

# Carga Tributária no Brasil: Percepção de Alunos de Ciências Contábeis no Distrito Federal

**Elaine Santos da Silva**

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB)<sup>1</sup>  
elaine0601@gmail.com

**Danielle Montenegro Salamone Nunes**

Professora Assistente do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília (UnB)<sup>1</sup>  
Doutoranda do Programa de Pós-graduação em Administração da Universidade de Brasília (PPGA – UnB)<sup>1</sup>  
dmontenegro@unb.br

**Cláudio Moreira Santana**

Professor Assistente do curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas da Universidade Federal de Goiás (FACE - UFG)<sup>2</sup>  
cldsantana.professor@gmail.com

## Resumo

Tendo em conta a alta carga tributária, a complexa legislação tributária vigente no Brasil e a necessidade de formar profissionais mais bem preparados para o mercado de trabalho, este trabalho compara a percepção de alunos, iniciantes e concluintes, do curso de Ciências Contábeis em relação à carga tributária no Brasil. Para atingir o objetivo deste trabalho foi utilizado como instrumento de coleta de dados 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 pode contribuir para explicar o resultado, pois verificou-se que os alunos mais novos, e que não trabalhavam no início do curso, tiveram tendência a serem indiferentes nas suas respostas.

**Palavras-chave:** Carga Tributária; Ensino de contabilidade tributária; Instituições de ensino superior.

## Abstract

Considering the high tax burden, the complex tax legislation in Brazil, and the need to qualify professionals for the labor market, this study aims to compare the accounting students' perceptions, freshmen and graduates, in relation to the Brazilian tax burden. To achieve this objective, a questionnaire adapted from Curcino, Ávila and Malaquias (2013) was applied in three Higher Education Institutions located in the Brazilian Federal District. The chi-square test was used in order to assess differences between the freshmen's and graduates' responses of each institution. Regarding the specific knowledge, there were two institutions that freshmen's and graduates' responses showed few significant differences and one institution that freshmen's and graduates' responses showed most significant differences. A greater number of students of the former institutions work since the beginning of the course and are in a higher age group if compared to the students of the institution in which significant differences were found. This contributed to the results, since it was found that younger beginner students who do not work had a tendency to be indifferent in their responses. Finally, regarding the respondents' perception about the tax burden in Brazil, the students of the three institutions showed a negative view.

**Keywords:** Tax burden; Tax accounting education; Higher education institutions.

<sup>1</sup> UNB – Universidade de Brasília - CEP 70910-900 - Brasília - DF.

<sup>2</sup> FACE/UFG – Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas da Universidade Federal de Goiás - CEP 74001-970 - Goiânia - GO.

## Resumen

Dada la elevada presión tributaria, la legislación fiscal compleja en vigor en Brasil y la necesidad de formar profesionales mejor preparados para el mercado laboral, en este trabajo se compara la percepción de los estudiantes, los principiantes y los graduados, el curso en Contabilidad en relación con carga tributaria en Brasil. Para lograr el objetivo de este trabajo se utilizó como instrumento de recolección de datos del cuestionario desarrollado por Curcino, Ávila y Malaquias (2013) con adaptaciones. Se aplicó en tres instituciones de educación superior en el Distrito Federal. Para la comparación, se produjo la prueba de chi cuadrado, con el objetivo de identificar las diferencias estadísticamente significativas entre las respuestas de los estudiantes principiantes y graduados en cada institución. Como resultado de ello gran parte de la experiencia, tienen dos instituciones que tenían algunas diferencias significativas entre los estudiantes principiantes y graduados, y una institución que mostraron diferencias significativas en la mayoría de sus respuestas. Se notó que las dos instituciones tenido algunas diferencias significativas en las respuestas tienen un mayor número de estudiantes que trabajan desde el inicio del curso y que están en un grupo de edad mayor en comparación a la institución en la que había diferencias más significativas. Esto, a su vez, tiene pocos estudiantes que trabajan en el inicio del curso y son un rango de edad, lo que puede ayudar a explicar el resultado, ya que se encontró que los estudiantes más jóvenes y los que no trabajaban al inicio del curso tendido ser indiferente en sus respuestas.

**Palabras-clave:** Presión tributaria; Educación en contabilidad e fiscalidad; Instituciones de educación superior.

## 1. Introdução

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 (OLIVEIRA, 2009). Fabretti (2009) acrescenta 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.”. 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, advinda dos tributos cobrados pelo Estado.

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”. Oliveira et al. (2012) afirmam 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. Nesse sentido, conforme 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.”.

Entretanto, se de um lado há a necessidade do Estado, de outro há quem o financie, ou “quem paga a conta”, sejam pessoas físicas ou jurídicas e que, no Brasil, tem de arcar com uma carga tributária considerada alta e lidar legislação fiscal complexa, que se traduz também em constantes mudanças, pois, conforme Oliveira (1997), a legislação tributária e os procedimentos contábeis mudaram significativamente nos últimos trinta anos. Assim, 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 [...]”. Pode-se dizer, então, que há um aumento da exigência para que o contador detenha conhecimentos mais profundos acerca de contabilidade tributária, ao mesmo tempo em que 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.

Todavia, 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 já nos primórdios da formação profissional, ou seja, ainda na graduação do curso de Ciências Contábeis e, de maneira semelhante, conforme Curcino, Ávila e Malaquias (2013, p. 67) “[...] espera-se que (em média) aqueles alunos que estejam mais próximos da conclusão do curso conheçam melhor os aspectos relacionados a tributos do que aqueles alunos iniciantes.” Uma vez que aqueles têm contato com disciplinas voltadas à área aqui citada.

A fim de observar a evolução dos alunos no decorrer do curso e o papel da instituição em sua formação, 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? Assim, 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.

## 2. Tributação no Brasil e Carga Tributária

O Código Tributário Nacional (CTN) define em seu artigo 3.º que “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.”, a partir daí, Oliveira et al. (2012) explicam que essa definição apresenta as seguintes características para tributos:

- 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;
- Compulsória: obrigação independente da vontade do contribuinte;
  - Em moeda ou cujo valor se possa exprimir: os tributos são expressos em moeda corrente nacional (reais) ou por meio de indexadores;
  - 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;
  - Instituída em lei: só existe a obrigação de pagar o tributo se uma norma jurídica com força de lei estabelecer essa obrigação;
  - 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, expõe que “[...] os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. Entretanto, a Constituição Federal de 1988 elenca outras espécies de imposições pecuniárias e, conforme 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, p. 53) 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.”

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 estatal para legislar sobre impostos

Categoria	Ente federativo	Imposto
Comércio Exterior	União	Imposto sobre Importação (II)
		Imposto sobre Exportação (IE)
Produção e Circulação	União	Imposto sobre Produto Industrializado (IP <sup>I</sup> )
	Estados e DF	Imposto sobre Operações financeiras (IOF)
	Municípios	Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS)
Patrimônio e Renda	União	Imposto sobre Serviço (ISS)
		Imposto de Renda (IR)
		Imposto sobre a propriedade Territorial e rural (ITR)
	Estados e DF	Imposto sobre Grandes fortunas (IGF)
		Imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA)
	Municípios	Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> ou Doação (ITCD)
		Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)
	Imposto sobre a Transmissão <i>Inter Vivos</i> (ITBI)	

Fonte: Oliveira (2009).

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, técnica essa 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). Fabretti (2009) explica que repercutir é transferir o ônus tributário para o consumidor, embutindo-o no preço do produto ou do serviço. Chimenti (2007, p. 65) 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.

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 classificação dos tributos é em função de sua finalidade. Oliveira (2009) mostra que “[...] os tributos vêm sendo criados e utilizados com funções não arrecadatórias, sobretudo de intervenção na economia privada.”. O autor acrescenta 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 (OLIVEIRA, p. 74, 2009), 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.

O conjunto de tributos que pesam sobre a sociedade indica não apenas a arrecadação de recursos pelo Estado, mas também, por outro lado, a carga tributária imposta. 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 Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), entre os anos de 2005 a 2014 houve uma sequência de recordes na arrecadação de impostos, pois a carga tributária brasileira que era de 33,80% em 2005, chegou a 35,42% do PIB em 2014, e exceto por dois anos naquele período (2009 e 2012) houve sempre o aumento da carga tributária. Quadro 2 apresenta a evolução da carga tributária brasileira no período de 2005 a 2014.

Quadro 2: Evolução da carga tributária de 2005 a 2014 (em R\$ milhões)

Ano	PIB*	Total de Arrecadação	% s/ PIB	Evolução
2005	2.171.736	734.108	33,80%	0,61 P.P.
2006	2.409.803	817.052	33,91%	0,10 P.P.
2007	2.718.032	923.585	33,98%	0,07 P.P.
2008	3.107.531	1.059.731	34,10%	0,12 P.P.
2009	3.328.174	1.102.954	33,14%	(0,96) P.P.
2010	3.886.835	1.312.257	33,76%	0,62 P.P.
2011	4.374.765	1.527.156	34,91%	1,15 P.P.
2012	4.713.096	1.631.433	34,61%	(0,30) P.P.
2013	5.157.569	1.807.054	35,04%	0,42 P.P.
2014	5.521.256	1.955.804	35,42%	0,39 P.P.

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), 2015

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, ocorrida diversas vezes no período de 2005 a 2014, o montante arrecadado e a carga tributária brasileira vem crescendo.

A título de exemplo, vale lembrar que 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 (IBPT, 2015). 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.

### 3. Procedimentos Metodológicos

Este trabalho é do tipo descritivo e as análises dos dados foram realizadas por meio das óticas qualitativa e quantitativa. Para atingir o objetivo proposto foram coletados dados em três Instituições de Ensino Superior (IES) do Distrito Federal.

**Quadro 3:** Características gerais das instituições de ensino superior (IES) pesquisadas

Variável observada	Instituição A	Instituição B	Instituição C
Grade curricular	Fechada	Aberta	Aberta
Turno	Noturno	Noturno	Diurno e noturno
Disciplinas obrigatórias na matriz curricular	Legislação tributária e Contab. fiscal e tributária	Direito tributário e Contabilidade tributária	Legislação tributária e Contabilidade fiscal
Oferta da disciplinas	3º e 5º semestres	3º e 5º semestre	5º e 7º semestre (d) 8º e 9º semestre (n)
Nota Enade 2012	3	3	4

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 alteração. No Quadro 3 é apresentado um resumo das questões abordadas no questionário.

**Quadro 4:** Questões abordadas no questionário

Bloco de perguntas	Finalidade	Ponto abordado	
1	Conhecer o perfil dos respondentes	Gênero	Semestre
		Faixa etária	Atual posição no mercado
Se já cursou alguma disciplina relacionada a tributos			
2	Verificar conhecimentos específicos	Objetivos e destinação dos tributos	
		Regras sobre IPI, ICMS, PIS, COFINS, CSSL, IR	
		Composição da carga tributária	
3	Identificar a 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 treze afirmativas, verificou-se o conhecimento específico dos alunos em relação a tributos. Já no terceiro bloco, composto por

oito afirmativas, procurou-se identificar a percepção 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. 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, assim, foram descartados 28 questionários.

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. As hipóteses utilizadas para o teste Qui-quadrado foram:

- $H_0$ : 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 Statistical Package for the Social Sciences (SPSS).

## 4. Análise e Discussão dos Resultados Obtidos

### 4.1 Perfil da Amostra

Na Tabela 1 é apresentado o perfil da amostra para cada instituição de ensino pesquisada.

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

Variável observada	Valor assumido	Instituição A		Instituição B		Instituição 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	-	9	-	65	-	82	-
	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	-	4	7	10
	Acima de 39	-	-	1	4	-	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	-	10	-	89	-	142	-
Total de respondentes	328	48	40	26	40	94	80	168	160
			88		66		174		328

Fonte: Elaboração Própria.

I – Iniciantes e C – Concluintes

Na IES A observa-se que a maior parte da amostra, tanto para iniciantes (60,41%) como para concluintes (67,5%) é feminina e, como esperado, a faixa etária dos iniciantes é menor do que a dos alunos concluintes. 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 cinco 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 abordam o conteúdo.

No caso da IES B, é possível observar um equilíbrio entre o número de mulheres e homens tanto no grupo

de iniciantes quanto 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 diminuiu, 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.

Finalmente, em relação à 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. 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 maioria dos iniciantes (95%) não o fez. E, da mesma maneira que nas 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 plenamente”.

Ao analisar as respostas de cada grupo, verificou-se que, nas instituições 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 treze questões, oito 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 treze questões sete 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.

Já 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 três questões com maior concentração na opção 3 – nem concordo, nem discordo – a Instituição C apresentou apenas uma 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 (iniciantes e concluintes). 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 três 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 onze 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 as respostas encontradas.

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

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

Conhecimentos tributários	IES A		IES B		IES C	
	$\chi^2$	Sig	$\chi^2$	Sig	$\chi^2$	Sig
1. O objetivo financeiro	8,910	0,063	15,65	0,004	26,354	0,000
2. O objetivo econômico	5,201	0,267	1,507	0,825	11,902	0,018
3. O objetivo social	4,201	0,379	3,171	0,530	11,063	0,026
4. Folha de pagamento	2,003	0,735	6,768	0,149	16,268	0,003
5. Incidência do IPI	7,823	0,098	1,266	0,867	17,073	0,002
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	23,283	0,000
8. A arrecadação da CSLL	3,219	0,522	3,653	0,455	26,594	0,000
9. A arrecadação do IR	1,492	0,828	11,94	0,018	7,308	0,120
10. A arrecadação do ICMS	7,119	0,130	11,302	0,023	40,782	0,000
11. Espécies tributárias	7,502	0,112	7,117	0,130	33,358	0,000
12. Importância dos tributos	20,61	0,000	0,584	0,965	25,145	0,000
13. Destinação dos impostos	8,087	0,088	5,284	0,259	29,012	0,000

Fonte: Elaboração própria.

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. Em outras palavras, os resultados apontam no sentido de que o curso de ciências contábeis das instituições A e B, no que se refere aos temas aqui tratados, não fazem diferença no conjunto de conhecimentos apresentados pelos alunos

iniciantes e concluintes, o que pode ser fruto do perfil de alunos que estudam nessas instituições.

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, conseqüentemente, não possuírem muitos conhecimentos sobre o assunto.

### 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 como 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.

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

Percepção em relação à carga tributária	IES A		IES B		IES C	
	$\chi^2$	Sig	$\chi^2$	Sig	$\chi^2$	Sig
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;	11,884	0,018	2,462	0,651	22,972	0,000
7. A sonegação de tributos no Brasil interfere na composição da distribuição da renda;	16,079	0,003	9,586	0,048	10,844	0,028
8. A aplicação dos tributos arrecadados é coerente com as necessidades da população.	4,142	0,387	12,914	0,012	19,51	0,001

Fonte: Elaboração própria.

Na Tabela 3 é possível verificar que, nas instituições A e B, duas questões apresentaram diferenças significativas, já a instituição C, apresentaram três 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. Destaca-se que essas diferenças apareceram nas últimas três questões, que tratam das relações entre temas econômicos e carga tributária, o que pode indicar que a formação profissional esteja fazendo diferença para os estudantes, sobretudo os conhecimentos de economia, entretanto, isto merece uma maior investigação. 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.

Destaca-se que os resultados aqui encontrados são semelhantes aos de Curcino, Ávila e Malaquias (2013), para o caso das instituições A e B, mas não para o caso da instituição C. Isto indica que o perfil dos estudantes desta última, dado que é diferente das demais e da estudada por Curcino, Ávila e Malaquias (2013), pode ser o fator de maior influência nas análises aqui empreendidas, de outro lado, indicam que as instituições de ensino precisam estar atentas na identificação do perfil de seus estudantes para que os cursos oferecidos “façam diferença” na vida de seus egressos, o que parece não acontecer para o tema aqui tratado.

## 5. Considerações Finais

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.

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, o que pode tanto ser uma questão relacionada ao perfil dos respondentes quanto à formação proporcionada naquelas instituições.

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”. 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.

É importante ressaltar que, em nenhum momento, 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.

## Referências Bibliográficas

- AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BRASIL. Constituição (1988). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> Acesso em: 20 jan. 2014
- BRASIL. Lei n.º 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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 20 jan. 2014.
- CASSONE, V. **Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- CHIMENTI, R. C. **Direito Tributário**. 11. 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, pp. 66-79, dez.-mar. 2013.
- FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO SUPERIOR E CURSOS CADASTRADOS. Disponível em: <<http://emec.mec.gov.br/>>. Acesso em: 18 jan. 2014.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (IBPT). **Evolução da carga tributária brasileira**. Maio 2015. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/>> Acesso em: 09 jun. 2015.
- MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2009
- OLIVEIRA, E. **Contabilidade Informatizada**. São Paulo: Atlas, 1997.
- OLIVEIRA, L. M. de O. et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- OLIVEIRA, P. G. **Contabilidade Tributária**. 3. 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, pp. 22-41, jan.-abr. 2006.