceiro bloco de perguntas buscou-se analisar a percepção dos respondentes em relação a carga tributária no Brasil.

De modo geral, observou-se que em todas as instituições as respostas se concentram em torno das opções “concordo” e “concordo plenamente” tanto para os alunos iniciantes com para os alunos concluintes. No entanto, observa-se uma maior tendência dos alunos concluintes em concordar com as afirmativas. Na instituição A, por exemplo, na questão 1, 85,4% dos alunos iniciantes frente a 92,5% dos concluintes concordaram em algum grau com a afirmativa de que “O Brasil é um dos países que mais arrecadam tributos”, essa mesma situação é observada nas questões 2, 4, 5, 6 e 7.

Na instituição B, da mesma forma, pois na questão 1, 90% dos alunos concluintes frente a 76,90% dos iniciantes concordaram em algum grau com a afirmativa. Assim ocorre também nas demais questões dessa instituição.

Vale destacar que, ao contrário das demais questões, na questão 8 as respostas dos alunos de todas as instituições se concentraram nas opções “discordo plenamente” e “discordo”. Isso



ocorre pelo fato da afirmativa possuir um caráter positivo sobre a tributação no Brasil, enquanto as demais afirmativas possuem um caráter negativo.

Na Tabela 3 é possível verificar que, na instituição A, 2 questões apresentaram diferenças significativas, já a instituição B e C, apresentaram 3 diferenças significativas entre as respostas dos iniciantes e dos concluintes. Assim, observa-se que há diferenças significativas em relação à percepção dos alunos iniciantes e concluintes, mas de forma contida. Também foi possível observar uma visão mais crítica dos alunos que estão no final do curso, pois estes tiveram maior grau de concordância nas sentenças que tratam a questão tributária de forma negativa e um maior grau de discordância na sentença que trata a questão tributária de forma positiva.

Tabela 3 - Qui-quadrado e diferenças significativas do 3º bloco – IES A, B e C

3º bloco	IES A		IES B		IES C	
	Qui-quadrado	Signifi-cância	Qui-quadrado	Signifi-cância	Qui-quadrado	Signifi-cância
1. O Brasil é um dos países que mais arrecadam tributos;	6,539	0,162	2,680	0,613	7,146	0,128
2. Os tributos são necessários para a manutenção do país;	6,251	0,181	4,778	0,311	5,175	0,159
3. A arrecadação de tributos no Brasil acontece com base na renda da população;	2,734	0,603	3,24	0,518	3,353	0,501
4. No Brasil, a carga tributária é abusiva;	4,308	0,366	14,118	0,007	3,234	0,519
5. A aplicação de recursos acontece desigualmente no país;	7,754	0,101	6,574	0,160	3,186	0,527
6. A sonegação de tributos no Brasil prejudica o crescimento do país;	<u>11,884</u>	<u>0,018</u>	2,462	0,651	<u>22,972</u>	<u>0,000</u>
7. A sonegação de tributos no Brasil interfere na composição da distribuição da renda;	<u>16,079</u>	<u>0,003</u>	<u>9,586</u>	<u>0,048</u>	<u>10,844</u>	<u>0,028</u>
8. A aplicação dos tributos arrecadados é coerente com as necessidades da população.	4,142	0,387	<u>12,914</u>	<u>0,012</u>	<u>19,51</u>	<u>0,001</u>

Fonte: Elaboração própria

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em decorrência das constantes mudanças e do vasto campo de atuação da contabilidade, somado à complexa legislação tributária vigente no Brasil e à alta carga tributária no país, há um aumento da exigência para que o contador detenha conhecimentos mais profundos acerca de contabilidade tributária. Dessa forma, a contratação de um contador tributarista e a elaboração do planejamento tributário se tornaram essenciais na gestão de uma empresa. Essas duas medidas têm como finalidade reduzir, por meios legais, o pagamento de tributos e atender as exigências e mudanças ocorridas na legislação vigente.



Entretanto, para execução do planejamento tributário é necessário que o profissional tenha conhecimento suficiente sobre os negócios da empresa e da legislação tributária. Diante disso, observa-se a relevância do estudo da legislação tributária na graduação do curso de Ciências Contábeis.

Dessa forma, a fim de observar a evolução dos alunos no decorrer do curso e o papel da instituição na formação dos mesmos, especialmente na área fiscal, este trabalho buscou responder a seguinte questão: Qual a diferença entre a percepção dos alunos ingressantes e concluintes do curso de Ciências Contábeis em relação à carga tributária no Brasil?

Observou-se nessa pesquisa que há poucas diferenças significativas entre as respostas dos alunos iniciantes e concluintes das instituições A e B, ou seja, para essas duas instituições, o fato de ser concluinte do curso não significa necessariamente que o aluno tenha maior conhecimento sobre tributos do que o iniciante.

Na IES C, observou-se que para a maior parte das questões houve diferenças significativas entre as respostas dos iniciantes e as respostas dos concluintes. Esse resultado se deve ao fato das respostas dos alunos iniciantes estarem concentradas na opção “nem concordo, nem discordo” enquanto a dos alunos concluintes estarem concentradas nas opções “concordo” e “concordo plenamente”. Possivelmente, isso se deve ao fato deles serem mais novos e não trabalharem no início do curso e, conseqüentemente, não possuírem muitos conhecimentos sobre o assunto.

No que diz respeito à percepção dos respondentes quanto à carga tributária no Brasil, os resultados foram semelhantes nas três instituições de ensino e mostraram uma visão negativa por parte dos respondentes com relação à carga tributária. Ainda, verificou-se que há uma maior tendência dos alunos concluintes em concordar com as afirmativas. Assim, foi possível identificar uma visão mais crítica dos alunos que estão no final do curso.

É importante ressaltar que, em momento algum, este estudo buscou encontrar a causa e o efeito dos resultados, menos ainda avaliar a qualidade de ensino das instituições. Esse estudo limitou-se apenas a comparar a percepção dos alunos iniciantes e concluintes quanto à carga tributária no Brasil dentro das IES do Distrito Federal.

Como sugestão para futuras pesquisas, pode-se ampliar o escopo do presente, aplicando o questionário em instituições de ensino de outros estados e a estudantes de cursos afins, como administração e economia. Ainda, sugere-se aplicar os questionários para a população em geral e comparar a percepção quanto à carga tributária dos respondentes das diferentes regiões do país com o montante de recursos gastos pelo Governo em saúde, educação e em programas como o programa Bolsa Família, no intuito de verificar se existe relação entre o montante gasto e a percepção da população.

6. BIBLIOGRAFIA

AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 15º ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em 20 de jan. de 2014.



_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 20
de janeiro de 2014

CASSONE, V. **Direito Tributário**. 20ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CHIMENTI, R. C. **Direito Tributário**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CURCINO, G. M.; ÀVILA, L. A. C.; MALAQUIAS, R. . Percepção dos alunos de ciências
contábeis em relação à carga tributária no Brasil: um estudo comparativo entre alunos
ingressantes e concluintes. **Revista Catarinense de Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 12, n. 34,
p. 66-79, dez./mar. 2013.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO SUPERIOR E CURSOS CADASTRADOS. Disponível
em<<http://emec.mec.gov.br/>>. Acesso em 18 de janeiro de 2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO.<<https://www.ibpt.org.br/>> Acessado em 18 de janeiro de 2014.

MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial**. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2009

OLIVEIRA, E. **Contabilidade Informatizada**. 1º Ed. São Paulo: Atlas, 1997.

OLIVEIRA, L. M. de O.; CHIEREGATO, R.; GOMES JUNIOR, J. H. P.; GOMES, M. B.
Manual de Contabilidade Tributária. 11ª ed. São Paulo: Atlas; 2012.

OLIVEIRA, P. G. **Contabilidade Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SANTIAGO, F. S.; SILVA, J. L. G. Evolução e Composição da Carga Tributária **Brasileira**.
Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional, Taubaté, v. 2, n. 1, p. 22-41,
jan./abr. 2006.