

PERCEÇÃO DOS ALUNOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS EM RELAÇÃO À CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: UM ESTUDO COMPARATIVO ENTRE ALUNOS INGRESSANTES E CONCLUINTES

ACCOUNTING STUDENTS' PERCEPTION OF THE TAX BURDEN IN BRAZIL: A COMPARATIVE STUDY BETWEEN FRESHMEN AND SENIOR STUDENTS

GEORDANA MENDONÇA CURCINO

Universidade Federal de Uberlândia - UFU (MG)

LUCIMAR ANTÔNIO CABRAL DE ÁVILA

Universidade Federal de Uberlândia - UFU (MG)

RODRIGO FERNANDES MALAQUIAS

Universidade Federal de Uberlândia - UFU (MG)

RESUMO

O objetivo geral deste artigo foi analisar comparativamente a percepção dos alunos ingressantes e concluintes de Graduação em Ciências Contábeis em relação à carga tributária no Brasil. Para atingir o citado objetivo, realizou-se um estudo descritivo, com abordagem quantitativa, e utilização de um questionário, que foi aplicado aos três primeiros e três últimos períodos do curso de Ciências Contábeis de uma universidade federal mineira. Tal questionário foi elaborado com três blocos, o primeiro destinado a coletar dados sobre o perfil da amostra e os dois últimos compostos por questões sobre a carga tributária. Para análise dos dados foi utilizado o teste t de *Student*, para a verificação da ocorrência ou não de significância estatística entre as diferenças de respostas obtidas dos grupos. Os resultados sugerem que houve poucas diferenças significativas entre as percepções dos graduandos iniciantes e concluintes em relação à carga tributária no Brasil e que, portanto, a condição de concluinte não conferiu aos discentes maiores conhecimentos do que aos iniciantes. Além disso, verificou-se que os concluintes possuem uma visão mais pessimista em relação ao sistema tributário nacional do que os iniciantes.

Palavras-chave: Carga tributária. Ciências Contábeis. Tributos.

ABSTRACT

The general purpose of this article was to make a comparative analysis of the perceptions of entering and graduating Accounting students in relation to the tax burden in Brazil. To achieve the purpose, a descriptive study was performed with a quantitative approach and a questionnaire was used, applied to the first three and last three periods of the Accounting course at a Federal University in Minas Gerais. This questionnaire was designed with three blocks, the first designed to collect data on the sample profile, and the last two consisting of questions about the tax burden. In data analysis, we used the Student's t test to verify the presence or absence of statistics significance between the different responses of the groups. The results suggest that there were few significant differences between the perceptions of beginner and seniors graduating students in relation to the tax burden in Brazil and, therefore, the condition of senior has not given the students more knowledge in relation to beginners. Furthermore, it was found that the graduating students are more pessimistic about the tax system than the beginners.

Keywords: Tax burden. Accounting. Taxes.

1 INTRODUÇÃO

De acordo com Marion (2011), o contador pode desempenhar inúmeras funções em diversas áreas, dentre as quais pode-se destacar as áreas fiscal e tributária. Com isso, ele pode atuar nas empresas como contador fiscal e nos órgãos públicos como fiscal de tributos. Portanto, subentende-se que no decorrer do curso de graduação em Ciências Contábeis existem disciplinas que oferecem aos discentes conhecimentos relativos aos tributos, para que estes profissionais estejam mais aptos a atuar naquelas funções citadas acima. Além disso, 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.

Nessas circunstâncias, esta pesquisa consiste em um estudo comparativo da percepção de alunos ingressantes e de concluintes do curso de Ciências Contábeis em relação à carga tributária no Brasil. Dessa forma, o artigo aborda questões em relação aos objetivos fundamentais dos tributos, os tributos arrecadados pelo poder público e a aplicação dos recursos no país.

Ressalta-se que, de acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2006), a carga tributária é o quociente entre o somatório das arrecadações de impostos, taxas e contribuições, e o produto interno bruto. Assim, a carga tributária no Brasil compreende a arrecadação de impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais, empréstimos compulsórios e pedágio. (AMARO, 2010)

O propósito desta pesquisa consistiu em responder à seguinte questão: qual é a percepção dos alunos ingressantes e concluintes do curso de Ciências Contábeis em relação à carga tributária no Brasil?

Foram escolhidos para o cumprimento do objetivo deste artigo os alunos dos três primeiros e três últimos períodos do curso de Ciências Contábeis de uma universidade pública localizada no estado de Minas Gerais, todos matriculados no primeiro semestre de 2011. A fundamentação desta escolha se baseia na hipótese de que os graduandos possam obter conhecimentos e análise crítica a respeito da carga tributária no Brasil no decorrer do curso de Graduação em Ciências Contábeis.

Desta forma, o objetivo geral do presente estudo é analisar comparativamente a percepção dos alunos ingressantes e dos concluintes do curso de Ciências Contábeis em relação à carga tributária no Brasil. O objetivo específico, por sua vez, consiste em identificar se os discentes estão absorvendo conhecimentos sobre a carga tributária brasileira durante a formação acadêmica nesse curso.

A justificativa do artigo se fundamenta na necessidade dos cidadãos obterem conhecimentos relativos à carga tributária no país. Assim, espera-se detectar que um curso superior de Ciências Contábeis proporcione conhecimentos suficientes para que os discentes adquiram consciência tributária e cidadania fiscal durante o processo de formação acadêmica.

Este artigo está estruturado em cinco seções, incluindo esta inicial, que descreve os aspectos introdutórios do estudo. A segunda seção apresenta as características e os objetivos do curso de Ciências Contábeis, o conceito e a classificação dos tributos e a composição da carga tributária no Brasil. Os aspectos metodológicos do trabalho são apresentados na terceira seção. A próxima seção traz sistematicamente a análise comparativa das respostas obtidas com a aplicação de um questionário aos graduandos analisados em relação à carga tributária no Brasil. Por último, a quinta seção apresenta as considerações finais da pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O curso de graduação em ciências contábeis

A Lei n. 9.394 (BRASIL, 1996), que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, expõe no capítulo IV os parâmetros da educação superior no Brasil. De acordo com o art. 43 deste capítulo, a educação superior tem por finalidade, entre outras: “formar diplomados nas diferentes áreas de conhecimento, aptos para a inserção em setores profissionais e para a participação no desenvolvimento da sociedade brasileira, e colaborar na sua formação contínua”. Assim, torna-se perceptível a importância do relacionamento dos futuros profissionais com a sociedade brasileira, visando à integração e ao desenvolvimento.

Em relação ao curso de graduação em Ciências Contábeis, Peleias *et al.* (2006, p. 184) destacam as competências e habilidades necessárias durante seu desenvolvimento:

Os cursos de graduação devem formar profissionais com competências e habilidades que lhes permitam usar a linguagem e a terminologia contábil, ter visão sistêmica e interdisciplinar, domínio da legislação, capacidade de gerenciar e trabalhar em grupos, domínio da expertise contábil, da tecnologia da informação, sua implementação e seu uso, da ética e da proficiência, nas questões técnicas específicas da profissão contábil.

Neste âmbito, Marion (2001 *apud* CASTRO, 2009, p.11) defende que “a educação para os futuros contadores deveria produzir profissionais que tivessem amplo conjunto de habilidades e conhecimentos”. Assim, a formação contábil necessita ensejar condições para que o profissional, ao mesmo tempo em que compreende o funcionamento das instituições empresariais, possa entender as transformações do mundo ao seu redor, que envolvem, dentre outros aspectos, a arrecadação de tributos e a aplicação de recursos no país.

Sontag *et al.* (2007) afirmam que o Bacharel em Ciências Contábeis é o profissional capaz de identificar e apresentar soluções para os diversos problemas contábeis e gerenciais das entidades, buscando permanente atualização e aperfeiçoamento, tanto profissional quanto pessoal. Assim, o profissional contábil deve conhecer as práticas contábeis, societárias, fiscais e tributárias aplicadas às

entidades, comprometendo-se com a sociedade, visando a aplicar seus conhecimentos em prol do engrandecimento da mesma. (SONTAG *et al.*, 2007)

Os estudantes de Ciências Contábeis têm contato com a Legislação Tributária por intermédio de disciplinas voltadas para a Contabilidade Tributária, que “é o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada”. (FABRETTI, 2009, p.5) Assim, Fabretti (2009, p.8) defende que o objeto da Contabilidade Tributária é:

apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, demonstrando-o de forma clara e sintética, para, em seguida, atender de forma extracontábil às exigências das legislações do IRPJ e da CSLL, determinando a base de cálculo fiscal para formação de provisões destinadas ao pagamento desses tributos, as quais serão abatidas do resultado econômico (contábil), para determinação do lucro líquido à disposição dos acionistas, sócios ou titular de firma individual.

Nessa perspectiva, a Contabilidade Tributária presta aos graduandos informações importantes acerca da arrecadação de tributos no país, para que os futuros contadores tenham capacidade de aplicar os conhecimentos adquiridos durante o curso na carreira profissional.

2.2. Tributos

“O Estado desenvolve atividades políticas, econômicas, sociais, administrativas, financeiras, educacionais, policiais, que têm por fim regular a vida humana em sociedade, promovendo assim, a realização do bem comum”. (CASSONE, 2006, p.5) Nessa perspectiva, o Estado necessita de recursos para custear suas despesas, os quais podem ser, segundo Cassone (2006), provenientes da utilização dos bens que o Estado possui como qualquer outro sujeito privado, ou de prestações patrimoniais recebidas dos cidadãos.

Tais prestações patrimoniais consistem nos Tributos, que constituem um meio de financiamento do Estado. De acordo com o art. 3º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), “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”.

Segundo Amaro (2010, p.40), este conceito quis explicitar:

- a) O caráter pecuniário da prestação tributária (como prestação em moeda);
- b) A compulsoriedade dessa prestação, ou seja, o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar os polos ativo e passivo da obrigação tributária;
- c) A natureza não sancionatória de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração;
- d) A origem legal do tributo;
- e) A natureza vinculada da atividade

administrativa mediante a qual se cobra o tributo.

Sucintamente, Cassone (2006) sustenta que Tributo é uma quantia em dinheiro que os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) são obrigados a pagar ao Estado quando praticam certos fatos geradores previstos pelas leis tributárias, representando, assim, o ponto central do direito tributário. Amaro (2010) destaca a parafiscalidade, que permite que os tributos sejam arrecadados por entidades não estatais, às quais a lei confere a condição de beneficiárias de ingressos financeiros por ela instituídos, com fins de interesse público.

2.3. Classificação dos tributos

A seguir, no Quadro 1, é apresentada a atual classificação dos tributos, de acordo com as últimas decisões tomadas pelo Supremo Tribunal Federal.

Quadro 1 – Classificação, destinação e regulamentação dos tributos.

Tributo	Destinação - Custeio	CF
1 Impostos	Despesas Gerais.	145, I
2 Taxas	Exercício do poder de polícia; ou do serviço público, potencial ou efetivo.	145, II
3 Contribuição de melhoria	Obra pública.	145, III
4 Contribuições especiais	Destinação constitucional específica.	149
4.1 Contribuições sociais gerais	Salário-educação (212, §5º), PIS/Pasep (239), FGTS (LC nº 110, 2001, e 7º/ III).	149
4.2 Contribuições sociais	Custeio da Seguridade Social (previdenciárias, assistenciais, Funrural, SAT).	195
4.3 CIDE	Intervenção no domínio econômico do setor correspondente (AFRMM, ATP, IAA, Cide -combustíveis, etc).	149 e 177, §4º
4.4 Profissionais	Serviços corporativos: OAB, CREA, etc.	149
4.5 Econômicas	Serviços corporativos: Sindipeças, Sinduscom, etc.	149
4.6 Iluminação pública	Serviço iluminação pública.	149-A
4.7 Serviço social sindical	Serviço social e formação profissional: Sesi, Senai, Senac, Sesc, Sebrae.	240
5 Empréstimos compulsórios	Conforme destinação constitucional.	148

Fonte: CASSONE (2006, p.73).

Destaca-se que a classificação dos tributos causa algumas divergências entre os autores na área tributária, devido ao fato de a Constituição Federal (CF) não trazer a definição e classificação das espécies de tributos de maneira clara. (AMARO, 2010) Por outro lado, o art. 5º do CTN – Código Tributário Nacional e a

Receita Federal caracterizam o Imposto, a Taxa e a Contribuição de Melhoria como as espécies de tributos existentes no direito tributário. (CASSONE, 2006)

A partir da análise do Quadro 1, é possível observar que, ao contrário de uma crença comum na população, Tributo não é sinônimo de Imposto, uma vez

que existem outras formas de tributação. O art. 16 do CTN (BRASIL, 1966) define Imposto como “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. De acordo com Cassone (2006), a inexistência de contraprestação, por parte do Estado, em favor da pessoa obrigada ao pagamento do imposto, é o fator que o distingue das

outras espécies tributárias.

Fabretti (2009) acrescenta que os impostos são de competência privativa e, assim, podem ser recolhidos por meio da União, unidades federativas (Estados e Distrito Federal) ou municípios. No Quadro 2, a seguir, são apresentados os impostos atribuídos a cada uma dessas esferas.

Quadro 2 – Impostos – Competência para instituição

União	Estados e Distrito Federal	Municípios
II - Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros	ITBI - Imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos	IPTU - Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
IE - Imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados		
IR - Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza	ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação	ITIV - Imposto sobre a transmissão intervivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou aceção física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia bem como cessão de direitos a sua aquisição
IPI - Imposto sobre produtos industrializados		
IOF - Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários		
ITR - Imposto sobre a propriedade territorial rural	IPVA - Imposto sobre a propriedade de veículos automotores	ISS - Imposto sobre serviços de qualquer natureza
GF		
Irresiduais		

Fonte: Adaptado de CASSONE (2006, p.323).

Em relação às demais espécies tributárias, a seguir são relatadas breves definições a respeito.

As Taxas servem para custear os serviços públicos fundamentais prestados diretamente pelo Estado. (CASSONE, 2006) Amaro (2010) acrescenta que taxa é a espécie de tributo que se caracteriza pela conexão a um serviço ou utilidade que o Estado propicia ao contribuinte, como a prestação de um serviço público, ficando evidente a ideia de contraprestação.

De acordo com o art. 81 do CTN (BRASIL, 1966), a Contribuição de Melhoria “é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”. Amaro (2010) acrescenta que este tributo, assim como as taxas, conecta-se com determinada atuação estatal, qual seja, a realização de uma obra pública de que decorra para os proprietários de imóveis adjacentes uma valorização de suas propriedades.

As contribuições especiais, segundo Amaro (2010), se caracterizam pela destinação a determinada atividade, exercitável por entidade estatal ou paraestatal, ou por entidade não estatal reconhecida pelo Estado. Assim, este tipo de tributo se difere dos outros, pois não prioriza o custeio das funções gerais e indivisíveis do Estado. Essas contribuições possuem sua maior representatividade no recolhimento das contribuições sociais, que, segundo Amaro (2010), são destinadas à seguridade social, embora atuem no âmbito restrito do funcionalismo público das unidades federativas e dos municípios.

Os empréstimos compulsórios são instituídos, de acordo com art. 148 da CF - Constituição Federal (BRASIL, 1988), para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ou no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Assim, esta modalidade de tributo consiste em um empréstimo que exclui a vontade do

contribuinte de participação e, assim, deve ser restituído na forma, prazo e espécie previstos na lei instituidora. (CASSONE, 2006)

Além destas formas de tributos, o art. 150 da CF (BRASIL, 1988), V, ressalvou a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público. Amaro (2010) sustenta que o pedágio se relaciona com uma atuação estatal específica, é cobrável de quem trafegue pela via pública e não de toda a coletividade. Assim, o pedágio se difere da contribuição de melhoria, pois esta pode ser cobrada pela construção de uma estrada e aquele é exigido de quem usufrui da utilidade propiciada pela obra pública.

2.4 A carga tributária no Brasil

Salvador (2006, p.2) sustenta que 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)”. Segundo Amaral (2010), o cálculo da carga tributária é realizado proporcionalmente ao tamanho físico e econômico do país, pois justamente é a divisão do total arrecadado em tributos pelo PIB do país.

Amaral *et al.* (2011), por meio do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT, afirmam que no Brasil a carga tributária de 2010 teve crescimento recorde, com arrecadação expressiva, se comparada ao ano de 2009, com um crescimento nominal de 17,80%.

Assim, o total da arrecadação em 2010 foi de R\$ 1.290,97 trilhões contra uma arrecadação em 2009 de R\$ 1.095,92 trilhões, com um crescimento nominal de R\$ 195,05 bilhões. No ano de 2010, cada brasileiro pagou aproximadamente R\$ 6.722,38, representando um aumento aproximado de R\$ 998,96 em relação a 2009. Os tributos que mais contribuíram para tal crescimento foram: ICMS (R\$ 40,72 bi), INSS (R\$ 32,87 bi), COFINS (R\$ 21,80 bi) e Imposto de Renda (R\$ 16,60 bi).

Ainda, segundo Amaral *et al.* (2011), a carga tributária cresceu 5 pontos percentuais em 10 anos, o que acarretou a subtração de R\$ 1,85 trilhões da sociedade. Assim, a arrecadação federal teve crescimento nominal de R\$ 137,13 bilhões (18,05%); a arrecadação dos estados apresentou crescimento nominal de R\$ 50,77 bilhões (17,51%); e os tributos municipais cresceram 14,27%, em termos nominais (R\$ 7,14 bilhões).

Em outros termos, Amaral *et al.* (2011) apresentam dados do IBPT com uma comparação da carga tributária brasileira com o Produto Interno Bruto (PIB), que estabelece que a carga tributária atinge 35,04% do PIB. Além disso, a carga tributária per capita do período cresceu 17,45% (nominal). Segundo o IBPT, a carga tributária teve um crescimento de 5,01 pontos percentuais nos últimos dez anos, passando de 30,03% no ano de 2000 para 35,04% em 2010, conforme apresentado no Quadro 3 a seguir.

Quadro 3 – Evolução do PIB, da Arrecadação de tributos e da Carga Tributária no Brasil

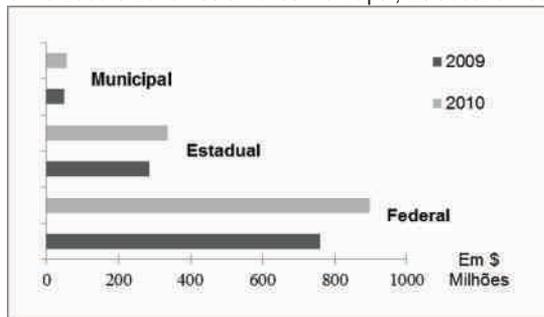
Ano	Valor PIB - R\$	Arrecadação tributária - R\$	Carga Tributária
2000	1.179.482	354.109	30,03%
2001	1.302.136	401.160	30,81%
2002	1.477.820	482.434	32,64%
2003	1.699.948	553.050	32,53%
2004	1.941.498	650.135	33,49%
2005	2.147.239	732.864	34,13%
2006	2.369.797	817.938	34,52%
2007	2.661.340	923.250	34,69%
2008	3.031.860	1.056.650	34,85%
2009	3.185.130	1.095.920	34,41%
2010	3.683.800	1.290.970	35,04%

Fonte: Adaptado de Amaral *et al.* (2011, p.5).

A partir do Quadro 3, observa-se que a arrecadação tributária teve um crescimento de 264,49% e o PIB evoluiu somente 212,32%. A seguir é

apresentado na figura 1 o crescimento da carga tributária no Brasil, alocado nos cenários Federal, Estadual e Municipal.

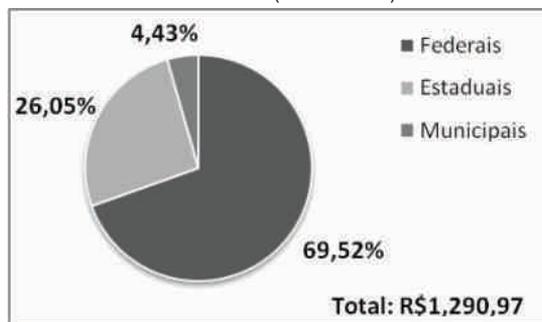
Figura 1 – Crescimento da Carga tributária brasileira entre 2009 e 2010 nos âmbitos Municipal, Estadual e Federal



Fonte: Elaborado pelos autores segundo dados do IBPT. (AMARAL *et al.*, 2011, p.3)

Observa-se que houve um aumento na carga tributária brasileira, especialmente em relação à carga tributária federal. Os tributos arrecadados no âmbito federal representam a maior fatia no total de arrecadações do país, assim como é apresentado na Figura 2.

Figura 2 – Total de tributos arrecadados pelo Poder Público Brasileiro em 2010 (em milhões)



Fonte: Elaborado pelos autores segundo dados do IBPT. (AMARAL *et al.*, 2011, p.3)

Conforme mostra a Figura 2, quase 70% dos tributos arrecadados pelo poder público brasileiro, no ano de 2010, corresponderam à esfera Federal.

2.5 Comparação da carga tributária brasileira com outros países

Segundo Amaral (2010), a grande distinção entre os países europeus e o Brasil é que naqueles países os habitantes destinam recursos aos seus respectivos governos, por meio do pagamento de tributos, e recebem serviços públicos de qualidade, não precisam recorrer ao setor privado. Amaral (2010) destaca ainda que a divergência da realidade tributária entre os países europeus e o Brasil não se deve ao número de habitantes, nem da extensão geográfica,

uma vez que estas variáveis não constituem o cálculo da carga tributária, que é realizada proporcionalmente ao tamanho físico e econômico do país.

Além disso, o Brasil possui uma elevada carga tributária em comparação aos países que, da mesma forma se encontram em fase de desenvolvimento, conforme apresentado no Quadro 4.

Destaca-se o fato de o Brasil liderar o ranking com a maior carga tributária dentre os países em desenvolvimento, com uma diferença significativa em relação aos demais, citados a seguir. Além disso, Amaral (2010, p.1) destaca o fato de o Brasil estar bem próximo de integrar a lista dos “top 10” dentre os países com as maiores cargas tributárias do mundo.

Quadro 4 – Carga Tributária nos países em desenvolvimento (em %)

Posição	País	Carga tributária (em %)
1	BRASIL	34,50
2	Coréia	25,60
3	Turquia	24,60
4	Rússia	23,00
5	China	20,00
6	Chile	18,20
7	México	17,50
8	Índia	12,10

Fonte: Adaptado de Amaral. (2010, p.3)

3 METODOLOGIA

3.1 Delineamento da pesquisa

Quanto aos objetivos, esta pesquisa é classificada como descritiva. Possui como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, bem como o estabelecimento de relações entre as variáveis. (GIL, 2002) Assim, este estudo procurou medir a percepção dos discentes em relação à carga tributária no país e fazer uma comparação entre os alunos ingressantes e aos concluintes do curso no tocante à essa percepção.

Quanto aos procedimentos técnicos utilizados, classifica-se esta pesquisa como um levantamento, com a utilização de questionário e coleta documental como instrumentos de coleta de dados. Conforme Gil (2002, p.50), o levantamento caracteriza-se “pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer”. Assim, os dados coletados foram tratados de forma quantitativa, conforme apresentado na subseção 3.2 a seguir.

3.2 Etapa quantitativa

Para realizar a etapa quantitativa deste estudo, um questionário foi aplicado aos alunos iniciantes (três primeiros períodos) e aos concluintes (três últimos períodos) do curso de Ciências Contábeis de uma universidade federal localizada no estado de Minas Gerais. Nesse sentido, os questionários foram preenchidos pelos sujeitos da pesquisa, chegando até eles diretamente em seus respectivos locais de estudo, na forma impressa.

Foi aplicado um questionário pré-teste a duas turmas do curso, totalizando 65 respondentes, com o objetivo de corrigir possíveis falhas no instrumento de coleta de dados. Assim, por intermédio do pré-teste, algumas questões que tiveram dificuldades de interpretação foram modificadas. O questionário definitivo não possui campos para identificação e abordou as dimensões apresentadas no Quadro 5.

Quadro 5 – Dimensões abordadas no questionário

1º Bloco Perfil do respondente	Período	Estado Civil
	Gênero	Atual posição no mercado e Renda mensal
	Faixa etária	Ano de ingresso no curso de Ciências Contábeis
2º Bloco Conhecimentos específicos	Objetivos e destinação dos tributos	
	Regras sobre I PI, ICMS, PIS, Cofins, CSLL, IR	
	Composição da carga tributária	
3º Bloco Opinião do respondente	Carga tributária no Brasil	
	Sonegação de tributos no Brasil	
	Aplicação dos tributos arrecadados	

Fonte: Elaborado pelos autores.

Neste estudo trabalhou-se com 21 variáveis, denominadas ao longo do trabalho de afirmações, formuladas de acordo com a fundamentação teórica, e com a finalidade de medir a percepção dos alunos em relação à carga tributária no Brasil. Assim, buscou-se medir a percepção dos alunos tanto em relação a conhecimentos específicos acerca dos tributos quanto em relação à opinião dos discentes sobre a tributação no país.

No primeiro bloco do questionário foram utilizadas técnicas descritivas para traçar o perfil da amostra e identificar direcionadores dos resultados. Nos dois últimos blocos as questões foram formuladas de acordo com a escala *Likert* em cinco níveis, que vão de “discordo totalmente” a “concordo totalmente”. Assim, para análise dessa etapa do questionário, foram utilizadas técnicas de inferência estatística.

A população da pesquisa englobou os alunos dos três primeiros e três últimos períodos do curso. Com isso, apurou-se um público-alvo de 257 respondentes com base na quantidade de alunos matriculados em disciplinas pré-determinadas para aplicação do questionário. Porém, a amostra obtida foi de 182 respondentes, devido à evasão de alguns matriculados,

à ausência em sala no dia da aplicação do questionário e ao fato de seis questionários serem entregues em branco e oito serem preenchidos de forma incompleta.

Para o estudo comparativo entre o grupo de alunos iniciantes e o grupo de alunos concluintes do curso de Ciências Contábeis, foi realizado um teste com o objetivo de analisar as diferenças de médias, por meio do qual foram levantadas as seguintes hipóteses:

H₀: não existe diferença entre os grupos, ou seja, as médias das respostas dos alunos iniciantes e concluintes não são estatisticamente diferentes.

H₁: há diferença entre os grupos, ou seja, as médias das respostas dos alunos iniciantes e concluintes são diferentes.

Dessa forma, para cada uma das questões do instrumento de coleta de dados, realizou-se o teste t de *Student* (ANDERSON, SWEENEY e WILLIAMS, 2007), a fim de verificar se a diferença entre as respostas dos dois grupos apresentou ou não significância estatística. Para tanto, foi estabelecido um nível de significância igual a 0,05. Conforme já comentado, é esperado que as respostas médias dos concluintes, principalmente para o 2º bloco de questões, sejam superiores às dos iniciantes.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Perfil da amostra

Após a coleta dos dados, o primeiro procedimento a ser realizado foi traçar o perfil da amostra obtida, o qual é apresentado a seguir no Quadro 6.

Quadro 6 – Perfil dos respondentes

		Iniciantes	Concluintes
Gênero	Feminino	52	45
	Masculino	44	41
Faixa etária	Entre 16 e 18	33	0
	Entre 19 e 21	40	11
	Entre 22 e 25	12	58
	Entre 26 e 30	8	14
	Mais de 31	3	3
Trabalha na área contábil	Sim	28	46
	Não	68	40
Total de respondentes	182	96	86

Fonte: Elaborado pelos autores.

Assim, percebe-se que a maior parte da amostra, tanto dos iniciantes quanto dos concluintes, é feminina. Além disso, a média de faixa etária dos iniciantes é menor do que a média da faixa etária dos concluintes, o que é coerente. Cerca de 29% dos alunos iniciantes e 53% dos alunos concluintes trabalham na área contábil, demonstrando que, conforme o progresso no curso, os alunos parecem ser melhor alocados ao mercado de trabalho contábil. Tal resultado também auxilia no reforço de H_1 , pois, ao estarem inseridos no mercado, o conhecimento sobre tributos pode ser ainda aperfeiçoado, complementando aquele tratado em sala de aula.

4.2 Conhecimentos específicos sobre a carga tributária brasileira

Após avaliar o perfil da amostra, partiu-se para a análise das questões relativas ao 2º e ao 3º bloco de perguntas do questionário. Desta forma, na Tabela 1 são apresentados as médias e os desvios padrão das respostas dos iniciantes e dos concluintes, assim como o resultado do teste t em relação à comparação entre as duas médias.

Os conteúdos das afirmativas realizadas neste bloco são todos verdadeiros (ou seja, a resposta adequada deveria ser 5 – “concordo totalmente”) e foram embasados no referencial teórico da pesquisa.

Então, esperava-se que a média das respostas dos concluintes se aproximasse de 5 e a dos iniciantes de 1, para detectar um maior conhecimento daqueles em relação a estes. Porém, conforme a citada Tabela 1, observa-se que não houve diferença significativa na maioria das afirmativas.

Percebe-se que houve diferença significativa entre as respostas dos alunos iniciantes e dos concluintes somente nas afirmativas 2, 4, 8 e 10, uma vez que foi estabelecido um nível de significância estatística de 5%. Assim, os resultados para as questões 4 e 10 indicam que os concluintes demonstraram possuir maior conhecimento do que os iniciantes em relação aos tributos incidentes sobre a folha de pagamentos e quanto à arrecadação do ICMS, o que indica a rejeição de H_0 e a aceitação de H_1 .

Por sua vez, os resultados mostraram que os iniciantes apresentaram maior conhecimento nas questões 2 e 8, que estabelecem o objetivo econômico dos tributos e a finalidade da arrecadação da CSLL, o que está em linha oposta ao esperado neste trabalho, pois a resposta média dos alunos ingressantes foi superior à dos concluintes.

As demais afirmativas não apresentaram diferença estatisticamente significativa entre as médias, ou seja, não se pode afirmar que as médias sejam diferentes. Porém, pela análise isolada das médias, observa-se que as questões 2, 3, 6, 8, 9, 12, 13 apresentaram maiores valores para o conhecimento dos iniciantes em relação aos concluintes, mas somente as questões 2 e 8 apresentaram significância estatística, conforme já comentado. Os concluintes, por sua vez, apresentaram maiores médias do que os iniciantes nas questões 1, 4, 5, 7, 10, 11, mas somente as questões 4 e 10 com significância estatística, conforme foi estabelecido acima.

Com estes resultados, percebe-se que o fato de ser concluinte do curso não significou necessariamente que o aluno apresentou maior nível de acerto das questões em relação ao aluno que é iniciante. Então, seria interessante a realização de pesquisas futuras envolvendo os motivos pelos quais os discentes parecem não estar absorvendo conhecimentos suficientes sobre a carga tributária brasileira durante a formação acadêmica no curso. Seriam falhas no processo de ensino? Seriam problemas na interação entre o professor e o aluno? Seria falta de interesse dos alunos em seguir carreira na área tributária futuramente? Em outras Universidades, a situação é similar?

Contudo, há de se observar que a análise dos resultados se baseia no pressuposto de que os alunos

responderam ao questionário com a devida atenção, buscando “acertar” as respostas. Além disso, o fato observado se refere ao caso de uma universidade

pública brasileira, o que sugere a necessidade de novas pesquisas em outras localidades.

Tabela 1 – Percepção dos alunos em relação ao 2º Bloco

	2º Bloco	Amostra	Média	Desv.Pad.	Teste t	Significância
1	O objetivo financeiro dos tributos é prover as despesas do poder público;	Iniciantes	3,5052	1,0219	0,0329	0,8562
		Concluintes	3,5357	1,0579		
2	O objetivo econômico dos tributos é promover a regulação do mercado e a circulação da moeda;	Iniciantes	3,3505	1,0312	7,2990	0,0076
		Concluintes	2,8313	1,2670		
3	O objetivo social dos tributos é distribuir as riquezas e rendimentos;	Iniciantes	2,9362	1,3663	0,0002	0,9888
		Concluintes	2,8333	1,3428		
4	Cerca de 40 % da folha de pagamento são tributos;	Iniciantes	3,6383	1,2080	5,0043	0,0265
		Concluintes	3,9157	1,0730		
5	O IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) incide sobre produtos industrializados destinados ao mercado interno;	Iniciantes	3,5773	1,3681	0,0054	0,9417
		Concluintes	3,7059	1,4043		
6	A arrecadação do PIS (Programa de Integração Social /PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) visa atualmente ao pagamento do seguro-desemprego;	Iniciantes	3,1649	1,1962	2,3210	0,1294
		Concluintes	2,9059	1,3150		
7	A arrecadação da Cofins (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) tem como objetivo atual assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social;	Iniciantes	3,6392	1,0225	0,0685	0,7939
		Concluintes	3,7647	1,1511		
8	A arrecadação da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) visa a financiar a seguridade social;	Iniciantes	3,3053	0,9461	22,8243	0,0000
		Concluintes	3,1412	1,4405		
9	A arrecadação do IR (Imposto de Renda) predominantemente tem finalidade fiscal, isto é, o imposto é um instrumento que visa essencialmente à arrecadação de receitas para fazer face às despesas das entidades;	Iniciantes	3,5155	1,0218	0,3520	0,5537
		Concluintes	3,0000	1,1952		
10	A arrecadação do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) é de competência estadual e possui função fiscal;	Iniciantes	3,8542	1,0660	5,4441	0,0207
		Concluintes	4,2824	0,8946		
11	A carga tributária compreende a arrecadação de impostos, taxas, contribuições sociais e contribuições de melhoria;	Iniciantes	4,0208	1,0561	0,8462	0,3589
		Concluintes	4,1667	0,9797		
12	Os tributos são importantes para a educação, saúde e assistência social;	Iniciantes	4,0722	0,9382	2,8243	0,0946
		Concluintes	4,0706	1,1421		
13	Os impostos não possuem destinação específica.	Iniciantes	2,6392	1,3477	0,3292	0,5668
		Concluintes	2,2588	1,4322		

Fonte: Elaborada pelos autores.

4.3 Opiniões sobre a carga tributária brasileira

Após analisar as respostas obtidas no 2º bloco, partiu-se para a análise do 3º bloco, que objetivou descobrir o posicionamento dos discentes, iniciantes e

concluintes, acerca de assuntos polêmicos e que causam divergência de opiniões na sociedade, assim como a sonegação de tributos no Brasil. Os resultados são apresentados na Tabela 2, a seguir.

Tabela 2 – Percepção dos alunos em relação ao 3º Bloco

	3º Bloco	Amostra	Média	Desv.Pad.	Teste t	Significância
1	O Brasil é um dos países que mais arrecadam tributos;	Iniciantes	4,3402	1,0397	8,2364	0,0046
		Concluintes	4,5542	0,8301		
2	Os tributos são necessários para a manutenção do país;	Iniciantes	3,9278	1,0433	0,6363	0,4261
		Concluintes	4,1412	0,9405		
3	A arrecadação de tributos no Brasil acontece com base na renda da população;	Iniciantes	2,6915	1,3991	0,7036	0,4027
		Concluintes	2,9524	1,4471		
4	No Brasil, a carga tributária é abusiva;	Iniciantes	4,8041	5,2493	1,1958	0,2756
		Concluintes	4,5714	0,9221		
5	A aplicação de recursos acontece desigualmente no país;	Iniciantes	4,2188	1,0878	6,5420	0,0114
		Concluintes	4,4588	0,8668		
6	A sonegação de tributos no Brasil prejudica o crescimento do país;	Iniciantes	4,0947	1,0923	0,0025	0,9600
		Concluintes	4,2381	1,0824		
7	A sonegação de tributos no Brasil interfere na composição da distribuição da renda;	Iniciantes	3,8144	1,1755	0,0008	0,9778
		Concluintes	3,8471	1,1803		
8	A aplicação dos tributos arrecadados é coerente com as necessidades da população.	Iniciantes	2,3093	1,2447	0,6551	0,4194
		Concluintes	2,0471	1,2527		

Fonte: Elaborada pelos autores.

Por meio da análise da Tabela 2, observou-se diferença significativa entre as médias das questões 1 e 5. Nos dois casos os concluintes demonstraram concordar mais com estas afirmações do que os iniciantes. Ou seja, os concluintes concordam em maior número com o fato de o Brasil ser um dos países que mais arrecadam tributos, e com o fato da aplicação de recursos acontecer desigualmente no país.

As demais afirmativas não apresentaram diferença significativa entre as médias, comprovada estatisticamente. Então, observa-se um indicador de semelhança na percepção dos alunos iniciantes e concluintes nas questões 2, 3, 4, 6, 7 e 8.

Nas questões 2, 6 e 7, as médias se aproximaram do número 4, demonstrando que os alunos iniciantes e os concluintes concordam em parte com as afirmativas: “os tributos são necessários para a manutenção do país”, “a sonegação de tributos no Brasil interfere na composição da distribuição da renda”

e que “a sonegação de tributos no Brasil prejudica o crescimento do país”.

Na questão 3, as médias se aproximaram do número 3, demonstrando que, tanto os iniciantes quanto os concluintes são neutros, ou seja, nem concordam nem discordam da afirmativa de que “a arrecadação de tributos no Brasil acontece com base na renda da população”.

Na questão 4, a média dos respondentes se aproximou mais do número 5. Pela análise das médias, constata-se que os iniciantes concordam em maior grau do que os concluintes com a afirmativa de que “no Brasil, a carga tributária é abusiva”.

Na questão 8, as médias se aproximaram do número 2, demonstrando que tanto os iniciantes quanto os concluintes discordam em parte da afirmativa de que “a aplicação dos tributos arrecadados é coerente com as necessidades da população”.

Com a utilização desse método nesta pesquisa, verifica-se que há poucas diferenças

significativas em relação à percepção dos graduandos iniciantes e dos concluintes em Ciências Contábeis no que tange à carga tributária brasileira.

Com estes resultados, observa-se que os concluintes apresentaram uma visão mais pessimista acerca do sistema tributário nacional do que os iniciantes. Isto se fez perceptível no momento em que os alunos concluintes concordam em maior grau com questões que afirmam que “o Brasil é um dos países que mais arrecadam tributos” e que “a aplicação de recursos acontece desigualmente no país”. Então, seria interessante a realização de futuros trabalhos envolvendo os fatores pelos quais os concluintes demonstraram uma percepção mais pessimista acerca do sistema tributário nacional, associando isso à possível falta de interesse sobre assuntos tributários.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho foi realizado com o objetivo geral de analisar comparativamente o posicionamento dos alunos ingressantes e concluintes do curso de Ciências Contábeis em relação à carga tributária no Brasil. Para isso, foram aplicados questionários aos alunos dos três primeiros e três últimos períodos do curso de Ciências Contábeis de uma universidade federal localizada em Minas Gerais.

Após a coleta dos dados e a aplicação de ferramentas estatísticas, identificou-se que há um equilíbrio significativo na média das respostas da maioria das afirmativas realizadas, tanto no 2º Bloco quanto no 3º Bloco.

Em relação ao 2º Bloco, que continha perguntas de conhecimentos específicos sobre tributos, observa-se que, nas questões em que houve uma divergência significativa das médias entre os alunos iniciantes e os concluintes, o fato de ser concluinte do curso não significa necessariamente que o aluno possuía maior conhecimento do que o iniciante. Isto pode demonstrar que os discentes não estão absorvendo conhecimentos suficientes sobre a carga

tributária brasileira durante a formação acadêmica neste curso.

Em relação ao 3º Bloco, que mediu a opinião dos alunos em relação a questões sobre sonegação, arrecadação de tributos e distribuição de recursos, observou-se que as respostas que obtiveram significância estatística apresentaram uma maior média dos discentes concluintes em relação aos iniciantes, o que demonstra que aqueles possuem uma visão mais pessimista acerca do sistema tributário nacional do que esses. Isto se fez perceptível no momento em que os alunos concluintes concordam em maior grau com questões que afirmam que “o Brasil é um dos países que mais arrecadam tributos”, e que “a aplicação de recursos acontece desigualmente no país”.

A partir dos resultados obtidos com o questionário, pode-se interpretar, por exemplo, que a condição de concluinte não conferiu aos discentes, necessariamente, maiores conhecimentos sobre a carga tributária brasileira em relação aos iniciantes. Isto se explica devido à verificação de que há poucas diferenças significativas entre as percepções dos graduandos iniciantes e dos concluintes em Ciências Contábeis em relação à carga tributária no Brasil. Essas constatações levam a questionamentos como: há algum problema com o processo de ensino de tributos na universidade estudada? Se houver algum problema, ele também ocorre em outras instituições de ensino superior? Esses resultados teriam alguma relação com uma postura crítica (ou a falta de uma postura crítica) em relação ao Brasil apresentar a maior carga tributária entre os países em desenvolvimento?

Entende-se que os resultados alcançados representam apenas o início de uma reflexão que pode ser aperfeiçoada, uma vez que representa um estudo realizado em apenas uma instituição de ensino. Então, para futuros trabalhos, sugerem-se novas pesquisas em outras universidades e outros cursos de graduação a respeito da percepção dos discentes em relação à carga tributária no Brasil.

REFERÊNCIAS

ANDERSON, D. R., SWEENEY, D. J.; WILLIAMS, T. A. **Estatística aplicada à administração e economia**. 2ª ed. São Paulo: Cengage Learning, 2007.

AMARAL, Leticia Mary Fernandes do. **Brasil sobe no ranking mundial dos países com maior carga tributária**. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário: 2010. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13891/189.pdf>. Acesso em 03 jun. 2011.

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Leticia Mary Fernandes do; STEINBRUCH, Fernando. **Carga tributária brasileira de 2010**. IBPT: Curitiba, 24 fev. 2011. Disponível em: <http://ibpt.com.br/img/_publicacao/13913/191.pdf>. Acesso em 18 de maio de 2011.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. **Lei nº 9.394**, de 20 dezembro de 1996, Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm>. Acesso em 30 abr. 2011.

BRASIL. **Lei nº 5.172** - Código Tributário Nacional (CTN), 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>. Acesso em 02 maio 2011.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em 25 abr. 2011.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CASTRO, Adelvandro Felício de. Visão e características do ensino da contabilidade adotado no Brasil. **Revista Mineira de Contabilidade**. Belo Horizonte, 2º trim. 2009, ano X, nº 34, p. 6 a 13.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. 2006. Disponível em: <<http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=SCN15#P1>> Acesso em 23 de maio de 2011.

MARION, José Carlos. **Função do contador**. Disponível em: <<http://www.marion.pro.br/livros/livro5/pdf/funcao.pdf>>. Acesso em 07 jul. 2011.

PELEIAS, Ivam Ricardo (coord). **Didática do ensino de contabilidade**: Aplicável a outros cursos superiores. São Paulo: Saraiva, 2006. 348 p.

SALVADOR, Evilásio. **A distribuição da carga tributária**: quem paga a conta? Faculdade Assis Gurgacz: 2006. Disponível em: <<http://www.fag.edu.br/>>. Acesso em 31 maio 2011.

SONTAG, Anderson Giovane; HUFF, Giovane; HOFER, Elza; LANGARO, Jerri Antonio. Fatores que influenciam a opção pelo curso de Ciências Contábeis. In: VI SEMINÁRIO DO CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS DE CASCAVEL, VI, 2007, Paraná. **Anais...** Paraná, 2007. Disponível em: <<http://www.unioeste.br/campi/cascavel/ccsa/VISeminario/>>. Acesso em 29 mai. 2011.

ENDEREÇO DOS AUTORES:

GEORDANA MENDONÇA CURCINO

Av. João Naves de Ávila, 2121, Bloco F, Sala 1F215
Santa Mônica | 38.400-902 | Uberlândia - MG
(Faculdade de Ciências Contábeis – Universidade Federal de Uberlândia)
E-mail: geordana.mc@hotmail.com

LUCIMAR ANTÔNIO CABRAL DE ÁVILA

Av. João Naves de Ávila, 2121, Bloco F, Sala 1F215

Santa Mônica | 38.400-902 | Uberlândia - MG

(Faculdade de Ciências Contábeis – Universidade Federal de Uberlândia)

E-mail: lcavila@ufu.br

RODRIGO FERNANDES MALAQUIAS

Av. João Naves de Ávila, 2121, Bloco F, Sala 1F215

Santa Mônica | 38.400-902 | Uberlândia - MG

(Faculdade de Ciências Contábeis – Universidade Federal de Uberlândia)

E-mail: rfmalaquias@yahoo.com.br

Submissão: 18/12/2012

Aceito para publicação: 21/02/2013