

**GERSON JOÃO VALERETTO**

**A TEMÁTICA TRIBUTÁRIA NA FORMAÇÃO DOS BACHARÉIS EM  
CIÊNCIAS CONTÁBEIS: UM ESTUDO COMPARATIVO ENTRE OS  
CONTEÚDOS DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS COM  
A PROPOSTA NACIONAL DO CONSELHO FEDERAL DE  
CONTABILIDADE–CFC/FUNDAÇÃO BRASILEIRA DE  
CONTABILIDADE–FBC E PROPOSTA DO UNCTAD/ ISAR**

**CURITIBA**

**2010**

**GERSON JOÃO VALERETTO**

**A TEMÁTICA TRIBUTÁRIA NA FORMAÇÃO DOS BACHARÉIS EM  
CIÊNCIAS CONTÁBEIS: UM ESTUDO COMPARATIVO ENTRE OS  
CONTEÚDOS DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS COM  
A PROPOSTA NACIONAL DO CONSELHO FEDERAL DE  
CONTABILIDADE–CFC/FUNDAÇÃO BRASILEIRA DE  
CONTABILIDADE–FBC E PROPOSTA DO UNCTAD/ ISAR**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre. Programa de Mestrado em Contabilidade, área de concentração Contabilidade – Área de Concentração Contabilidade e Finanças, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.  
Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Dra. Simone Bernardes Voese

**CURITIBA**

**2010**

**GERSON JOÃO VALERETTO**

**A TEMÁTICA TRIBUTÁRIA NA FORMAÇÃO DOS BACHARÉIS EM  
CIÊNCIAS CONTÁBEIS: UM ESTUDO COMPARATIVO ENTRE OS  
CONTEÚDOS DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS COM  
A PROPOSTA NACIONAL DO CONSELHO FEDERAL DE  
CONTABILIDADE–CFC/FUNDAÇÃO BRASILEIRA DE  
CONTABILIDADE–FBC E PROPOSTA DO UNCTAD/ ISAR**

ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A OBTENÇÃO DO TÍTULO DE MESTRE EM CONTABILIDADE (ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS) E APROVADA EM SUA FORMA FINAL PELO CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ.

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo  
Coordenadora do PPG-Mestrado em Contabilidade

APRESENTADA À COMISSÃO EXAMINADORA INTEGRADA PELOS  
PROFESSORES:

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Simone Bernardes Voese  
Presidente

Prof. Dr. Luciano Márcio Scherer  
Examinador

Prof. Dr. Luciano Rosa  
Examinador

À minha família, de coração.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, com exclusividade, a Deus, por todas as oportunidades que tem me concedido durante a minha vida. À minha família: esposa, filhos, irmãos e netos que me apoiaram sem cobranças e com muita tolerância devido a minha ausência e falta de tempo para dar-lhes a atenção que sempre mereceram. Às instituições: Universidade Federal da Grande Dourados e Universidade Federal do Paraná pela oportunidade proporcionada. Muito obrigado!

Agradeço aos professores do programa de mestrado pelo aprendizado que me proporcionaram, em especial às professoras doutoras Simone Bernardes Voese e Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, pelo apoio, compreensão, motivação e parceria nos momentos difíceis que neste caminho enfrentei.

Agradeço a todos os colegas de mestrado, pelas parcerias, compreensão, apoio e companheirismo, em especial aos meus amigos Cleston Alexandre dos Santos, Esmael Almeida Machado e Fábio Miguel Gonçalves da Costa que me apoiaram incondicionalmente para que fosse possível que eu superasse as dificuldades pelas quais passei durante o curso.

Agradeço, também, aos meus queridos professores, Dr. Ademir Clemente, Dr<sup>a</sup>. Ana Paula Mussi Szabo Cherobim, Dr. Antonio Loureiro Gil, Dr. Lauro Brito de Almeida, Dr. Luciano Márcio Scherer e Dr. Luiz Panhoca pelos ensinamentos ofertados no decorrer das disciplinas. E, ainda, ao Professor Dr. Luciano Rosa, membro da banca de qualificação e defesa, pelas colaborações que muito contribuíram para esta pesquisa.

E agradeço às demais pessoas que direta ou indiretamente colaboraram para esta minha jornada.

A vida nos mostra os caminhos, nos ilumina para sabermos diferenciar o certo do errado;

Os valores que a vida nos concede, muitas vezes não são percebidos, mas um dia quando surgem à tona, não nos sobra mais tempo para aproveitarmos o que tínhamos.

O autor.

## RESUMO

No Brasil, a tributação é estabelecida na legislação tributária vigente no país. Os tributos são importantes para a sociedade. Esses recursos são originados de cinco modalidades de tributos controladas pelo Sistema Tributário Nacional que se compõe pelo Código Tributário Nacional, Constituição da República Federativa do Brasil e Leis pertinentes. As obrigações tributárias se compõem de 86 tributos mais as obrigações acessórias que resultam em uma alta carga tributária. Para gerir as obrigações tributárias das organizações, o profissional qualificado pode ser o bacharel em Ciências Contábeis. Com a preocupação de melhor formar estes profissionais o UNCTAD\ISAR se mobilizou para padronizar e harmonizar, em nível mundial, os cursos de Ciências Contábeis e reduzir as disparidades existentes entre os sistemas nacionais de educação no mundo. Também, o Conselho Federal de Contabilidade, com intenções semelhantes, tomou a iniciativa de elaborar uma Proposta Nacional de Conteúdo para estes cursos, objetivando subsidiar na organização de suas matrizes curriculares. Assim, a questão de pesquisa consiste em identificar: “Quais as similaridades e divergências entre os conteúdos das disciplinas oferecidas pelas Universidades Federais Brasileiras nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, na forma presencial, no que tange à temática tributária, em comparação com a Proposta Nacional apresentada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC) e com a proposta do *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting-ISAR* e *United Nations Conference on Trade and Development* (UNCTAD)?” Os objetivos específicos são: Estabelecer as disciplinas que contemplam conteúdos programáticos relativos à temática tributária; Analisar a concentração dos conteúdos que tratam de temática tributária nas ementas das disciplinas oferecidas pelos cursos de graduação em Ciências Contábeis; Identificar as similaridades e divergências entre os conteúdos das disciplinas oferecidas pelas Universidades Federais Brasileiras nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, na forma presencial, no que tange à temática tributária em comparação com o conteúdo da Proposta Nacional apresentada CFC FBC e com a UNCTAD/ISAR. Assim, foi constatado que são oferecidas 143 disciplinas com 72 nomenclaturas diferentes lecionadas das formas: teórica, teórico/prática e prática entre as 31 Universidades Federais Brasileiras da amostra que contemplam conteúdos sobre temáticas tributárias. Os conteúdos contemplados nas ementas atendem as orientações da proposta do UNCTAD/ISAR, com exceção no aprofundamento dos conteúdos sobre tributos no âmbito internacional. Já a proposta formulada pelo CFC/FBC deixa a desejar, pois contempla somente conteúdos voltados a tributos vistos nas disciplinas com foco contábil e não prevê conteúdos com foco para as áreas trabalhista e fiscal.

**Palavras-chave:** Conteúdos. Temática tributária. Cursos de Ciências Contábeis. Propostas de conteúdos.

## ABSTRACT

In Brazil, the tax is established in the tax laws prevailing in the country. The taxes are important to society. These features are derived from five types of taxes controlled by the National Tax System which is composed by the National Tax Code, Constitution of the Brazilian federative republic and relevant laws. The tax liabilities are composed of 86 taxes plus ancillary obligations that result in a high tax burden. To manage the tax obligations of organizations, the qualified professional may be the Bachelor of Science in Accounting. Anxious to better formation of these professionals, UNCTAD \ ISAR are mobilized to standardize and harmonize with the world level courses in Accounting to reduce disparities between national systems of education around the world. Also, the Federal Accounting Council, with similar intentions, took the initiative for a National Proposal Content for these courses aim of assisting in the organization from its headquarters curriculum. So the research question is to identify: "What are the similarities and differences between the content of courses offered by the Brazilian federal universities in undergraduate courses in Accounting, in the actual form, with respect to the tax issue, compared to the Proposal presented by the National Accounting Council (CFC) and the Brazilian Foundation for Accounting (FBC) and the proposal of the Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting, ISAR and United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD)? " Specific objectives are: Establish disciplines that include program content related to the tax issue, analyze the concentration of content dealing with tax issue on the menu of courses offered by undergraduate courses in Accounting; identify the similarities and differences between the disciplines offered by the Brazilian federal universities in undergraduate courses in Accounting, in the actual form, with respect to the subject tax compared with the contents of the proposal submitted National CFC CBF and the UNCTAD / ISAR. Thus, it was found that 143 subjects are offered with 72 different classifications of the forms taught: theoretical, theoretical and practice and practice among the 31 Brazilian universities sample content on topics that include tax. The contents covered in the menus meet the guidelines of the proposed UNCTAD / ISAR, except in the deepening of the content on taxes internationally. Already the proposal made by the CFC / FBC is weak because it only includes content geared to taxes seen in subjects with a focus book and does not provide content with a focus to the areas of labor and tax.

**Key-words:** Content. Thematic tax. Science courses Accounting. Proposals for content.



## LISTA DE QUADROS

Quadro 1:	Categorias de conhecimento .....	54
Quadro 2:	Legislações que tratam do ensino superior de Ciências Contábeis .....	56
Quadro 3:	Proposta de ementa UNCTAD/ISAR para os cursos de Graduação em Ciências Contábeis .....	61
Quadro 4:	Campos interligados de formação .....	66
Quadro 5:	Disciplinas/Conteúdos por Eixos Temáticos .....	67
Quadro 6:	Proposta Nacional de Conteúdos para os Cursos de Graduação em Ciências Contábeis .....	68
Quadro 7:	Comparativo das ementas propostas por UNCTAD/ISAR versus CFC/FBC .....	70
Quadro 8:	Constructos da pesquisa .....	78
Quadro 9:	Métodos científicos de abordagem .....	81
Quadro 10:	Métodos científicos de procedimento .....	82
Quadro 11:	Classificação das pesquisas - quanto aos seus objetivos .....	86
Quadro 12:	Classificação das pesquisas – quanto aos procedimentos técnicos de coleta de dados .....	88
Quadro 13:	Formas de amostragem probabilísticas .....	90
Quadro 14:	Formas de amostragem não-probabilísticas .....	91
Quadro 15:	Classificação dos conteúdos contemplados nas ementas .....	99
Quadro 16:	1º grupo de categorias - conteúdos considerados (teoria) .....	100
Quadro 17:	1º grupo de categorias - conteúdos considerados (prática) .....	101
Quadro 18:	2º grupo de categorias - classes de estudo .....	102
Quadro 19:	3º grupo de categorias - obrigações tributárias .....	102
Quadro 20:	4º grupo de categorias - níveis governamentais .....	103
Quadro 21:	5º grupo de categorias – significados e definições de termos ...	104
Quadro 22:	Denominações das disciplinas que contém conteúdos sobre temáticas tributárias em suas ementas .....	112
Quadro 23:	Comparação dos conteúdos analíticos do primeiro item da ementa com os previstos nas Universidades Federais Brasileiras .....	131
Quadro 24:	Comparação dos conteúdos analíticos dos itens segundo e terceiro da ementa com os previstos nas Universidades Federais Brasileiras .....	132
Quadro 25:	Comparação dos conteúdos analíticos do quarto item da ementa com os previstos nas Universidades Federais Brasileiras .....	133

Quadro 26:	Comparação dos conteúdos analíticos do quinto e sétimo item da ementa com os previstos nas Universidades Federais Brasileiras .....	135
Quadro 27:	Comparação dos conteúdos analíticos do sexto e oitavo itens da ementa com os previstos nas Universidades Federais Brasileiras .....	137
Quadro 28:	Comparativo dos conteúdos sintetizados proposta CFC/FBC com universidades .....	140

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1:	Desenho da questão de pesquisa .....	79
Figura 2:	Fluxograma teórico e prático das rotinas tributárias .....	97

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1:	Quantidade de Universidades Federais – população comparada com Universo pesquisado .....	92
Tabela 2:	Quantidade de Universidades Federais – amostra comparada com a população .....	93
Tabela 3:	Universidades Federais com curso de Ciências Contábeis .....	106
Tabela 4:	Quantidade bruta e média das disciplinas que contemplam conteúdos sobre temáticas tributárias .....	110
Tabela 5:	Dados sobre as formas de ensino adotadas nas disciplinas	114
Tabela 6:	Percentuais por região das formas de ensino .....	116
Tabela 7:	Médias das disciplinas com conteúdos teóricos sobre tributos na área fiscal .....	119
Tabela 8:	Médias das disciplinas com conteúdos teóricos sobre tributos na área trabalhista .....	121
Tabela 9:	Médias das disciplinas com conteúdos teóricos sobre tributos da área contábil .....	121
Tabela 10:	Médias das disciplinas com conteúdos teóricos sobre obrigações acessórias .....	123
Tabela 11:	Médias das disciplinas com conteúdos práticos sobre tributos na área fiscal .....	124
Tabela 12:	Médias das disciplinas com conteúdos práticos sobre tributos na área trabalhista .....	125
Tabela 13:	Quantidade média de disciplinas por região com conteúdos teóricos sobre tributos da área contábil .....	127
Tabela 14:	Médias das disciplinas com conteúdos práticos sobre as obrigações acessórias .....	128

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	Formas de Ensino .....	113
Gráfico 2	Percentuais por região das formas de ensino .....	117

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>17</b>
1.1 Contextualização .....	17
1.2 Questão de pesquisa .....	25
1.3 Objetivos de pesquisa .....	26
1.3.1 Objetivo geral .....	26
1.3.2 Objetivos específicos .....	26
1.4 Justificativas do estudo .....	26
1.5 Delimitação do estudo .....	27
1.6 Estrutura da dissertação .....	28
<b>2 BRASIL - HISTÓRICO SOBRE: TRIBUTOS, ENSINO SUPERIOR, CONTABILIDADE, O ENSINO DA CONTABILIDADE E ÚLTIMAS INICIATIVAS .....</b>	<b>29</b>
2.1 Evolução histórica dos tributos no Brasil .....	29
2.2 Síntese histórica do ensino superior brasileiro .....	36
2.3 Resumo histórico da evolução: da contabilidade e do seu ensino .....	47
2.3.1 Evolução da contabilidade no Brasil .....	48
2.3.2 O ensino de contabilidade no Brasil- síntese histórica .....	49
2.4 Últimas iniciativas a favor do ensino de contabilidade .....	57
2.4.1 Currículo Mundial proposto pela UNCTAD/ISAR .....	57
2.4.2 Resolução CNE/CES nº 10, de 16 de dezembro de 2004 .....	62
2.4.3 Proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em Ciências Contábeis.....	64

2.5	Comparação dos Conteúdos das Propostas UNCTAD/ISAR X CFC/FBC .....	69
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA .....</b>	<b>76</b>
3.1	Conceito de metodologia .....	76
3.2	Definições de termos-constructos .....	77
3.3	Procedimentos metodológicos .....	79
3.3.1	Métodos científicos .....	80
3.3.2	Tipos de pesquisa .....	84
3.4	População e amostragem .....	89
3.4.1	Universo, população e amostra da pesquisa ... ..	91
3.5	Coleta de dados .....	94
3.6	Tratamento dos dados .....	95
<b>4</b>	<b>APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS .....</b>	<b>105</b>
4.1	Identificação dos dados básicos . .....	105
4.2	Análise da distribuição das disciplinas com conteúdos que abordam as temáticas tributárias entre as universidades e regiões .....	109
4.3	Denominação das disciplinas oferecidas com conteúdos sobre temáticas tributárias .....	111
4.4	Análise das formas de lecionar as disciplinas oferecidas com conteúdos sobre temáticas tributárias .....	113
4.4.1	Análise dos percentuais de participação das formas de ensino nas disciplinas .....	113
4.5	Análise da concentração das categorias de conteúdos lecionados pelas universidades de cada região .....	118
4.5.1	Análise dos conteúdos “teóricos” abordados nas ementas das disciplinas com temáticas tributárias .....	118
4.5.2	Análise dos conteúdos “práticos” abordados nas ementas das disciplinas com temáticas tributárias .....	124
4.6	Comparação das similaridades e divergências entre os conteúdos que tangem sobre temáticas tributárias propostos pelo UNCTAD/ISAR; CFC/FBC e nas ementas das disciplinas nas Universidade Federais Brasileiras .....	129

4.6.1	Comparação dos conteúdos do UNCTAD/ISAR com os das Universidades Federais .....	129
4.6.2	Comparação dos conteúdos da proposta nacional CFC/ FBC com os das Universidades Federais .....	139
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>142</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>145</b>



## 1 INTRODUÇÃO

### 1.1 Contextualização

No Brasil, todas as pessoas e organizações, para efeitos tributários, são denominadas de contribuintes e são tributadas direta ou indiretamente com base nas determinações das legislações tributárias vigentes no país.

Os tributos cobrados dos contribuintes são importantes para o governo como fonte de recursos para arcar com os custos do atendimento às necessidades demandadas pela sociedade. Com esses tributos, por exemplo, são financiados programas nas áreas da saúde, previdência, educação, moradia, saneamento, meio ambiente, energia e transporte, entre outras (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2009).

Entender a função social do tributo significa compreender que o Estado existe para a consecução do bem comum e que a sociedade é a destinatária dos recursos arrecadados pelo governo. Esses recursos são controlados pelo Sistema Tributário Nacional, que pode ser considerado um instrumento regulador o qual delega ao Estado essa tarefa de promover o bem comum, a igualdade e a justiça, por meio do desenvolvimento social e econômico (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2009).

Em nosso país, os tributos são regidos pelo Código Tributário Nacional - CTN -, instituído pela lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que congrega as normas gerais aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, fixando os fatos geradores e seus principais aspectos (BRASIL, 1966a).

No artigo 3º do Código Tributário Nacional, lei nº 5.172/66, o tributo é definido como “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.” Além disso, os tributos são classificados, no artigo 5º, em impostos, taxas e contribuições de melhoria (BRASIL, 1966a).

Os impostos se destinam a financiar as atividades gerais do Estado, enquanto as taxas financiam as específicas ou divisíveis. Já a contribuição de melhoria compensa o Estado pelos investimentos realizados em benefício de alguma comunidade específica. Essa classificação tripartida leva em conta a vinculação ou não de uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte (VILCHES, 2004).

Em 1988, a Constituição da República Federativa do Brasil criou dois novos tributos: os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais de intervenção no

domínio econômico, os quais são abordados nos artigos 148 e 149. Os empréstimos compulsórios podem ser instituídos pela União para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência e, também, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Já a instituição das contribuições sociais de intervenção no domínio econômico compete exclusivamente à União, e é de interesse das categorias profissionais ou econômicas (BRASIL, 1988).

Enquanto os empréstimos compulsórios somente podem incidir sobre fatos geradores incorridos em situações específicas, nas quais o contribuinte se enquadre nas especificações de incidências que a lei determina, as contribuições sociais são cobradas apenas dos fatos geradores especificados por lei e decorrentes de situações também específicas, em razão de serem muitas as naturezas das contribuições (BASTOS, 1995).

De acordo com Bastos (1995, p. 29), “cinco são as modalidades de tributos existentes no ordenamento jurídico: a) impostos (CF, art. 145, I); b) taxas (CF, art. 145, II); c) contribuições de melhoria (CF, art. 145, III); d) empréstimos compulsórios (CF, art. 148); e) contribuições sociais, também conhecidas como contribuições especiais (CF, art. 149)”. A soma dos custos desses tributos incidentes sobre as atividades produtivas e arcados pelos contribuintes forma a denominada carga tributária (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2009).

A OCDE Revenue Statistics<sup>1</sup>, *apud* Receita Federal do Brasil (2009, p. 09), divulgou o *ranking* da carga tributária estimada para o ano de 2007 dos países que compõem a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – OCDE – 2007. Após a divulgação desse estudo, foram levantados os dados do Brasil, considerando os mesmos critérios de mensuração adotados no estudo original, com o objetivo de identificar qual a posição que ocuparia no *ranking*, comparativamente aos demais países participantes da organização. Constatou-se que nosso país obteve a décima colocação entre os 28 países listados, apresentando uma carga tributária de 34,7% (trinta e quatro percento, e sete décimos de percento) do Produto Interno Bruto - PIB -, percentual comparativamente inferior à média da OCDE, que resultou em 36,1% (trinta e seis percento e um décimo de percento).

---

<sup>1</sup> A publicação OCDE Revenue Statistics - Edição de 2008 - apresenta os dados de arrecadação consolidados relativos a 2006 e estimativas para 2007.

Conforme a Receita Federal do Brasil (2009, p. 07), para estabelecer a previsão da carga tributária, o procedimento utilizado pela OCDE combina a estrutura legal-tributária e as características econômicas de cada país. Nesse procedimento, a Organização considera os fatores culturais e comportamentais de cada país, pelo fato de poderem afetar a relação tributo/PIB nas diferentes sociedades.

Tais fatores podem influenciar essa relação uma vez que há o comprometimento direto do Estado no provimento de bens e serviços destinados ao bem-estar da população, como, por exemplo, educação, saúde e seguridade social. Esses provimentos geram dispêndios financeiros, exigindo que o Estado obtenha mais receitas com tributos, em comparação aos países que limitam sua participação no custeio do bem-estar da população. Estes últimos, para que a sociedade tenha um pouco de bem-estar, delegam à iniciativa privada as responsabilidades de providenciá-los.

A carga tributária se compõe pela somatória de todos os tributos vigentes no Brasil nos níveis federal, estadual e municipal, conforme artigos 3º e 5º do CTN. De acordo com o Portal Tributário (2009, p. 01) e a Ação Nacional pela Justiça Tributária (ANJUT, 2010, p. 01), nossa carga tributária é composta de 71 tributos federais, 06 estaduais e 10 municipais, mas deve ser considerado o fato de que alguns, segundo as finalidades e determinações da lei, podem ser cobrados por qualquer um dos três níveis governamentais.

A esfera que obtém a receita e o recebimento do tributo por direito é aquela que detenha a jurisdição da ocorrência do fato gerador, como por exemplo, Taxa de Emissão de Documentos, Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens e Imóveis e de Direitos Reais a eles Relativos e Contribuições de Melhoria.

Além de os contribuintes serem exigidos a atenderem a uma enorme gama de legislações que regulamentam e normatizam os tributos, ainda existem as obrigações denominadas de “Obrigações Acessórias”, instituídas e normatizadas no Código Tributário Nacional nos artigos 113 e 115.

As Obrigações Acessórias derivam da legislação tributária e têm por objeto as prestações, positivas ou negativas, previstas nesses instrumentos legislativos, as quais são de interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. A sua inobservância a converte em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. Seu fato gerador é qualquer situação que, na forma da legislação

aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (BRASIL, 1966a).

Portanto, o Sistema Tributário Brasileiro, além dos tributos, contempla também as Obrigações Acessórias, que compreendem os formulários informativos (de cadastros, de dados financeiros, de dados operacionais, entre outros), os livros de escrituração mercantil, contábil e de tributos e as declarações diversas. As Obrigações Acessórias sobrecarregam os contribuintes com responsabilidades tributárias, obrigando-os a atendê-las dentro dos cronogramas impostos pelas legislações específicas para sua entrega nas repartições públicas.

Assim sendo, os tributaristas consideram exagerada a quantidade de tributos que é atualmente exigida. Segundo eles, essa quantidade contribui para a complexidade das normas que os regulamentam (NUNES, 2006).

A complexidade tributária no Brasil é confirmada quando são analisados os dados estatísticos apresentados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT. Esse instituto computou as alterações tributárias ocorridas após a Constituição Federal de 1988 e concluiu que foram editadas, na totalidade das três esferas governamentais, mais de 3,7 milhões de normas: 766 normas por dia útil, treze reformas tributárias com a criação de inúmeros tributos, e, na média, duas normas tributárias por hora. Assim, cabe às empresas o cumprimento de 3.207 normas (AMARAL *et al*, 2008).

A diversidade de artigos, parágrafos, incisos e alíneas, além da grande quantidade de termos técnicos que estão inseridos nas legislações de cada tributo e de cada obrigação acessória, faz com que os contribuintes fiquem vulneráveis e sujeitos a descumprirem parcial ou integralmente algumas das exigências contidas no complexo Sistema Tributário Brasileiro. Conseqüentemente, em razão do descumprimento, pode haver aumento na quantidade de autuações aplicadas pelos governos às empresas, onerando ainda mais os custos tributários.

Monteiro Neto (2008) comenta a complexidade legislativa e destaca um estudo sobre tributos realizado pelo Banco Mundial, que dimensionou a complexidade tributária no Brasil e chegou à conclusão de que uma empresa de médio porte, no Brasil, gasta 2600 horas com as obrigações tributárias relativas ao ICMS, sendo que a média nos países da OECD é de 183,3 horas. Na Argentina, são 615 horas; no Chile, são 316 e, no México, são 555. Esses dados corroboram a gravidade do problema tributário brasileiro.

Segundo Monteiro Neto (2008, p. 01), os problemas tributários no Brasil não são somente especulações e invenções difamadoras sobre o sistema. Ele afirma que essa realidade já foi constatada em estudos de instituições internacionais, como o Banco Mundial, a OECD e o BID, e confirmada por especialistas em tributação. Esses especialistas apontam para as disfunções anticrescimento do nosso sistema e para a sua singularidade, quando comparado a outros países. Salienta, ainda, que, na pesquisa “Doing Business 2008”, do Banco Mundial, o Brasil aparece como o 137º (centésimo, trigésimo sétimo) país no ranking de 178 países na classificação relativa a pagamento de impostos(carga tributária).

Entre as diversas nações do mundo, há aquelas que tributam sua população com baixa carga tributária e outras inversamente. Nessa última circunstância, quanto maior a diversidade de tributos e de obrigações acessórias, maiores são os esforços para as organizações atenderem às legislações que regulamentam essas exigências.

Esses esforços são chamados de “Custo de Conformidade à Tributação”, que, correspondem às declarações feitas pelas empresas para os governos Federal, Estadual e Municipal e correspondem às informações sobre os impostos, inclusões e exclusões realizadas por determinações das normas tributárias, atendimento às fiscalizações, alterações da legislação, autuações e processos administrativos e judiciais e demais atendimentos às exigências legais do Sistema Tributário Nacional. (BERTOLUCCI, 2001).

Desse modo, os custos da carga tributária, acrescidos dos custos operacionais, os denominados de custos de conformidade, incorridos para controlar e cumprir as obrigações acessórias e os recolhimentos dos tributos oneram os contribuintes e podem dificultar muitos projetos e negócios comerciais.

Nesse contexto, as obrigações tributárias para uma empresa não podem ser entendidas como uma exigência alheia às suas atividades, mas como parte inseparável, assim como as estratégias de mercado e de produção. Dessa forma, a estratégia tributária pode estar constantemente sendo gerida, independentemente do porte da empresa, pois os tributos contribuem com a estrutura de custos dos produtos.

Portanto, a gestão dos tributos pressupõe gerir custos, o que ocorre principalmente em países cujo sistema tributário é complexo, com alta carga

tributária e inconstâncias promovidas por suas frequentes alterações (MARTINEZ, 2002).

A gestão de tributos, também identificada na literatura como Planejamento Tributário, consiste em identificar as oportunidades para a concretização de reduções nos custos tributários, que a dinâmica da legislação tributária faculta para as organizações. Dessa forma, devem ser exploradas as vantagens e oportunidades que estão previstas nos preceitos da legislação (elisão fiscal), como, por exemplo, melhores alíquotas, incentivos fiscais, aproveitamentos de crédito e dilatação ou postergação de prazos, além de identificar as ameaças que a legislação apresenta. Essas ameaças podem provocar a solvência ou a descontinuidade de algumas atividades das organizações menos profissionalizadas e despreparadas para cumprirem as exigências e obrigações tributárias (PADOVEZE, 2003), (GUTEMBERG, 2009).

A organização da empresa e o processo produtivo são planejados pelos gestores visando à minimização dos custos que incorrem em suas atividades. Isso porque buscam alternativas conhecidas pelas teorias administrativas, da engenharia e da administração de produção. Na área tributária, os gestores precisam decidir e agir da mesma maneira. A empresa, como contribuinte dos tributos, tem direitos previstos na legislação tributária que a favorecem sem que sejam necessárias ações desleais.

A redução de custos em qualquer empresa é um fator importante: quanto menores os custos, maior o lucro. Assim, além da redução dos custos operacionais, a diminuição dos custos tributários também é fator colaborativo que possibilita a prática de preços de venda competitivos, de forma a criar a perspectiva de melhores ganhos em relação aos concorrentes.

Contudo, para ser possível a redução dos custos tributários nas empresas, é aconselhável que elas criem um setor que tenha a função de gerir esses tributos. Com esse setor em funcionamento, poderá ser feito um bom planejamento tributário e, em consequência, diminuir consideravelmente os valores pagos pela empresa, pois qualquer tipo de custo minimizado refletirá positivamente nos resultados da organização.

O sucesso da gestão com o planejamento tributário é conquistado quando as reduções dos tributos ficarem evidentes, pois, com a carga tributária amenizada nos diversos bens e serviços vendidos pelas empresas, haverá diminuição considerável

dos custos tributários incidentes, o que refletirá diretamente no aumento da rentabilidade.

A gestão tributária aliada a um bom planejamento permitirá que as empresas usufruam das liberalidades que a própria legislação tributária prevê ou delibera aos contribuintes. A esse respeito, Zanluca (2010, p. 01) declara que “o princípio constitucional não deixa dúvidas de que, dentro da lei, o contribuinte pode agir no seu interesse. Planejar tributos é um direito tão essencial quanto planejar o fluxo de caixa, fazer investimentos [...]”.

Assim, quando um profissional qualificado, competente e especializado na área tributária analisa as diversas legislações tributárias aplicadas às atividades ou transações realizadas por uma empresa, ele pode identificar alguma condição que possibilite licitamente a diminuição da carga tributária incidente.

O profissional qualificado para atuar na área tributária de uma empresa pode ser o formado em Ciências Contábeis, pois, no perfil profissional do contador, podem ser comprovados e legitimados os conhecimentos sobre contabilidade, gestão, planejamento e estratégias tributárias, elementos essenciais para assegurar as garantias de legalidade das atividades empresariais.

Na formação do profissional contábil, o rol de conteúdos programáticos das disciplinas elencadas nos projetos pedagógicos dos cursos de Ciências Contábeis deve prever o ensino de todos os conhecimentos de contabilidade que são importantes para a formação dos acadêmicos. Entre as temáticas, as relacionadas com a área tributária também apresentam sua relevância em razão da significância dos tributos no contexto empresarial e social.

Assim sendo, os profissionais de contabilidade, em sua formação, devem ser preparados para atender às exigências do mercado de trabalho nas diversas especialidades compreendidas pela profissão. Esse profissional pode exercer múltiplas funções, podendo ser: autônomo; empresário; auditor independente; auditor interno; consultor tributário e fiscal; *controller*; perito contábil; atuário; membro de conselho fiscal e de administração; árbitro em câmaras especializadas; professor e membro de comitês de auditoria. Evidentemente que há outras funções indiretas não enumeradas, como, por exemplo, os serviços de auxiliares dentro das administrações empresariais.

Nesse contexto, as instituições de ensino superior têm se preparado e realizado ações de melhora em seus cursos de graduação em Ciências Contábeis,

para formar e qualificar profissionais que possam oferecer ao mercado uma visão ampla da capacidade de sobrevivência e de crescimento e supram as organizações quanto as suas necessidades de mão-de-obra qualificada em contabilidade e também em gestão de tributos (CARVALHO, 1999).

Iniciativas de promover a melhora da formação de profissionais da área de contabilidade foram desenvolvidas internacionalmente. Em nível mundial, a preocupação com a formação de profissionais aptos e especializados para exercerem a profissão na área contábil ficou demonstrada com a iniciativa do *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting - ISAR*.

O ISAR objetivou estabelecer um padrão de referência ou orientação para as qualificações dos profissionais nacionais, permitindo, assim, aos titulares desses diplomas o exercício da função no contexto de uma economia mundial. Desse modo, buscou proporcionar condições de comparar a qualidade do profissional contábil e contribuir para que ele se tornasse capaz de atuar em um mercado global, promovendo a harmonização das competências requeridas no contexto empresarial global (UNCTAD, 1999a).

Assim, o ISAR se mobilizou para promover a padronização dos cursos formadores de contadores e uma harmonização, em nível mundial, dos requisitos de qualificação profissional, medida que tem a intenção de reduzir as disparidades existentes entre os sistemas nacionais de educação no mundo (QUEIROZ, 2010).

Dessa forma, com o objetivo também de melhorar o ensino superior no Brasil, de modo a atender às novas e complexas exigências do ambiente empresarial, a Resolução CNE/CES nº 10, de 16 de Dezembro de 2004, determinou que as Instituições de Ensino Superior no Brasil alterassem as suas matrizes curriculares e seus projetos político-pedagógicos. Assim, todas as IES tiveram que tomar providências para se adaptar à legislação. Com esses parâmetros, as IES passaram a se empenhar para suprir a demanda do mercado de trabalho, formando profissionais competentes, hábeis e capazes para exercerem as mais diversas funções profissionais.

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC -, com apoio da Fundação Brasileira de Contabilidade – FBC -, com intenções semelhantes e complementares à Resolução CNE/CES nº 10/04, tomou a iniciativa, a partir da Portaria CFC nº 13/06, de 03/02/2006, de elaborar uma Proposta Nacional de Conteúdo para o



Curso de Graduação em Ciências Contábeis - PNCCGCC -, que serviria de subsídio para a organização das matrizes curriculares desse curso. Essa proposta é flexível a adaptações em função das características regionais ou por força de novas regulamentações da política educacional do país (CARNEIRO *et al*, 2008).

Da mesma maneira que o CNE/CES e o CFC/FBC tem se manifestado com relação a existir uma boa formação dos profissionais de contabilidade no Brasil, a UNCTAD/ISAR tem promovido a harmonização do ensino de contabilidade em nível mundial e, para tanto, propôs no ano de 1999 diretrizes curriculares e conteúdos genéricos para ser uma opção para as instituições de ensino superior que oferecem o curso de ciências contábeis.

## 1.2 Questão de pesquisa

Partindo do pressuposto de que as Universidades Federais tenham se adequado às últimas alterações das matrizes curriculares e dos projetos político-pedagógicos dos cursos de Ciências Contábeis, em atendimento ao estabelecido pela Resolução CNE/CES nº 10, de 16 de Dezembro de 2004, e, ainda, considerando que, na adequação que realizaram, podem ter incluído parte ou a totalidade dos conteúdos propostos na Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis originária do trabalho realizado pelos professores componentes da Comissão criada pela Portaria CFC nº.13/06, de 03/02/2006 e do Currículo Mundial proposto pela UNCTAD/ISAR para melhor qualificar os profissionais da área contábil, este estudo tem como base a seguinte questão de pesquisa:

Quais as similaridades e divergências entre os conteúdos das disciplinas oferecidas pelas Universidades Federais Brasileiras nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, na forma presencial, no que tange à temática tributária, em comparação com a Proposta Nacional apresentada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC) e com a proposta do *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting-ISAR* e *United Nations Conference on Trade and Development* (UNCTAD)?

### **1.3 Objetivos de pesquisa**

#### **1.3.1 Objetivo geral**

Inferir sobre as similaridades e divergências entre os conteúdos das disciplinas oferecidas pelas Universidades Federais Brasileiras nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, na forma presencial, no que tange à temática tributária em comparação com o conteúdo da Proposta Nacional apresentada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC) e com a proposta do *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting-ISAR* e *United Nations Conference on Trade and Development* (UNCTAD).

#### **1.3.2 Objetivos específicos**

- Estabelecer as disciplinas que contemplam conteúdos programáticos relativos à temática tributária.
- Analisar a concentração dos conteúdos que tratam de temática tributária nas ementas das disciplinas oferecidas pelos cursos de graduação em Ciências Contábeis.
- Identificar as similaridades e divergências entre os conteúdos das disciplinas oferecidas pelas Universidades Federais Brasileiras nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, na forma presencial, no que tange à temática tributária em comparação com o conteúdo da Proposta Nacional apresentada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC) e com a *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting-ISAR* e *United Nations Conference on Trade and Development* (UNCTAD).

### **1.4 Justificativa do estudo**

A relevância desta pesquisa baseia-se na importância de se estabelecer, por meio da análise de conteúdo, as similaridades e divergências dos conteúdos ministrados nos cursos de Ciências Contábeis, na formação dos profissionais da

área contábil, nos quais são trabalhadas temáticas tributárias, em comparação com os conteúdos constantes da Proposta Nacional apresentada pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC - e Fundação Brasileira de Contabilidade – FBC -, e pela *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting-ISAR* e *United Nations Conference on Trade and Development* – UNCTAD.

A contribuição acadêmica se concretiza com a apresentação do assunto estudado nesta pesquisa aos profissionais da área contábil, proporcionando-lhes a possibilidade de inferirem sobre a quantidade de ensinamentos ministrados aos formandos, para que eles exerçam profissionalmente as funções ligadas à gestão tributária. Assim, com base nos resultados deste estudo, os gestores dos cursos de graduação presencial em Ciências Contábeis podem avaliar se estão propondo, em seus projetos político-pedagógicos, conteúdos da temática tributária para proporcionar aos seus alunos um nível maior de ensinamentos. Esses ensinamentos lhes possibilitariam melhores condições de exercer profissionalmente as funções que se inserem na área tributária.

A contribuição social deste estudo apoia-se na necessidade de avaliar se os profissionais formados em Ciências Contábeis estão obtendo a formação em temáticas tributárias que possa ajudá-los a atuar como gestores tributários. Além de o ambiente em que atuam apresentar um elevado grau de complexidade apresentado pelas legislações tributárias brasileiras, ainda em consequência há a necessidade de as organizações fazerem planejamentos tributários precisos, de modo a evitar perdas e até descontinuidade de suas atividades.

Havendo formação acadêmica realizada com os ensinamentos necessários para uma boa atuação profissional na área tributária, os estudantes, depois de formados, podem exercer suas funções eficiente e eticamente, de forma a contribuir sobremaneira com a elisão tributária, evitando, assim, prejuízos sociais à nação e aos cidadãos.

### **1.5 Delimitação do estudo**

Este estudo se delimita na comparação dos conteúdos que contemplam temáticas sobre tributos e que estão discriminados nas ementas das disciplinas oferecidas pelas Universidades Federais Brasileiras, que se presume estarem

atendendo à Resolução CNE/CES nº. 10/04, de 10/12/2004. Sendo assim, esta pesquisa se restringe a coletar, junto às Universidades Federais Brasileiras, as ementas das disciplinas que compõem a matriz curricular, particularmente as disciplinas que tratam de temáticas da área tributária, especificamente nos cursos de graduação em Ciências Contábeis.

## **1.6 Estrutura da dissertação**

O presente estudo está subdividido em quatro capítulos, incluindo este introdutório que apresenta a contextualização do tema, a questão e os objetivos da pesquisa, a justificativa para sua realização, as delimitações do estudo e a estrutura do trabalho.

No capítulo dois tem-se o referencial teórico que suporta a investigação. Assim, é apresentado um sucinto histórico sobre os tributos no Brasil, sobre o ensino superior e sobre a evolução da contabilidade e do seu ensino. Trata, também, das últimas iniciativas voltadas ao ensino superior em contabilidade, com a proposta do Currículo Mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR em 1999, as alterações no ensino da contabilidade promovidas pela Resolução CNE/CES nº 10, de 16 de Dezembro de 2004, a Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis feita pelo CFC\FBC por meio da Portaria CFC nº 13/06, de 03/02/2006. Ainda, apresenta a Comparação dos Conteúdos das Propostas UNCTAD/ISAR X CFC/FBC.

No capítulo três, são demonstrados os procedimentos metodológicos: o tipo de pesquisa, o método de coleta, o tratamento dos dados; a organização e a análise dos dados.

O capítulo quatro contempla as análises dos dados e os resultados obtidos.

Para fechar este estudo, no capítulo cinco, são explanadas as considerações finais e também expostas as recomendações do pesquisador para futuros trabalhos de pesquisa a respeito das questões estudadas.

## **2 BRASIL - HISTÓRICO SOBRE: TRIBUTOS, ENSINO SUPERIOR, CONTABILIDADE, O ENSINO DA CONTABILIDADE E ÚLTIMAS INICIATIVAS**

Analisando as histórias do homem, dos tributos, da contabilidade, e conseqüentemente do ensino, se vê que há uma interligação dos três primeiros com o último, pois percorrem caminhos muito semelhantes e com uma interdependência forte entre si.

O homem, para viver em sociedade e suprir as necessidades decorrentes, criou o tributo. O tributo, para ser administrado, requer controles. Estes controles são disponibilizados pela contabilidade, via suas técnicas e procedimentos, e vista como uma ciência que se compõe de vários conhecimentos que precisam ser ensinados/apreendidos. O Governo Brasileiro via o Sistema Nacional de Ensino é quem tem o compromisso de exercer a função de promover o ensino. Por sua vez, o ensino para ser de qualidade requer o estabelecimento de normas, regras e parâmetros. Estas determinações são reguladas por legislações específicas. Estas legislações aplicadas ao ensino da contabilidade corroboram na formação de profissionais qualificados para exercerem a função de contador ou de cargos equivalentes. Aquele mesmo tributo, neste processo, é um dos elementos essenciais para possibilitar a manutenção do ensino.

Assim, neste contexto, neste capítulo estão apresentados um breve histórico sobre: os tributos, o ensino superior brasileiro, a evolução da contabilidade, o ensino da contabilidade no Brasil e últimas iniciativas em favor do ensino de contabilidade.

### **2.1 Evolução histórica dos tributos no Brasil**

Atualmente, os dados produzidos pela contabilidade servem de parâmetro para a base de cálculo de diferentes tributos e, por meio dela, são feitas a mensuração, análise e controle de todos os tributos suportados pelas instituições, que, por sua vez, compõe-se de homens.

A origem dos tributos, no tempo, é tão longínqua quanto o princípio da existência do homem. Essa ideia é corroborada por Santos (2003, p.13) *apud* Menescal (2007, p. 83) ao afirmar que “a origem do fenômeno tributário perde-se na

noite dos tempos, de tal modo que não é possível delimitar um momento histórico e um local onde, com um mínimo de rigor, o seu aparecimento possa ser circunscrito”.

É bem verdade que tem havido mudanças no entendimento dos tributos pela coletividade, como, por exemplo, sobre quem são os indivíduos beneficiados com a arrecadação.

No mundo a cobrança de tributos causou enormes revoluções, que transformaram sociedades, pois os governantes sempre abusaram da cobrança excessiva dos tributos, apesar da declaração de igualdade de todos os cidadãos perante a Lei (CUNHA, 2002).

A Lei de regulamentação da tributação para evitar abusos de poder dos dirigentes com relação à carga tributária só surgiu em 1919, quando o juiz alemão Eno Becker que compilou a primeira codificação de normas fiscais. Criou-se, assim, pela primeira vez, uma base organizada para legislar sobre o assunto a fim de serem evitadas distorções nas funções dos dirigentes (SILVA *et al*, 2009).

Nesse contexto, com as funções dos dirigentes bem definidas, o Estado passou a ter condições de cumprir sua função de organizar a vida em sociedade: administrar tudo que é público, criar as leis e fazer com que elas sejam cumpridas, construir a infraestrutura necessária, garantir os serviços básicos (saúde, segurança, ensino, higiene). Para o Estado suportar os custos que incorrem em benefício da população, de forma organizada, cobra tributos de todos os cidadãos (MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, 2010).

Até o final do século XX muitos acontecimentos sociais, políticos e econômicos determinaram a organização e o desenvolvimento social e econômico do Brasil. Esses fatos, de forma direta ou indireta, relacionaram-se com os tributos, uma vez que os interesses dos governantes, além do poder, era gerir o Estado e, para tanto, necessitavam de recursos financeiros para custear suas ações. Assim sendo, a cobrança de tributos no Brasil sofreu influência de três modelos políticos adotados: Colônia, Império e República (PEIXOTO, 2008).

Nos tempos do Brasil Colônia, Portugal não manifestava interesse pela nossa terra por acreditar que ela nada tinha a oferecer. O foco principal era o comércio oriental (PEIXOTO, 2008).

A partir de 1821, o governo central inicia a imposição da cobrança de altas taxas incidentes sobre os produtos rio-grandenses. Desde 1822, com proclamação da independência, até 1831 a cobrança dos tributos não sofreu alterações

significativas. Entretanto, a idéia de generalidade sob o ponto de vista da capacidade contributiva foi garantida aos cidadãos por meio da Constituição Brasileira de 1824. Essa constituição previa quatro poderes políticos: Legislativo, Moderador, Judiciário e, em cada cidade, uma Câmara Municipal. Ela consagrou direitos civis e políticos, porém restritos e limitados (BRASIL, 2010).

No início do ano de 1830, o governo intensificou a cobrança de taxas extorsivas sobre o charque. Ao mesmo tempo aumentou a taxa de importação do sal, o que passou a dificultar a concorrência do produto nacional com o estrangeiro. Portanto, tudo isso causou grande revolta na elite rio-grandense (CUNHA, 2002). No ano de 1834, houve a maior modificação legislativa voltada ao sistema tributário da história brasileira com a decretação do Ato Adicional em que se traçaram os limites e os fundamentos do Direito Tributário Nacional. Desde então, sucederam-se as disposições que criaram, alteraram e suprimiram tributos, modificando as competências tributárias (BRASIL, 2010).

Em 15 de novembro de 1889, ocorre a Proclamação da República pelo Marechal Manuel Deodoro da Fonseca e tem início a República Velha. Em seguida, em 1891, é promulgada a Constituição Republicana. De acordo com Barbosa (2003, p. 01), houve uma mudança do regime político brasileiro que ocorreu quando:

O Brasil adotou a forma federativa após a promulgação da Constituição Republicana de 1891 (segunda do Brasil), que transformou a nação que anteriormente era unitária e composta de províncias em estados-membros, onde tais estados ganharam certa autonomia. No federalismo, a descentralização é evidente, contrapondo-se à centralização do modelo unitário.

A primeira República terminou em 1930 com a chegada de Getúlio Vargas ao governo no dia 3 de novembro 1930 e teve seu mandato até 1945. A partir daí, desenvolve-se no Brasil o processo de industrialização, que faz crescer a arrecadação de tributos. Esse período marcou o fim da Primeira República e o início da chamada Era Vargas, caracterizada pelo populatismo, nacionalismo, trabalhismo e forte incentivo à industrialização. (GOVERNO FEDERAL DO BRASIL, 2007); (FERREIRA; HERZOG, 2008) e (MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, 2010).

No final de 1930, foi fundado o Ministério da Educação e Saúde, objetivando a criação de um sistema educativo público, com controle oficial do governo, destinado a centralizar a formação e torná-la acessível aos mais pobres. O governo também

investiu nas áreas de ensino e pesquisa na tentativa de estabelecer as bases do sistema universitário (MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, 2010), (CUNHA, 2002).

Em consequência da Revolução Constitucionalista, em 1934, houve a promulgação da terceira Constituição Brasileira com o propósito de organizar um regime democrático. Durou apenas três anos, oficialmente apenas um, quando foi suspensa pela Lei de Segurança Nacional (POLETTI, 2001). Nesta Constituição houve algumas alterações nas regras da tributação, conforme destaca Menescal (2007, p. 69):

A Constituição [...] de 1934, a despeito de sua curta duração, trouxe sensível evolução, pois se reportava à progressividade dos impostos incidentes nas transmissões de bens por herança ou legado em seu artigo 128, já no artigo 185 estabelecia a proibição de que nenhum imposto poderia ser elevado além de vinte percento de seu valor no instante do aumento.

Indo mais além, cuidou das multas de mora, de modo a evitar que impusessem ônus exorbitante ao contribuinte, conforme exposto no seu artigo 184, parágrafo único, que não poderiam superar 10% do valor do imposto ou taxa devidos.

Martins (2010, p. 01) destaca um dos objetivos principais da Constituição de 1934:

Entre as “amarras” do financiamento educacional, a Constituição de 1934 dispõe que os Municípios, assim como a União, aplicarão nunca menos de dez percento da renda resultante de impostos, na manutenção e no desenvolvimento dos sistemas educativos (Artigo 156, *caput*). Em caso do ensino nas zonas rurais, a União é que se encarregará de reservar “no mínimo, vinte percento das quotas destinadas à educação no respectivo orçamento anual” (Artigo 156, parágrafo único).

Em 1937, o Presidente Getúlio Vargas outorgou a quarta Constituição Brasileira quando extinguiu o Congresso Nacional e assumiu os poderes do legislativo, judiciário e executivo, transformando-se em um presidente ditador (POLETTI, 2001).

Com o final da Era Vargas (1945), o governo passou a ser gerido por Eurico Gaspar Dutra, que, em 1946, sancionou a nova Constituição (quinta), a qual devolveu os direitos individuais e a autonomia de estados e municípios, com independência dos três poderes: legislativo, executivo e judiciário. Além disso, aboliu a pena de morte e estabeleceu as eleições diretas para presidente. Essa nova constituição permitiu que Getúlio Vargas se elegeisse mais uma vez, dando continuidade a uma política nacionalista, populista e pró-industrial. Criou ainda o



Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico - BNDS -, enviou o projeto da Petrobrás ao Congresso e flexibilizou as relações sindicais (FERREIRA; HERZOG, 2008).

Com essa Constituição, as mudanças no sistema tributário foram consideráveis. Na época, foram criados novos impostos e um sistema de transferência (participação dos municípios) fez aumentar a receita dos municípios.

Em 1954, o Presidente Getúlio Vargas se suicida e assume o seu vice, João Café Filho, que, posteriormente, é substituído pelo novo presidente eleito, Juscelino Kubitschek, no ano de 1955. JK, com seu plano de metas, envia ao Congresso Nacional um projeto propondo a construção de Brasília, a nova capital brasileira (VARSAÑO, 1998), (FERREIRA; HERZOG, 2008).

O Código Comercial de 1850 foi alterado com a promulgação da lei nº 1803/60, que também obrigou as empresas a publicarem e remeterem ao governo os seus balanços, demonstrações e documentos comprobatórios. Essa lei foi considerada a primeira das Sociedades por Ações no Brasil (PELEIAS; BACCI, 2004).

Durante a evolução da tributação no século XX, os países desenvolvidos seguiram a tendência de deixar de lastrear os seus sistemas tributários em um imposto sobre a renda, e sim, basicamente, sobre o consumo. Tal forma de tributação foi regulamentada com a lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Assim, o Imposto de Consumo, tal como é o caso do IVA (Imposto sobre o Valor Agregado), vigora até nossos dias, sendo antecessor do atual Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI - (BARBOSA, 2003), (AMARAL, 1999), (VARSAÑO, 1996).

A quantidade de gastos e investimentos públicos feitos pelos governos Vargas, Café Filho e Juscelino montou um *déficit* público que motivou a reforma tributária durante o governo de JK. Em 1965 e 1966, foram elevadas as receitas tributárias e implementado o sistema tributário, com a edição do CTN - Código Tributário Nacional -, lei nº 5.172/66. Dessa forma, o Brasil passou a contar com um dos sistemas tributários mais modernos do mundo (VARSAÑO, 1996), (CUNHA, 2002).

De acordo com Amaral (1999, p. 02), o CTN foi “[...] o primeiro documento, em termos de história do Brasil, que procura delinear o nosso sistema tributário segundo as bases econômicas que serviriam para fins de imposição tributária”.

O modelo tributário de 1965 foi sendo influenciado politicamente no seu delineamento, isto é, a atribuição de competências e a repartição das cargas e das receitas tributárias foram se alterando. Diferentemente dos demais países, o Brasil passou a repartir os tributos arrecadados entre as três esferas políticas: União, Estados e Municípios (AMARAL, 1999).

Nosso país foi pioneiro na tributação do imposto sobre o valor agregado (AMARAL, 1999). O Governo Federal criou, com o decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, o tributo denominado de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI - para que sua administração e cobrança ficassem na competência da União (BRASIL, 1966b). O IPI incide sobre produtos industrializados, estrangeiros e nacionais, sendo que, na atual Constituição, é previsto no art. 153, inciso IV, e suas disposições estão descritas no decreto nº 4544/2002, com 524 artigos (BRASIL, 2002).

O Governo Federal criou o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN - que posteriormente teve sua nomenclatura abreviada para ISS para ser de competência dos Municípios. Desse modo, a partir de 01 de janeiro de 1967, os municípios brasileiros começaram a criar leis para constituir esse tributo (SZKLAROWSKY, 1997).

Para os Estados, o Governo Federal criou o imposto denominado de ICMS - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - por meio do decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Esse decreto atribuiu a competência de sua cobrança e regulamentação aos Estados, fato que resultou na homologação de uma lei específica sobre o ICMS em cada Estado da Federação (AMARAL, 1999).

A sexta Constituição Brasileira, promulgada em 1967, procurou institucionalizar e legalizar a ditadura militar, aumentando a influência do poder executivo sobre o legislativo. As emendas constitucionais passaram a ser exclusividade do executivo. Portanto, qualquer que fosse a temática, até mesmo a tributação, poderia ser alterada sem consentimento dos demais poderes (POLETTI, 2001).

Em 1977, com a publicação do decreto-lei nº 1.598, o Regulamento do Imposto de Renda - RIR - foi adequado à nova Lei das Sociedades por Ações. Essa lei estendeu as normas e princípios contábeis também às empresas não enquadradas na Lei das Sociedades por Ações (PACHECO *et al*, 2007).

O objetivo das Emendas Constitucionais é modificar a Constituição com questões pontuais. No nosso país, as Emendas somente podem ser feitas se aprovadas pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal, em votação nominal, por três quintos dos votos de cada casa legislativa. Usando dessa faculdade, nos últimos anos, o governo modificou as legislações tributárias com a emenda número 23/1984, por exemplo, que aumentou a receita tributária. A emenda 27/1985 devolveu aos estados o novo IPVA e alterou a participação dos estados e municípios. Além dessas emendas, também houve o decreto-lei nº 2.186/84, que instituiu o imposto sobre serviços de comunicação.

A sétima Constituição Brasileira foi promulgada em 1988. Nesse diploma legal, tratou-se de temas multidisciplinares da área do direito, biologia, medicina, história, economia, entre outras. Abordou, também, a regulamentação e a competência tributária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, estabelecendo entre eles a forma de repartição dos tributos arrecadados (VARSANO, 1996), (CUNHA, 2002).

O Fisco<sup>2</sup> Federal, cumprindo a determinação contida no art. nº 179 da Constituição Federal de 1988, por meio da lei nº 9317/96 (BRASIL, 1996a), instituiu o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições, denominado “Simples”. Essa forma de tributação simplificou e unificou o modo de calcular e pagar os impostos e contribuições.

A incidência do Simples ocorria mediante a aplicação de um percentual sobre o total do faturamento. Esse percentual variava conforme o faturamento acumulado da empresa e aumentava com o decorrer do tempo. A empresa, para aderir ao “Simples”, deveria estar enquadrada na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte.

No ano de 2006, nasceu um novo tratamento tributário que simplificou a tributação das microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. A lei complementar nº 123/2006 instituiu, a partir de 01.07.2007, o Simples Nacional ou Super Simples, estabelecendo normas gerais relativas ao tratamento tributário mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias, e revogando o Simples Federal criado pela lei 9317/96 (BRASIL, 2006a).

---

<sup>2</sup> s.m. Administração encarregada de calcular e arrecadar os impostos. / Erário ou tesouro público (FERREIRA, 1999).

Os tributos desempenham papel fundamental como instrumento de justiça social e de diminuição das diferenças econômicas entre classes (BRASIL, 2010, p. 07). Eles são utilizados em investimentos para a melhoria de vida das pessoas, como obras de infraestrutura (rodovias, ferrovias, portos etc.); produção e distribuição de energia (rede de geração e transmissão de energia elétrica); educação (construção e manutenção de escolas, colégios, universidades...); saúde pública (construção e manutenção de sistemas de saúde pública, hospitais, postos de saúde etc.) e quaisquer outras necessidades que os cidadãos venham a ter e que não possam ser realizadas pela iniciativa privada de forma integrada.

Nos últimos 30 anos, as modificações na legislação tributária e nos procedimentos contábeis foram significativas. As alterações influenciaram e foram influenciadas pelos procedimentos contábeis. A evolução de ambas ocorreu com a mudança do processo manual da escrituração contábil para o processamento mecânico, e desse para o eletrônico. A agilidade da contabilidade na produção de informações é transformada para on-line (disponibiliza a informação no ato do acontecimento). Assim, a contabilidade, aliada à tecnologia da computação ou tecnologia da informação - TI - trouxe benefícios enormes para a atuação dos profissionais da área e para as instituições empresariais e governamentais (OLIVEIRA, 2000).

Os benefícios estão ocorrendo devido à agilidade que os sistemas de informação propiciam a todos, o que melhora a fiscalização, a apuração e o controle dos tributos.

## **2.2 Síntese histórica do ensino superior brasileiro**

Antes de 1808, iniciativas isoladas como a dos Jesuítas (1549-1759) que ofereciam os cursos de filosofia e teologia já mostravam preocupações com o estudo de nível superior. Para Figueiredo (2005,01), a justificativa era que “[...] Portugal impedia o desenvolvimento do ensino superior nas suas colônias, temendo que os estudos pudessem contribuir com os movimentos de independência.” Efetivamente em 1759 o Marquês do Pombal faz uma reforma e passa o poder do ensino para o Estado. Fato que dá início às melhoras no ensino no Brasil (FIGUEIREDO, 2005), (BELLO, 2001).

Em 1890, Benjamim Constant Botelho de Magalhães regulamentou o ensino primário e secundário que, por sua vez, refletiu no desenvolvimento do ensino superior brasileiro. O governo provisório após a Proclamação da República (1891) criou o Conselho de Instrução Superior. Por meio da legislação, formula um estatuto destinado às instituições de ensino superior que estavam em atividade. Com este estatuto é liberada, via concessão do poder público, a existência de instituições particulares sob a denominação de “Faculdades Livres” com privilégios e garantias semelhantes às faculdades federais (FIGUEIREDO, 2005).

Em 1901 o então ministro da Justiça e Negócios Interiores senhor Epitácio Lindolfo da Silva Pessoa, posterior presidente da Primeira República (1919 a 1922), fez uma reforma com a edição dos Decretos 3890/01 e 3914/01 e estrutura a composição e funcionamento de diversas faculdades objetivando aumentar a participação da iniciativa privada na educação nacional (ARANHA, 1996), (FIGUEIREDO, 2005)

Foram muitas as reformas do ensino no Brasil:

- Reforma Rivadávia Correia em 1911; Reforma Carlos Maximiliano em 1915 (Decreto nº 11.530/1915);
- Reforma João Luiz Alves em 1925; Reconstrução Nacional na era Getúlio Vargas em 1930;
- Francisco Campos em 1931 fez uma reforma no ensino por meio do Decreto nº 19.851/1931 que imprimiu nova orientação, aumentando a autonomia didática e administrativa, a pesquisa e a difusão da cultura em benefício da comunidade (ARANHA, 2006).

O Decreto nº 19.851/1931 criou o Estatuto das Universidades Brasileiras, e de acordo com Barreyro (2008, p.16):

[...] organizava o ensino superior no país permitindo as formas de universidade e instituto isolado. As universidades poderiam ser mantidas pelo governo federal ou pelos estaduais, portanto oficiais, ou “livres”, mantidas por fundações ou associações particulares. O ensino continuava sendo pago nos estabelecimentos oficiais.

As Leis que estabeleceram as Diretrizes e Bases do ensino a partir de 1961 se constituíram, basicamente, das inclusões e/ou alterações de medidas que ajudaram a fortalecer e desenvolver o ensino superior brasileiro. Elas objetivaram

obter um ensino de qualidade e propiciando a formação de profissionais qualificados.

A Lei das Diretrizes e bases da Educação Nacional – LDB- nº 4.024/1961 concedeu liberdade ao ensino e igualdade entre estabelecimentos de ensino público e privado. A iniciativa particular ganhou espaço na educação profissional. O Conselho Federal de Educação, já extinto, ficou com a atribuição de definir os currículos mínimos dos cursos de graduação: “Art. 70. O currículo mínimo e a duração dos cursos que habilitem à obtenção de diploma capaz de assegurar privilégios para o exercício da profissão liberal ... vetado ... serão fixados pelo Conselho Federal de Educação.”(BRASIL, 1961). O ensino brasileiro até a década de 60 era público. O ensino particular era promovido por instituições de ensino isoladas e dominado pelas PUCs (Pontifícias Universidades Católicas) (PALMA FILHO, 2005).

A Lei das Diretrizes e Bases da educação nacional nº 5.540/1968 fez alterações e inovações que revolucionaram o ensino, além de revogar a lei de 1961. Esta nova lei foi denominada de “Reforma Universitária”, pois fixou normas de organização e funcionamento do ensino superior considerando:

- Matrícula semestral por disciplina;
- Crédito como unidade de medida;
- Vestibular unificado para todos os cursos da mesma instituição;
- Passou a exigir a “extensão” como instrumento para a melhora da qualidade de vida da comunidade;
- Estabeleceu a renovação periódica do reconhecimento das universidades e instituições isoladas;
- Devolveu às instituições sua autonomia didático-científica, disciplinar, administrativa e financeira;
- Estabeleceu que o antigo Conselho Federal de Educação se incumbiria pela fixação dos currículos mínimos dos cursos de graduação com validade em todo território nacional; entre outras medidas;
- Fixou currículos mínimos. Estes tiveram o objetivo de facilitar as transferências entre instituições com a redução dos custos e com o aproveitamento dos estudos que passaram a ser reconhecidos pelas instituições de destino. Os diplomas passaram a ser fornecidos atendendo a legislação vigente e dando direito ao exercício profissional;

- Adotou a uniformidade na formação dos graduados com: acesso a currículos e conteúdos programáticos semelhantes, tempos de duração mínimos e máximos pré-estabelecidos e normas gerais comuns a todos e válidas em todo o País, assegurando aos estudantes oportunidades iguais. (PEREIRA et al,2005), (BRASIL, 1968).

A Lei das Diretrizes e Bases da educação nacional nº 5.692/1971 focou o ensino de 1º e 2º graus, atuais ensino fundamental e ensino médio. Esta lei alterou as regras e a gestão do ensino com as seguintes medidas:

- Previu um núcleo comum para o currículo de 1º e 2º grau e uma parte diversificada em função das peculiaridades locais.
- Incluiu matérias obrigatórias no currículo;
- Alterou o ano letivo para 180 dias;
- Permitiu a educação a distância como possível modalidade do ensino supletivo;
- Passou a exigir uma formação preferencial dos professores;
- Direcionou recursos financeiros públicos não exclusivamente às instituições de ensino público;
- Estabeleceu que os municípios deveriam gastar 20% de seu orçamento com educação;
- Não previu a dotação orçamentária para a União ou para os estados;
- Permitiu o ensino experimental (BRASIL,1971), (FIGUEIREDO, 2005).

A Lei das Diretrizes e Bases da educação nacional nº 9.394/96 denominada de “Lei Darcy Ribeiro” em seu artigo 3º estabeleceu que o ensino devesse ser ministrado com base em onze princípios (BRASIL, 1996b):

- I - igualdade de condições para o acesso e permanência na escola;
- II - liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar a cultura, o pensamento, a arte e o saber;
- III - pluralismo de idéias e de concepções pedagógicas;
- IV - respeito à liberdade e apreço à tolerância;
- V - coexistência de instituições públicas e privadas de ensino;
- VI - gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais;
- VII - valorização do profissional da educação escolar;
- VIII - gestão democrática do ensino público, na forma desta Lei e da legislação dos sistemas de ensino;
- IX - garantia de padrão de qualidade;
- X - valorização da experiência extra-escolar;
- XI - vinculação entre a educação escolar, o trabalho e as práticas sociais.

Além dos princípios estabelecidos, esse decreto tomou outras medidas:

- Destacou a formação dos professores da educação básica;

- Democratização da universidade com os cursos seqüenciais;
- Permitiu a criação nas instituições privadas de cursos *Stricto Sensu*;
- Previu a diversidade dos cursos de nível superior;
- Criou o Conselho Nacional de Educação;
- Estabeleceu as avaliações periódicas das IES e dos cursos superiores, incluindo os exames nacionais de cursos (provão);
- As IES foram classificadas em categorias administrativas: - Públicas, quando criadas ou incorporadas, mantidas e administradas pelo poder público e pela iniciativa privada (pessoas físicas ou jurídicas de direito privado), - Privadas, enquadram-se nas categorias: particulares, com fins lucrativos ou sem fins lucrativos. As instituições de ensino sem fins lucrativos podem ser comunitárias, confessionais ou filantrópicas e com isenção fiscal (BRASIL, 1996c), (BRANCO, 2005), (FIGUEIREDO, 2005), (BARREYRO, 2008).

O Exame Nacional de Cursos- ENC (provão), aplicado aos formandos nos anos entre 1996 a 2003, produziram resultados considerados satisfatórios no meio acadêmico. De acordo com INEP (2003), o objetivo do exame denominado de Provão e o resultado de sua última edição são conforme a seguir:

O Exame Nacional de Cursos (ENC-Provão) foi um exame aplicado aos formandos, [...], com o objetivo de avaliar os cursos de graduação da Educação Superior, no que tange aos resultados do processo de ensino-aprendizagem.

Na última edição, realizada em 2003, participaram do Exame mais de 470 mil formandos de 6,5 mil cursos de 26 áreas: Administração, Agronomia, Arquitetura e Urbanismo, Biologia, Ciências Contábeis, Direito, Economia, Enfermagem, Engenharia Civil, Engenharia Elétrica, Engenharia Mecânica, Engenharia Química, Farmácia, Física, Fonoaudióloga, Geografia, História, Jornalismo, Letras, Matemática, Medicina, Medicina Veterinária, Odontologia, Pedagogia, Psicologia e Química.

Na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (BRASIL, 1988), os legisladores se mostraram estar preocupados com a formação dos cidadãos brasileiros. Esta preocupação se estampa no seu artigo 205, onde foi estabelecido que a Educação é direito de todos e dever do Estado e da família. Nesse instrumento foi salientado que a educação deve ter por objetivo o pleno desenvolvimento da pessoa, deve prepará-la para a cidadania e qualificá-la para o trabalho. Estabelece, ainda, que deve a educação ser ministrada com base nos princípios fixados no Artigo 206,



Art. 206. O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios:  
I - igualdade de condições para o acesso e permanência na escola;  
II - liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber;  
III - pluralismo de idéias e de concepções pedagógicas, e coexistência de instituições públicas e privadas de ensino;  
IV - gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais; [...]  
VI - gestão democrática do ensino público, na forma da lei;  
VII - garantia de padrão de qualidade. [...] (BRASIL, 1988).

A Constituição de 1988, quando se refere à autonomia das instituições de ensino superior e do próprio dever do Estado, estabelece:

Art. 207. As universidades gozam de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão. [...] (BRASIL, 1988).

A autonomia das universidades lhes proporciona atender os anseios demonstrados pelo mercado de trabalho, órgãos de classe, Ministério da Educação, discentes, Instituições de Ensino Superior etc. com a formação dos profissionais que ingressam no mercado de trabalho. Esse anseio se baseia numa formação acadêmica que contemple as competências requeridas pelos empregadores para a execução das funções que cabem aos profissionais da área contábil.

Conforme o exposto, o ensino superior é de fundamental importância para a formação do cidadão e para o desenvolvimento da sociedade, não só no Brasil como em todo o mundo. Prova disso está demonstrada na Declaração de Bolonha (processo de Bolonha). Documento este que marca o início das mudanças políticas no ensino superior no mundo, pois estabeleceu o comprometimento dos ministros da educação de 29 países, em 19 de junho de 1999, em promover reformas organizacionais em seus sistemas de ensino. A declaração de Bolonha foi sucedida pelos Comunicados de Praga, em 2001, de Berlin, em 2003 e de Bergen, em 2005, mas os objetivos de melhorar o ensino permaneceu (ALMEIDA JUNIOR; CATANI, 2009).

As políticas educacionais adotadas durante a década de 90 fizeram com que o Ensino Superior fosse impactado com cortes de verbas. A falta de concursos para o ingresso de professores e funcionários técnicos administrativos nas instituições de ensino superior público, e a ausência de uma política efetiva de assistência estudantil, sucateou as universidades públicas e promoveu indiretamente a expansão do ensino superior privado com o redirecionamento de matrículas para

essas instituições, fato que exigiu do governo de cada um dos três níveis a participação com o fornecimento de verbas para custear suas atividades (FIGUEIREDO, 2005).

As alterações ocorridas na educação durante a década de noventa apresentaram algumas características que, de acordo com Figueiredo (2005, p.01) são expostas da seguinte forma:

No Brasil na década de noventa a reforma educacional através da Lei de Diretrizes e Base (LDB) para educação nacional e do Plano Nacional de Educação (PNE), apresentou-se numa perspectiva de dar forma às políticas neoliberais[2], caracterizadas principalmente pela privatização, entendendo esta, como a entrada desenfreada de recursos não-públicos para manter as atividades próprias da universidade.

Após a Lei nº 9.394/96 não foi mais editada nenhuma lei que alterasse as Diretrizes e Bases da educação nacional, mas houve a edição de pareceres e leis que fizeram inclusões e exclusões de normas, regulamentos e exigências a serem cumpridas pelas instituições de ensino superior. Assim, o Parecer nº MEC/CNE 776/1997 inovou quando estabeleceu que nas Diretrizes Curriculares Nacionais fossem observadas as seguintes condições básicas:

1. Assegurar às instituições de ensino superior ampla liberdade na composição da carga horária a ser cumprida para a integralização dos currículos, assim como na especificação das unidades de estudos a serem ministradas;
2. Indicar os tópicos ou campos de estudos e demais experiências de ensino aprendizagem que comporão os currículos, evitando ao máximo a fixação de conteúdos específicos com cargas horárias pré-determinadas, os quais não poderão exceder 50% da carga horária total dos cursos;
3. Evitar o prolongamento desnecessário da duração dos cursos de graduação;
4. Incentivar uma sólida formação geral, necessária para que o futuro graduado possa vir a superar os desafios de renovadas condições de exercício profissional e de produção do conhecimento, permitindo variados tipos de formação e habilitações diferenciadas em um mesmo programa;
5. Estimular práticas de estudos independentes, visando uma progressiva autonomia profissional e intelectual do aluno;
6. Encorajar o reconhecimento de conhecimentos, habilidades e competências adquiridas fora do ambiente escolar, inclusive as que se refiram à experiência profissional julgada relevante para a área de formação considerada;
7. Fortalecer a articulação da teoria com a prática, valorizando a pesquisa individual e coletiva, assim como os estágios e a participação em atividades de extensão, as quais poderão ser incluídas como parte da carga horária;
8. Incluir orientações para a condução de avaliações periódicas que utilizem instrumentos variados e sirvam para informar a docentes e discentes a cerca do desenvolvimento das atividades didáticas. (MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO-MEC, CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO, 1997)

O governo com a intenção de proporcionar uma boa formação aos acadêmicos, além de estabelecer diretrizes curriculares mínimas para os cursos superiores, com a promulgação da Lei nº 10.861 de 14 de abril de 2004 instituiu o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior –SINAES que apresentou poucas diferenças em comparação com o antigo Exame Nacional de Cursos- ENC “Provão”, que foi aplicado aos formandos entre os anos de 1996 a 2003 (BRASIL, 2004b).

Esta mesma lei criou a Comissão Nacional de Avaliação da Educação Superior – CONAES que é um órgão colegiado de coordenação e supervisão do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior SINAES. Tais providências comprovam a afirmação de Figueiredo (2005) o qual diz que o ensino no Brasil mantém “[...] a utilização de critérios burocráticos e meritocráticos e o ranqueamento dos cursos”.

Conforme a Lei da SINAES (BRASIL, 2004b), é previsto que o instrumento de avaliação externa deve ser homologado pelo CNE (Conselho Nacional da Educação) e que qualquer avaliação sobre uma IES deve seguir o ciclo avaliativo composto por três fases:

- Avaliação dos alunos via ENADE;
- Avaliação interna da instituição feita através de uma comissão criada por lei, composta por alunos, professores, funcionários e membros da comunidade externa que faz um relatório divulgando qual o projeto de desenvolvimento institucional da universidade; e
- Avaliação externa à universidade realizada por comissões de especialistas designados pelo MEC que após as duas avaliações anteriores avaliam a infra-estrutura, o corpo docente (quanto ao regime de trabalho e à titulação) para constatar se as informações da avaliação interna correspondem à realidade.

A Lei da SINAES, mesmo contendo algumas exigências e procedimentos de difícil atendimento por parte das IES que serão avaliadas, apresenta boas intenções quando procura avaliar as IES considerando certos requisitos.

No artigo 4º dessa lei, foi estabelecido o objetivo da avaliação dos cursos de graduação, que é a de identificar as condições de ensino oferecidas aos estudantes, especificamente quanto ao perfil do corpo docente, às instalações físicas e à organização didático-pedagógica (BRASIL, 2004b). Essa avaliação obriga as IES a

manterem qualidade no oferecimento de seus serviços e a garantia de um mínimo de qualidade na formação de seus alunos.

Além de avaliar as IES, a Lei nº 10.861/2004 prevê também a avaliação dos acadêmicos (prova do ENADE). Tal procedimento que, dependendo do seu resultado, estará demonstrando o desempenho da IES ao qual o aluno de baixo ou alto aproveitamento está sendo formado (BRASIL, 2004b).

Essa avaliação está prevista, conforme Brasil (2004b) no artigo 5º e seus respectivos parágrafos e incisos:

Art. 5º A avaliação do desempenho dos estudantes dos cursos de graduação será realizada mediante aplicação do Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes - ENADE.

§ 1º O ENADE aferirá o desempenho dos estudantes em relação aos conteúdos programáticos previstos nas diretrizes curriculares do respectivo curso de graduação, suas habilidades para ajustamento às exigências decorrentes da evolução do conhecimento e suas competências para compreender temas exteriores ao âmbito específico de sua profissão, ligados à realidade brasileira e mundial e a outras áreas do conhecimento.

§ 2º O ENADE será aplicado periodicamente, admitida a utilização de procedimentos amostrais, aos alunos de todos os cursos de graduação, ao final do primeiro e do último ano de curso.

§ 3º A periodicidade máxima de aplicação do ENADE aos estudantes de cada curso de graduação será trienal.

§ 4º A aplicação do ENADE será acompanhada de instrumento destinado a levantar o perfil dos estudantes, relevante para a compreensão de seus resultados. [...]

A Lei que criou o SINAES e o ENADE foi regulamentada pelo Decreto nº 5773/2006 (BRASIL, 2006b) e sua alteração, pelo Decreto nº 6.303/2007 (BRASIL, 2007) que dispuseram e regulamentaram sobre quais as formas que seriam aplicadas às instituições de educação superior e aos cursos superiores de graduação e sequenciais no sistema federal de ensino para cumprir o exercício das três funções: regulação, supervisão e avaliação que objetivam:

- A Regulação deve ser realizada através de atos administrativos autorizativos dos procedimentos para o funcionamento das instituições de educação superior e de cursos de graduação e seqüenciais;
- Supervisão deve ser realizada com o objetivo de zelar pela conformidade da oferta de educação superior no sistema federal de ensino com o determinado na legislação aplicável;
- Avaliação deve ser realizada pelo Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior –SINAES – e constituirá referencial básico para os

processos de regulação e supervisão da educação superior, a fim de promover a melhoria de sua qualidade.

O Governo Federal, na gestão do senhor presidente Luiz Inácio Lula da Silva, inaugurou diversas universidades que foram criadas, transformadas, desmembradas e ou consolidadas, e que de imediato assumiram a responsabilidade pelo tripé: ensino, pesquisa e extensão. Entre as universidades criadas até o momento estão: a Universidade Federal do ABC (UFABC); a Universidade Federal do Pampa (Unipampa); Universidade Federal do Triângulo Mineiro (UFTM); Universidade Federal Tecnológica do Paraná (UTFPR); Universidade Federal Rural do Semi-Árido; Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e do Mucuri (UFVJM); Universidade Federal de Alfenas (Unifal); Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre (Ufcspa); Universidade Federal da Grande Dourados (UFGD); e Universidade Federal do Recôncavo da Bahia (UFRB); Universidade Federal do Vale do São Francisco (Univasf) e Universidade Federal do Tocantins (UFT). Outras estão com o processo de criação tramitando no Congresso Nacional (FEITOSA NETO, 2008).

Conforme Brasil (2006b) o Decreto nº 5.773, de 09 de maio de 2006 dispõe sobre o exercício das funções de regulação, supervisão e avaliação de instituições de educação superior e cursos superiores de graduação e sequenciais no sistema federal de ensino.

De acordo com a análise realizada por Alves (2006, p.11) nos cinco capítulos: “I – Da educação superior no Sistema Federal de Ensino; II – Da regulação; III – Da supervisão; IV – Da avaliação; V – Das disposições finais e transitórias”, do Decreto nº 5.773/2006, verificou-se que somente trata de aspectos puramente direcionados aos cursos de graduação mantidos somente pelo Governo Federal e pelas entidades privadas.

Ainda de acordo com Alves (2006) o Decreto estabelece outras providências das quais se destacam as:

- O SINAES passou a ser um referencial básico para os processos de regulação e supervisão da educação superior;
- Outorga ao Ministro da educação o poder de homologar as deliberações, pareceres ou propostas emanadas pelo Conselho Nacional de Educação, Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais e Comissão Nacional de Avaliação da Educação

Superior; reforça poderes da Secretaria de Educação Superior, da Secretaria de Educação Tecnológica e da Secretaria de Educação a Distância e modifica competências do Conselho Nacional de Educação; do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais e da Comissão Nacional de Avaliação da Educação Superior;

- O CNE passa a ser um órgão julgador de recursos interpostos contra atos dos Secretários do MEC (SESu, SETEC e SEED), e assim organiza as funções dos órgãos elencados;
- Estabelece que serão credenciadas apenas universidades, centros universitários e faculdades.
- Extingue o Instituto Superior de Educação;
- Limita a autonomia das universidades;
- Cria algumas novas exigências de comunicação de atos ao MEC;
- Passa a exigir que, para serem iniciados cursos de direito, medicina, odontologia e psicologia, deve haver prévia manifestação da Ordem dos Advogados do Brasil e Conselho Nacional de Saúde;
- Estabelece regras para a supervisão e dá competências à SESu, SETEC e SEED para fazê-las.
- Prevê a avaliação das instituições, dos cursos e do desempenho acadêmico dos estudantes, reforçando a competência do SINAES. São previstos quatro processos: avaliação interna das instituições de educação superior, avaliação externa, avaliação dos cursos de graduação e avaliação do desempenho acadêmico dos estudantes de cursos de graduação; cria a figura do protocolo de compromisso, exigível das instituições em caso de avaliações insatisfatórias e estabelece diversas condições de regularização;
- Estabeleceu o exercício da atividade docente na educação superior, que não obriga a inscrição do professor em órgão de regulamentação profissional;
- Esclareceu que o regime de trabalho docente em tempo integral compreende a prestação de quarenta horas semanais na mesma instituição, nele reservado o tempo de pelo menos vinte horas

semanais para estudos, pesquisa, trabalhos de extensão, planejamento e avaliação;

Deste modo, o Decreto nº 5.773/2006 procurou dirimir algumas lacunas que vinham sendo motivo de desorientação na educação superior brasileira e desta feita passam a serem normatizadas com clareza.

### **2.3 Resumo histórico da evolução da contabilidade e do seu ensino**

Não só no mundo contemporâneo, mas por toda a existência do ser humano todas as atividades por estes exercidas sofreram transformações com o passar do tempo. Estas transformações acenderam no ser humano a necessidade de possuir bens e conseqüentemente direitos.

Neste contexto, as pessoas começaram a ter que manter o controle de seus bens e direitos para estarem informadas das suas variações monetárias e físicas. Assim, para suprir esta necessidade, as pessoas passaram a ter que utilizar técnicas contábeis para realizarem este controle, fato que corroborou para o início da existência do ensino de contabilidade para formar profissionais que viessem atender a estas pessoas.

Na graduação em Ciências Contábeis, assim como nos demais cursos, o processo de ensino é conseqüência da evolução natural dos negócios, principalmente nos países onde há a adoção do capitalismo contemporâneo. Para Mattos (2007, p.15) este regime apresenta alguns elementos que o caracterizam:

[...] o acúmulo permanente de capital; a geração de riquezas; o papel essencial desempenhado pelo dinheiro e pelos mercados financeiros; a concorrência; a inovação tecnológica ininterrupta; e, nas fases mais avançadas de evolução deste modo de produção, o surgimento e expansão das grandes empresas multinacionais.

Assim, com essas características do capitalismo, no Brasil, os agentes do ensino são forçados naturalmente a cumprir o papel que lhes cabe perante a sociedade de forma a atender e suprir as exigências que são cobradas dos profissionais em qualquer área de atuação pelos diversos agentes participantes deste sistema.

### 2.3.1 Evolução da Contabilidade no Brasil

No Brasil, a contabilidade está presente desde 1530, ainda na época colonial, quando eram feitos os controles alfandegários. Com o passar dos tempos, as necessidades da nova sociedade fazem a população demandar da ciência contábil e o primeiro curso, destinado a formar profissionais para atuar nessa área, inicia-se em 1549 com o ensino comercial da área contábil (SILVA; MARTINS, 2007).

O primeiro contador Geral das terras do Brasil, senhor Gaspar Lamego, foi nomeado por Dom João III, Rei de Portugal, por meio do Alvará de 23.01.1549 (SILVA; MARTINS, 2007).

Em 1679, foi criada pela Carta Régia a Casa dos Contos, órgão incumbido de processar e fiscalizar as receitas e despesas do Estado. O governo, em razão de maiores gastos em consequência do desenvolvimento social, implantou o Erário Régio para controlar as contas públicas e as receitas do Estado. Com essa providência, foi introduzido o método de partidas dobradas, que consistia no registro de uma operação de débito em uma ou mais contas contábeis. O montante do valor registrado devia ser equivalente aos valores de crédito de uma ou de várias contas contábeis (SILVA; MARTINS, 2007), (SCHMIDT, 2000).

Em 1770, foi feita uma regulamentação da profissão contábil, que se estendeu também ao Brasil, quando o Rei de Portugal, Dom José, expediu a carta de lei a todos os domínios lusitanos. Nesse documento, ficou estabelecida a obrigatoriedade de registro da matrícula de todos os guarda-livros na junta comercial, além de proibir que os escritórios das casas de negócios contratassem guarda-livros sem o referido registro da matrícula (COELHO, 2010).

Difunde-se que a regulamentação no Brasil da profissão na área contábil passou a existir a partir do início do Império, quando o imperador Dom Pedro II sancionou a lei nº 556, de 25 de junho de 1850 do Código Comercial Brasileiro (PELEIAS; BACCI, 2004). Desde então, o guarda-livros teria passado a ser um agente auxiliar do comércio e preposto da Casa Comercial. Mas, antes de assumir a responsabilidade, o empregador tinha o dever de fornecer uma nomeação por escrito, a qual deveria ser inscrita no Tribunal do Comércio (SCHMIDT, 2000).

No entanto, na verdade, a regulamentação que caracterizou a função do guarda-livros como a primeira profissão liberal no Brasil ocorreu somente em 1870.



Ela foi estabelecida pelo Decreto Imperial nº 4.475 e reconhecida oficialmente pela Associação dos Guarda-livros da Corte (COELHO, 2010).

O Decreto nº 20.158, de 30/06/1931, criou os cursos de guarda-livros e de perito-contadores e tentou organizar o ensino comercial no Brasil. Já o decreto-lei nº. 1.535 de 23 de agosto de 1939 alterou a nomenclatura do Curso Técnico de Perito-Contador para Curso de Contador, e assim continuou formando profissionais contadores, que também poderiam exercer a função de peritos (SCHMIDT, 2000).

### **2.3.2 O ensino de contabilidade no Brasil- síntese histórica**

O ensino, no passar dos tempos, passou por várias mudanças em decorrência de diversos fatores, como por exemplo: mudanças de natureza tecnológicas, econômicas, políticas, sociais, legais etc. que vêm complexando o ambiente profissional, especificamente o ambiente dos contadores, dos quais a dinâmica de atuação tem exigido conhecimentos interdisciplinares e multidisciplinares, (PRADO *et al*, 2008).

Por ser a contabilidade um instrumento de mediação do conflito distributivo existente entre os principais grupos de agentes econômicos - governos, empresas e investidores, os fatores necessários á formação de bons contadores são os seguintes: a expansão na oferta de novos cursos nas instituições de ensino superior; a forma de avaliação destes cursos; a demanda do mercado por profissionais habilitados, bem como as exigências para o que os bacharelados desenvolvam novas competências que estão atreladas ao futuro desempenho dos mesmos. Nesse sentido, Pereira *et al* (2005, p.02) se expressam dizendo:

Desse contexto extrai-se a percepção de que as instituições responsáveis pela formação desses recursos humanos e principalmente seus currículos sejam alvo de criteriosa análise, em especial no que se refere à sua atualização frente às crescentes exigências do mercado em âmbito nacional e internacional.

A necessidade de atender os requisitos imperativos para a formação de profissionais capacitados para o mercado de trabalho, a educação superior, via exigências dos órgãos públicos controladores, vêm sendo moldada com adequações em sua estrutura curricular. Estas adequações objetivam acompanhar as diversas inovações inseridas constantemente no ambiente empresarial. Assim sendo, as

revisões e alterações curriculares ocorrem de tempos em tempos inevitavelmente, conforme ocorreu nos cursos de Graduação em Ciências Contábeis por diversas vezes.

O primeiro passo dado em benefício do ensino da contabilidade no Brasil foi em 1808, com a chegada da Família Real Portuguesa, que instituiu formalmente as Aulas de Comércio e do Instituto Comercial do Rio de Janeiro. (CARNEIRO *et al*, 2008, p.17)

O ano de 1809 apresenta um fato relevante: com a promulgação do alvará em 15 de julho de 1809, foi criado oficialmente o ensino de Contabilidade no país, por meio das aulas de comércio, intituladas “aulas práticas”. Em 1846, o Decreto nº 456, de 23 de julho, fixou o regulamento das “aulas de comércio”, com duração estabelecida em dois anos, cujo currículo se compunha das disciplinas: Matemática, Geografia, Economia Política, Direito Comercial, Prática das Principais Operações e Atos Comerciais. Este diploma legal alterou a denominação das aulas práticas para aulas de comércio (PELEIAS & BACCI, 2004).

Em 1902, no Brasil, foi criada a primeira escola especializada no ensino da contabilidade denominada de “Escola de Comércio Álvares Penteado”. Esta escola manteve em seu quadro de funcionários os professores: Francisco D’Auria, Frederico Hermann Júnior e Coriolano Martins que foram estudiosos da contabilidade que contribuíram e deixaram as portas abertas para a pesquisa contábil brasileira. (SCHMIDT, 2000) (COELHO, 2010).

Carneiro *et al* (2008, p.17) salientam que o ensino da contabilidade no Brasil evoluiu paralelamente às mudanças providenciadas pelas alterações da legislação específicas do ensino:

A partir da evolução contábil, o ensino no País passou por profundas modificações, principalmente com a criação da Lei Orgânica de 1910; a reorganização dos ensinos secundários e superior pelo decreto nº 11.530, de 18/03/1915;

O Instituto Brasileiro de Contadores Fiscais foi fundado em 1915 e, em 1916, foi constituída a Associação dos Contadores de São Paulo e o Instituto Brasileiro de Contadores no Rio de Janeiro. Essas instituições fomentaram iniciativas que levaram à realização, em 1924, do primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade. Também foram responsáveis pelo lançamento das bases da campanha pela regulamentação da profissão de contador e pela reforma do ensino comercial no Brasil (CRCSP, 2010).

Em 1927, com a iniciativa do contabilista, professor, pesquisador e escritor Francisco D'Auria, foi divulgada a intenção de instituir o Registro Geral de Contabilistas do Brasil, cujo objetivo era a seleção dos profissionais aptos para o desempenho das funções de contador. Para tal registro criaram o Conselho Perpétuo, embrião do Conselho Federal de Contabilidade - CFC - e dos Conselhos Regionais de Contabilidade – CRCs - (CRCSP, 2010).

A partir dos anos 40, o Brasil inicia o aquecimento econômico, e em razão deste fator, a carência de bons profissionais em contabilidade se sobressai. Nesta ocasião também foi percebida a necessidade de elevação do nível do ensino da contabilidade para extrair bons profissionais e, desta forma, passar a existir a valorização profissional para os atuantes nesta área. Com este propósito e com prioridade, o governo providencia ações voltadas ao ensino deste ofício, visto que o curso médio não mais atendia as exigências de uma formação aprimorada. Desta forma o Ministro da Educação submeteu à Presidência da República a sanção do Decreto-Lei nº 7.988, de 22 de setembro de 1945 (BRASIL, 1945) e (SCHIMIDT, 2000).

Peleias *et al* (2007, p.28) afirmam que o curso superior de Ciências Contábeis e Atuariais surgiu no Brasil em 1945:

[...] por meio do Decreto-lei nº. 7988, de 22.09.1945, com duração de quatro anos, concedendo o título de Bacharel em Ciências Contábeis aos seus concluintes. Em sua primeira edição, a matriz curricular do curso tinha como disciplinas específicas: Contabilidade Geral, Organização e Contabilidade Industrial e Agrícola, Organização e Contabilidade Bancária, Organização e Contabilidade de Seguros, Contabilidade Pública e Revisões e Perícia Contábil.

Portanto, após a criação do curso superior de Ciências Contábeis, para ingressar como aluno no curso, iniciou a exigência de que os candidatos tivessem a formação em qualquer dos cursos comerciais ou de outro equivalente, além de terem de se submeter ao processo de seleção (SCHMIDT, 2000), (PELEIAS; BACCI, 2004).

O Decreto-lei nº 8.191, de 20 de dezembro de 1945, definiu as categorias profissionais que passaram a vigorar após a criação do Curso de Ciências Contábeis e Atuariais, e estabeleceu que as categorias de Guarda-Livros, Atuários, Contadores, Perito-Contadores e Bacharéis seriam agrupadas em apenas duas: *Técnico em Contabilidade* para os profissionais formados no nível de segundo grau

(atual nível médio) e Bacharel em Ciências Contábeis e Atuariais para os de nível superior, Contador e Atuário, e Perito-Contadores. A partir deste Decreto o diploma de Guarda-Livros foi substituído pelo diploma de Técnico em Contabilidade (PELEIAS *et al* 2007).

Em 1946, foi criado o Conselho Federal de Contabilidade, com a publicação do decreto-lei nº 9.295, que estabeleceu também as atribuições de um contador e da perícia contábil. Nesse mesmo ano, foi fundada a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo - USP - e a contabilidade no Brasil passou a ter seu primeiro núcleo efetivo de estudos e pesquisas, no qual surgiram as primeiras obras teóricas sobre contabilidade (SCHMIDT, 2000).

A Lei nº 1.401/51, desmembrou o curso até então Ciências Contábeis e Atuariais em dois cursos: Ciências Contábeis e Curso de Atuariais, ficando assim independentes e seus concluintes passaram a ter, respectivamente, os títulos de Bacharel em Ciências Contábeis ou Bacharel em Atuariais (MARION & ROBLES JR., 1998). No artigo 3º da Lei nº 1.401/51 foi permitido que os cursos fossem concluídos em três anos e ponderou que esta faculdade somente seria possível se as condições de oferta e os horários assim o permitissem (BRASIL, 1951). Esse normativo excluiu a disciplina Organização e Contabilidade de Seguros do curso de Ciências Contábeis e manteve as demais disciplinas contábeis determinadas pelo Decreto-lei nº 7.988/45 (PELEIAS *et al*, 2007)

Uma das reformas curriculares para o curso de Ciências Contábeis ocorreu com o Parecer nº 397/62 do Conselho Federal de Educação, que usou das atribuições que lhe foram conferidas pela LDB nos art. 9º, letra “e”, e art. 70º. Assim os cursos de Ciências Contábeis foram divididos em dois ciclos:

- **Formação básica**, consistiu no ensino das disciplinas de Matemática, Estatística, Direito e Economia; e
- **Formação profissional**, consistiu no ensino das disciplinas de Contabilidade Geral, Contabilidade Comercial, Contabilidade de Custos, Auditoria e Análise de Balanços, Técnica Comercial, Administração e Direito Tributário (PELEIAS *et al*, 2007).

Com relação a mudanças mais profundas, de acordo com Ricardino e Carvalho (2004, p.29):

A primeira reestruturação de porte no conteúdo programático dos cursos de Ciências Contábeis deu-se em 1963, através da Resolução S/N, de 08 de fevereiro de 1963. A Resolução tinha por objetivo fixar o currículo mínimo e a duração dos cursos de Ciências Atuariais, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas. Dentre as disciplinas que integravam o “Ciclo de Formação Profissional” incluía-se a “Auditoria e Análise de Balanços”.

O Conselho Federal de Educação foi muito criticado nas últimas décadas em virtude, sobretudo, da rigidez imposta aos currículos mínimos para os cursos de graduação no Brasil. Ao invés de definir o mínimo procurou sempre definir cargas horárias e quantidades de disciplinas acima do considerado pelas instituições como o ideal. (COELHO, 2006)

Acredita Coelho (2006, p. 01) que: “[...] o sentido e a qualidade da formação se constroem no trabalho de professores e estudantes com conceitos, teorias e métodos de investigação e de ensino, na busca do rigor, da crítica e da radicalidade no pensar — trabalho e busca fertilizados pelo efetivo compromisso com a humanização do homem, da mulher, das instituições e da sociedade.”

O currículo mínimo composto de matérias obrigatórias e que foi estabelecido pelo Conselho Federal de Educação não tirou dos cursos o seu caráter flexível, visto que as matérias complementares continuaram a ser de livre escolha e julgamento de cada instituição de ensino.

Assim, elas puderam escolher quais as melhores temáticas para formar profissionais com o perfil que atendesse as necessidades demonstradas pelo mercado de trabalho naquela época.

Em 1992, a Resolução nº 03/92 do Conselho Federal de Educação determinou a inclusão no currículo dos cursos de ciências contábeis as disciplinas: Ética Profissional; Perícia Contábil, Monografia e Trabalhos de Conclusão de Cursos.

Dessa forma, tal providência buscou melhorar a qualificação dos futuros profissionais da área contábil, acentuando com estas disciplinas as aptidões e as habilidades consideradas essenciais para a formação dos contadores (MARION; ROBLES JR., 1998).

Na Resolução nº 03/92, artigo 5º, § 1º, do Conselho Federal de Educação foi estabelecida também a carga horária mínima de 2.700 horas-aula de duração do curso de Ciências Contábeis em nível de graduação, a ser concluído até o máximo de sete anos com o tempo mínimo de quatro anos no curso diurno ou cinco anos no

curso noturno e dividiu as áreas de estudo em três categorias de conhecimento (MARION; ROBLES JR., 1998), conforme o quadro 1 Categorias de Conhecimento:

CATEGORIAS	CONHECIMENTOS	FORMAÇÃO BÁSICA	FORMAÇÃO ESPECÍFICA COMPLEMENTAR
<b>Categoria I</b>	Disciplinas com conhecimento de formação geral de natureza humanística e social (de 15 a 25%)	<p><b>Obrigatórias</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Língua Portuguesa;</li> <li>- Noções de Direito;</li> <li>- Noções de Ciências Sociais;</li> <li>- Ética Geral, e</li> <li>- Ética Profissional.</li> </ul>	<p><b>Obrigatórias ou Eletivas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Noções de Psicologia;</li> <li>- Filosofia da Ciência;</li> <li>- Cultura Brasileira, e Outras.</li> </ul>
<b>Categoria II</b>	Disciplinas com conhecimento de formação profissional (de 55 a 75%)	<p><b>Obrigatórios Formação Básica:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Administração Geral;</li> <li>- Economia;</li> <li>- Direitos: Trabalhista; Comercial; Tributário; Societário;</li> <li>- Matemática;</li> <li>- Estatística.</li> </ul>	<p><b>Obrigatórios Formação Específica:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Contabilidade Geral;</li> <li>- Teoria da Contabilidade;</li> <li>- Análise das Demonstrações Contábeis;</li> <li>- Auditoria;</li> <li>- Perícia Contábil;</li> <li>- Administração Financeira e Orçamento Empresarial;</li> <li>- Contabilidade Pública;</li> <li>- Contabilidade e Análise de Custos.</li> </ul> <p><b>Eletivas</b></p> <p>A critério da instituição:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Contabilidade Gerencial;</li> <li>- Sistemas Contábeis;</li> <li>- Contabilidade Agrícola e Pecuária;</li> <li>- Contabilidade de Seguros;</li> <li>- Contabilidade de Cooperativas;</li> <li>- Contabilidade Previdenciária;</li> <li>- Contabilidade Imobiliária; e</li> <li>- Outras disciplinas.</li> </ul>
<b>Categoria III</b>	Disciplinas com conhecimento ou Atividades de Formação Complementar (de 10 a 20%)	<p><b>Obrigatórios Formação Instrumental:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Jogos de empresas;</li> <li>- Laboratório Contábil;</li> <li>- Estudo de Caso;</li> <li>- Trabalho de conclusão de curso;</li> <li>- Estágio Supervisionado; e</li> <li>- Outras disciplinas.</li> </ul>	

**QUADRO 1 - Categorias de conhecimento**

Fonte: (MARION; ROBLES JR., 1998).

O Parecer CES/CNE 0146/2002 de 03 de abril de 2002 (MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO-MEC, CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO, 2002), tratou das Diretrizes Curriculares Nacionais dos cursos de graduação em Direito, Ciências Econômicas, Administração, Ciências Contábeis, Turismo, Hotelaria, Secretariado Executivo, Música, Dança, Teatro e Design e comentou sobre as diversas alterações que envolveram as Diretrizes Curriculares Nacionais dos cursos de graduação.

Foi aprovado pelo Parecer nº CNE/CES 67/2003, em 11 de março de 2003, (MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO-MEC, CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO, 2003a), a reunião de todas as referências normativas existentes na Câmara de Educação Superior.

Estas referências estão relacionadas com a concepção e conceituação dos Currículos Mínimos profissionalizantes fixados pelo então Conselho Federal de Educação. Já, as Diretrizes Curriculares Nacionais estabelecidas pelo Conselho Nacional de Educação Parecer nº CNE/CES 108/2003 de 07 de maio de 2003, (MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO-MEC, CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO, 2003b), teve o objetivo de tratar da integralização dos cursos presenciais de bacharelado e, desta forma, foi feita uma discussão e avaliação do tempo de duração aprovado em outros instrumentos legais.

O Parecer CNE/CES 0289/2003, de 06 de novembro de 2003, (MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO-MEC, CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO, 2003c) teve o objetivo de elaborar e aprovar as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Ciências Contábeis a serem observadas pelas IES em sua organização curricular.

No quadro 2 – “Legislações que tratam do ensino superior de Ciências Contábeis” estão demonstradas, cronologicamente, as legislações que trataram do ensino superior em Ciências Contábeis, que inicia em 1945 com a instituição do primeiro curso de Ciências Contábeis e Atuariais e sofre diversas alterações com legislações que tratam de diversos temas.

Todas as legislações que alteram os cursos superiores buscaram a melhora da qualidade na formação de profissionais e inovaram o ensino superior com mudanças no Sistema Educacional Brasileiro. A última alteração instituiu novas Diretrizes Curriculares para todos os cursos superiores e determinou a observância das Instituições de Educação/Ensino Superior.

ANO	DIPLOMA LEGAL	OCORRÊNCIA
1945	Lei nº 7.988	Instituído o curso superior de Ciências Contábeis e Atuariais
1946	Decreto 15.601	Autoriza a funcionar na FCEA o curso de Ciências Contábeis e Atuariais
1951	Lei nº 1.401	Desmembra os cursos de Ciências Contábeis e Atuariais, criando de forma independente o curso de Ciências Contábeis, com duração de quatro anos para formar os bacharéis em Contabilidade;
1961	Lei nº 4.024	Fixa as Diretrizes e Bases da Educação Nacional, bem como cria o Conselho Federal de Educação;
1962	Parecer 397/62	Divide os cursos de Ciências Contábeis, em ciclo de formação básica e formação profissional;
1992	Resolução 3/92	Institui o currículo pleno, que fixa a duração mínima de 4 anos para os cursos diurnos e 5 anos para os curso noturnos;
1996	Lei nº 9.394	Lei de Diretrizes e Bases introduz mudanças para o ensino Superior Brasileiro;
1997	Edital 04/97	Da Secretaria de Educação Superior que tem por finalidade discutir as novas Diretrizes Curriculares dos cursos superiores, adaptando-os a Lei;
1997	Parecer nº CES/CNE 776/1997	Orientou sobre as Diretrizes Curriculares Nacionais e que as mesmas devessem observar alguns princípios.
2002	Parecer do CES/CNE 0146/2002	Tratou das Diretrizes Nacionais para os cursos de Ciências Contábeis e outros;
2003	Parecer nº CNE/CES 67/2003	Referencial para as Diretrizes Curriculares Nacionais – DCN dos Cursos de Graduação
2003	Parecer nº CNE/CES 108/2003	Tratou da integralização dos cursos presenciais de bacharelado e desta forma foi feita uma discussão e avaliação do tempo de duração aprovado em outros instrumentos legais.
2003	Parecer nº CNE/CES 0289/2003	Aprova as diretrizes curriculares dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado a serem observadas pelas Instituições de Ensino Superior em sua organização curricular.
2004	Resolução CNE/CES 10 de 16 de dezembro de 2004	Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, a serem observadas pelas Instituições de Educação Superior

**QUADRO 2 - Legislações que tratam do ensino superior de Ciências Contábeis**

Fonte: SONTAG (2007, p. 04) com alterações



## **2.4 Últimas iniciativas a favor do ensino de contabilidade**

O ensino da contabilidade, assim como a própria ciência, tem se desenvolvido constantemente em razão da necessidade de atender as demandas requeridas pelo ambiente social e empresarial. Estas demandas se originam em consequência da própria evolução da sociedade mundial.

Assim sendo, neste tópico focaliza: a proposta do Currículo Mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR em 1999, as alterações no ensino da contabilidade promovida pela Resolução CNE/CES nº 10, de 16 de Dezembro de 2004, a Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis feita pelo CFC\FBC por meio da Portaria CFC nº 13/06, de 03/02/2006.

### **2.4.1 Currículo Mundial proposto pela UNCTAD/ISAR**

O mundo se unifica, suas fronteiras estão sumindo, a aproximação dos povos é fato e a troca de conhecimentos entre os países está em pleno processo. Nesse sentido Czesnat *et al* (2009, p.23) afirmam que: “ [...] as barreiras internacionais estão cada vez menores, [...]”, e, conseqüentemente, os profissionais de todos os países estão conquistando oportunidades para exercerem suas atividades em países diferentes do seu.

O processo de uniformização mundial dos conhecimentos profissionais em todas as áreas de atuação está acontecendo. Esse processo ocorre em decorrência das trocas de conhecimentos entre os profissionais de todas as áreas de atuação e também, paralelamente a este fato, está ocorrendo um processo de unificação de procedimentos com a harmonização de muitas normas específicas de cada área de atuação profissional.

No sentido exposto, a párea de conhecimento em contabilidade também está se globalizando e desenvolvendo ações para a harmonização dos conhecimentos em nível internacional. Desta forma, é essencial para o futuro profissional de contabilidade aprender sobre a Contabilidade nos padrões internacionais, pois faz parte da troca de conhecimentos e preparação do profissional brasileiro para o mercado internacional de contabilidade.

Portanto, se todos os estudantes de contabilidade em todos os países forem ensinados semelhantemente em relação aos conteúdos disciplinares, haverá no futuro uma harmonização dos conhecimentos e da contabilidade em nível globalizado, o que é imprescindível para fortalecer a profissão contábil no panorama mundial.

Conforme UNCTAD (1999a) o *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR)* manifestou o seu objetivo de orientar os formadores do profissional contábil internacionalmente de modo a transformar a atividade dos contadores em uma profissão valorizada e que possa oferecer os seus serviços para além das fronteiras nacionais.

Conforme UNCTAD (2010, p.01), com relação as suas características, se expressa da seguinte forma: “Uma das características centrais do trabalho da UNCTAD sobre a transparência das empresas e a contabilidade é a manutenção da Grupo de Trabalho *Intergovernamental de Peritos sobre as Normas Internacionais de Contabilidade e Reporting (ISAR)*. Instituído pela Organização das Nações Unidas Conselho Econômico e Social (ECOSOC).[...]” A UNCTAD, para atingir seu objetivo procura projetar um padrão de referência ou orientação para a qualificação profissional dos contabilistas, de modo a servir como referência para as qualificações nacionais e permitir, aos titulares desses diplomas, o exercício de suas funções no contexto de uma economia mundial (UNCTAD, 1999a).

Criado em 1982 o ISAR é um grupo de trabalho subordinado à Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (*United Nations Conference on Trade and Development-UNCTAD*), que tem entre outros objetivos promover estudos e debates em Contabilidade, formação profissional e divulgação de informações. Conforme a UNCTAD (2010, p.01), “[...], a ISAR é o único grupo de trabalho intergovernamental dedicado à transparência corporativa e às questões de contabilidade em nível corporativo. O ISAR trata de uma variedade de problemas na contabilidade corporativa e comunicação com vistas a melhorar a comparabilidade global e a confiabilidade de relatórios corporativos.”

Assim, Pires e Ott (2008, p.01) observam que o ISAR/UNCTAD “[...] têm emitido relatórios que revelam as competências que os egressos dos cursos de ciências contábeis devem ter ao ingressar no mercado de trabalho.” E ainda, os mesmo autores (PIRES; Ott, 2008, p.01) salientam que os relatórios, “[...] Visam, portanto, alinhar a estrutura curricular e as exigências do mercado. Nesse contexto

e, considerando-se que, respeitadas as peculiaridades nacionais, as necessidades do mercado de trabalho devem ser consideradas no processo de elaboração dos currículos dos cursos de graduação em contabilidade ofertados pelos IES brasileiras,[...]"

O ISAR reuniu-se pela décima sexta vez, em 17 de fevereiro de 1999, em Genebra. Nessa sessão, a UNCTAD elaborou dois informes denominados de: *Directiva para la Elaboración de un Programa Mundial de Estudios de Contabilidad Y Otras Normas Y Requisitos de Cualificación* (TD/B/COM.2/ISAR/5) que tratam da importância da elaboração de um currículo mundial específico para os estudos em contabilidade que venha servir de referência e permita agilizar o tempo despendido e diminuir o custo para as negociações dos acordos de reconhecimento mútuo e a criação de um sistema internacional de certificação semelhante ao *Certified of Public Accounting* (CPA) dos Estados Unidos da América. (UNCTAD, 1999a)

O ISAR/ UNCTAD divulgou um currículo modelo para a comunidade internacional que foi um dos resultados da reunião que se referia ao Item 03 da ordem provisória do dia - Plano global de formação profissional dos contabilistas. Nesta reunião foram definidas as disciplinas técnicas que um estudante deve dominar para se tornar um contador profissional. Esta iniciativa do UNCTAD teve como objetivo estabelecer um sistema para determinar a qualificação profissional dos contabilistas e, assim, dar-lhes os meios para melhorar a qualidade de seu trabalho e para melhor desempenharem as suas funções na economia global (UNCTAD, 1999b).

Entende o UNCTAD que o currículo deve servir como um princípio orientador para definir o conteúdo técnico da formação de um contador profissional. Salientam no documento desta reunião que este currículo orientador não trata de conhecimentos gerais e de qualificações que os candidatos também devem ter para desempenhar suas funções em uma economia interdependente. Destacam que o currículo detalhado é meramente ponto de partida para os países que desejam harmonizar o seu sistema educacional com base nas condições globais. Cada país deve ter o currículo e desenvolver programas, definir o tempo de cada módulo e adaptar o conteúdo para as necessidades nacionais. (UNCTAD, 1999b)

Os elementos do sistema proposto e que influenciam nos parâmetros da proposta do currículo modelo para a comunidade internacional são os seguintes:

- a) conhecimentos gerais e habilidades;
- b) profissionais (técnicos);
- c) os exames profissionais;
- d) experiência prática;
- e) educação profissional continuada;
- f) aprovação.

Estes elementos estão descritos no TD/B/COM.2/ISAR/5, documento intitulado "Diretrizes para a elaboração de um currículo de contabilidade global e outras exigências da qualificação."

A iniciativa da UNCTAD teve o objetivo de promover a harmonização global dos requisitos de qualificação profissional. Acreditam os seus membros que a harmonização proposta preenche as lacunas entre os sistemas nacionais de educação, reduz os custos de negociação nos acordos de reconhecimento mútuo e aumenta o comércio em serviços de contabilidade (UNCTAD, 1999b).

Na elaboração do currículo sugerido foram levadas em consideração as orientações internacionais que já existiam e os programas de organizações profissionais com uma excelente reputação. Os principais temas dos módulos foram agrupados de acordo com as classificações contidas nas orientações IEG (*International Educational Guideline*) nº 9 que foi revista em 1996. Além disso, o trabalho se baseou nos currículos apresentados pela *Association of Chartered Certified Accountants* e pelos Contabilistas Gerais do Canadá, com algumas adições de currículos de outras organizações nacionais analisados pela UNCTAD.

Especificamente, para a área da temática tributária, a UNCTAD elaborou a proposta de conteúdos que podem ser lecionados nas disciplinas que tiverem o foco tributos, tanto na teoria como na prática. A proposta é abrangente e, em razão de ser genérica, ela contempla sinteticamente o tema tributos dividido em vários seguimentos nos quais a temática se desdobra:

- Visão geral do sistema fiscal nacional;
- Resolução de litígios fiscais;
- Tributação das Sociedades Anônimas;
- Sistemas de imposto sobre o Valor Agregado;
- Imposto sobre ganhos de capital;
- Impostos locais diretos, incluindo impostos sobre bens imóveis e outros; e
- Outros tributos: imposto sobre circulação, consumo, ou tráfego;
- Planos Nacionais de Seguros e Previdência;
- Sistema de Segurança Nacional;
- Trusts, ...

No quadro 3 “Proposta de ementa UNCTAD/ISAR para os Cursos de Graduação em Ciências Contábeis” estão descritos os conteúdos propostos pelo ISAR para os cursos de formação de profissionais da área contábil e que abrangem a área de temática tributária.

<b>Módulo sobre Tributação</b>
<p><b>Ementa:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• descrever o funcionamento do sistema tributário do país;</li> <li>• calcular os impostos a pagar incidentes sobre as empresas individuais;</li> <li>• calcular os impostos a pagar incidentes sobre as sociedades;</li> <li>• avaliar o impacto de todos os principais impostos incidentes sobre as operações das empresas individuais e empresas na forma de sociedades;</li> <li>• aplicar os seus conhecimentos em situações ou casos práticos que envolvam cálculos, fornecer explicações e fazer avaliação/revisão a respeito dos sistemas de tributos e consultoria;</li> <li>• Mensurar a importância do papel da tributação no planejamento e tomada de decisões em matéria financeira das empresas individuais e das sociedades;</li> <li>• Demonstrar conhecimento da legislação tributária nacional e aconselhar sobre investimento;</li> <li>• Identificar as oportunidades para minimizar ao máximo os custos com tributos, fazendo uso pleno de opções de abatimentos, deduções, isenções e outras formas de aliviar o fardo fiscal.</li> </ul>
<p><b>Objetivos:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Fornecer aos alunos bases sólidas de contabilidade em questões de tributação, para familiarizá-los com questões que deverão abordar na prática no início de suas atividades profissionais e capacitá-los para solucionar problemas complexos que irão encontrar no futuro.</li> </ul>
<b>Conteúdos Programáticos</b>
<p>a) Visão geral do sistema fiscal nacional</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Estrutura e procedimentos das autoridades administrativas fiscais nas esferas nacionais, regionais e locais; /</li> <li>• As funções e os poderes das autoridades administrativas fiscais e sistema legislativo (jurídico) da nação; /</li> <li>• A determinação dos impostos a pagar, das datas de vencimento, dos juros de mora e outras penalidades, o reembolso de pagamentos indevidos; /</li> <li>• Fontes de informações fiscais: legislação, jurisprudência e outras regulamentares e outras fontes; /</li> <li>• Resolução de litígios fiscais.</li> </ul>
<p>b) Resolução de litígios fiscais</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• A base legal para a apuração dos impostos; /</li> <li>• Cálculo do imposto; /</li> <li>• Minimização e diferimento das obrigações fiscais, aproveitando as possibilidades de isenção, redução e diferimento (postergação);</li> </ul>
<p>c) Tributação das empresas individuais e Sociedades Anônimas</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Princípios e âmbito de aplicação da legislação relativa à tributação de empresas; /</li> <li>• Regulamentos específicos aplicáveis a grupos empresariais; /</li> <li>• Minimizar e postergar obrigações tributárias; /</li> <li>• Aquisição e alienação de ações próprias da empresa; Efeitos fiscais da compra e venda de empresas.</li> </ul>
<p>d) Sistemas de imposto sobre o Valor Agregado</p> <p>e) Imposto sobre ganhos de capital</p> <p>f) Impostos locais diretos, incluindo impostos sobre bens imóveis e outros</p> <p>g) Outros tributos (imposto sobre circulação, consumo, ou tráfico, etc.)</p> <p>h) Planos Nacionais de Seguros e Previdência</p> <p>i) Sistema de Segurança Social</p> <p>j) Trusts</p> <p>k) Imposto de Planejamento e Gestão</p> <p>l) Uso de computadores para o planejamento fiscal e preparação de declarações tributárias</p> <p>m) Considerações éticas: O máximo de redução dos impostos e evasão fiscal, ao contrário de fraude fiscal</p> <p>n) Tributação de ganhos no exterior</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Definição da residência e domicílio /</li> <li>• A tributação dos rendimentos auferidos e ganhos de pessoas (estrangeiros) não domiciliadas no país /</li> <li>• Tributação de estrangeiros residentes no Brasil /</li> <li>• A tributação sobre ganhos e rendimentos auferidos no estrangeiro por empresas e indivíduos residentes no país /</li> <li>• Efeito de tratados fiscais com outros países /</li> <li>• Impacto da estrutura das empresas (filiais, sucursais) sobre a carga tributária /</li> <li>• Efeito tributário dos valores transferidos no país e para o estrangeiro; /</li> <li>• Outras considerações para o planejamento fiscal</li> </ul>

### **QUADRO 3 - Proposta de ementa UNCTAD/ISAR para os cursos de Graduação em Ciências Contábeis**

Fonte: (UNCTAD, 1999b, p. 44-46) com adaptações

Na proposta os conteúdos com temática da área tributária se apresentam amplos, detalhados e específicos. Esta proposta sugere às Instituições de Ensino Superior, em nível mundial, conteúdos que se adaptam a qualquer circunstância tributária e que esteja delineada por qualquer Sistema Tributário Nacional. Desta maneira a flexibilidade apresentada não dificulta a adaptabilidade e enquadramento a qualquer matriz curricular das Instituições interessadas.

#### **2.4.2 Resolução CNE/CES nº 10, de 16 de Dezembro de 2004**

Conforme a Resolução CNE/CES nº 10, de 16 de Dezembro de 2004, (CNE- CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO, CES- CÂMARA DE EDUCAÇÃO SUPERIOR, 2004), que instituiu as Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado e definiu outras providências, determinou em seu artigo 2º que as IES deveriam organizar via projeto pedagógico as suas matrizes curriculares considerando os seguintes aspectos:

- I - perfil profissional esperado para o formando, em termos de competências e habilidades;
- II – componentes curriculares integrantes;
- III - sistemas de avaliação do estudante e do curso;
- IV - estágio curricular supervisionado;
- V - atividades complementares;
- VI – monografia, projeto de iniciação científica ou projeto de atividade – como Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) – como componente opcional da instituição;
- VII - regime acadêmico de oferta;
- VIII - outros aspectos que tornem consistente o referido Projeto.

E ainda, esta mesma resolução (CNE- CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO, CES- CÂMARA DE EDUCAÇÃO SUPERIOR, 2004) no artigo 2º, § 1, estabeleceu parâmetros para a confecção do Projeto Pedagógico que deveria deixar clara a concepção do curso com: suas peculiaridades, seu currículo pleno e sua operacionalização de forma, que sem prejudicar outros aspectos abrangesse os elementos estruturais a seguir:

- I - objetivos gerais, contextualizados em relação às suas inserções institucional, política, geográfica e social;
- II - condições objetivas de oferta e a vocação do curso;
- III - cargas horárias das atividades didáticas e para integralização do curso;
- IV - formas de realização da interdisciplinaridade;
- V - modos de integração entre teoria e prática;
- VI - formas de avaliação do ensino e da aprendizagem;
- VII - modos da integração entre graduação e pós-graduação, quando houver;
- VIII - incentivo à pesquisa, como necessário prolongamento da atividade de ensino e como instrumento para a iniciação científica;
- IX - concepção e composição das atividades de estágio curricular supervisionado, suas diferentes formas e condições de realização, observado o respectivo regulamento;
- X - concepção e composição das atividades complementares;
- XI - inclusão opcional de trabalho de conclusão de curso (TCC).

A Resolução CNE/CES n.º 10/2004, no artigo 2º, § 2 (CNE- CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO, CES- CÂMARA DE EDUCAÇÃO SUPERIOR, 2004), dá a permissão para as IES admitirem, nos Projetos Pedagógicos dos cursos de Ciências Contábeis, Linhas de Formação Específicas nas diversas áreas da Contabilidade para melhor atender às demandas institucionais e sociais. Já no § 3º, com base no princípio de educação continuada, permite para as IES incluírem no Projeto Pedagógico do curso, a oferta de cursos de pós-graduação *lato sensu*, nas respectivas Linhas de Formação e Modalidades, de acordo com as efetivas demandas do desempenho profissional.

De acordo com a Resolução CNE/CES n.º 10/2004, (CNE- CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO, CES- CÂMARA DE EDUCAÇÃO SUPERIOR, 2004), em seu artigo 3º, foi estabelecido que os cursos de graduação em Ciências Contábeis devem ensejar condições para que o futuro profissional de contabilidade seja capacitado a:

- I - compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, em âmbito nacional e internacional e nos diferentes modelos de organização;
- II - apresentar pleno domínio das responsabilidades funcionais envolvendo apurações, auditorias, perícias, arbitragens, noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, com a plena utilização de inovações tecnológicas;
- III - revelar capacidade crítico-analítica de avaliação, quanto às implicações organizacionais com o advento da tecnologia da informação.

Em relação às competências profissionais, a Resolução CNE/CES n.º 10/2004, (CNE- CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO, CES- CÂMARA DE EDUCAÇÃO SUPERIOR, 2004) no artigo 4º, estabeleceu que os cursos de

graduação em Ciências Contábeis devem possibilitar formação profissional que revele, pelo menos, as seguintes competências e habilidades:

- I - utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis e Atuariais;
- II - demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil;
- III - elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais;
- IV - aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis;
- V - desenvolver, com motivação e através de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão;
- VI - exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis, incluindo noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento de seus encargos quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas de sua gestão perante à sociedade, gerando também informações para a tomada de decisão, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania;
- VII - desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítica analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação;
- VIII - exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais.

Com base no exposto, o Conselho Federal de Contabilidade formulou em 2008 a “Proposta Nacional de Conteúdos para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis” com a pretensão de complementar e especificar melhor a Resolução CNE/CES nº 10/2004.

### **2.4.3 Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis**

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC via Portaria CFC nº 13/06, de 03/02/2006 criou uma Comissão composta por professores para elaborarem uma Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis. Os trabalhos foram apoiados pela Fundação Brasileira de Contabilidade - FBC e foram orientados para atender à Resolução CNE/CES nº. 10/04, de 10/12/2004 nos segmentos de educação presencial e a distância (CARNEIRO *et al*, 2008).

A partir do II Encontro Nacional de Coordenadores do Curso de Ciências Contábeis, os trabalhos desta proposta passaram a ser submetidos à apreciação



dos coordenadores e professores de cursos de bacharelado em Ciências Contábeis que forneceram sugestões para a adequação da matriz curricular às necessidades do ensino nos cursos de contabilidade (CARNEIRO *et al*, 2008).

O objetivo da proposta foi servir de subsídio para a organização da matriz curricular dos cursos de Ciências Contábeis, possibilitando adaptações em função das características regionais ou por força de novas regulamentações da política educacional do País (CARNEIRO *et al*, 2008).

De acordo com o Centro Universitário de Volta Redonda *apud* Carneiro *et al* (2009, p.18), o entendimento de Matriz Curricular é:

[...] o conjunto de atividades disciplinares expressas em diferentes elementos curriculares, tais como: disciplinas obrigatórias, eletivas e optativas, estágio, Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) e atividades complementares, que se reportam ao Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) e ao Projeto Pedagógico de cada curso (PPC) e expressam o objetivo do curso e o perfil desejado para o egresso.

Com o entendimento supracitado, a intenção da Proposta Nacional de conteúdos para o Curso de graduação em Ciências Contábeis foi a de propor conteúdos que estejam em consonância com a Resolução CNE/CES nº 10/04, de 10/12/2004, principalmente com o artigo 5º da referida resolução quando trata de conteúdos, (CNE- CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO, CES- CÂMARA DE EDUCAÇÃO SUPERIOR, 2004):

Art. 5º Os cursos de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, deverão contemplar, em seus projetos pedagógicos e em sua organização curricular, conteúdos que revelem conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional, de forma a proporcionar a harmonização das normas e padrões internacionais de contabilidade, em conformidade com a formação exigida pela Organização Mundial do Comércio e pelas peculiaridades das organizações governamentais, observado o perfil definido para o formando e que atendam aos seguintes campos interligados de formação:

Os campos interligados estão demonstrados no Quadro 4 e se divide em três campos. Em cada campo é determinado um conjunto de conteúdos que se relacionam com determinadas áreas do conhecimento necessário e pertinente à formação dos profissionais de contabilidade.

Resolução CNE/CES nº 10/04, de 10/12/2004, artigo 5º		
Campos	Conteúdo	Descrição
I	Formação Básica	Estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo, Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;
II	Formação Profissional	Estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não-governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado;
III	Formação Teórica-Prática	Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando softwares atualizados para Contabilidade

#### **QUADRO 4 – Campos interligados de formação**

Fonte: CNE- Conselho Nacional de Educação, CES- Câmara De Educação Superior, (2004) com adaptações.

Se a Instituição de Ensino Superior em seu projeto pedagógico atender o estabelecido no art.5º da Resolução CNE/CES n.º 10/2004, poderá deixar a sua Matriz Curricular flexível de modo a poder ser atualizada ou inovada em função das constantes evoluções pelas quais passa a contabilidade e, desta forma, as instituições poderão alterá-la de conformidade com a legislação pertinente quando se fizer necessário (CARNEIRO *et al*, 2009).

Com relação às disciplinas optativas, conforme Carneiro (2009, p.19-21) há uma observação:

As disciplinas sugeridas como optativas não esgotam as possibilidades de inclusões na matriz. Outros títulos poderão ser escolhidos e inseridos na matriz curricular, tais como contabilidade para segmentos específicos (cooperativas, seguradoras, consórcios, hospitais, hotéis, entidades desportivas, etc.).

Assim, as disciplinas para cada “Campo de Interligação na Formação” dos profissionais de contabilidade contidas na Proposta Nacional de Conteúdos para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, que os denomina como “Componentes Curriculares por Eixo Temático”, estão expostos no Quadro 5 “Disciplinas/ Conteúdos por Eixos Temáticos”, a seguir:

Proposta de Componentes Curriculares por Eixo Temático								
Formação Básica			Formação Profissional			Formação Teórico-Prática		
Cód.	Título	C.H.	Cód.	Título	C.H.	Cód.	Título	C.H.
1001	Matemática	60	2001	Contabilidade Básica	120	3001	Estágio.de Inic. Prof.	180
1002	Met.Quantit.Aplicados	60	2002	Estr. Demonst. Contáb.	90	3002	Metodol.de Pesquisa	60
1003	Matem.Financeira	90	2003	Contab.Societária	120	3003	Trab.Concl. de Curso	120
1004	Comunic.Empresarial	60	2004	Teoria Geral Contábil.	60		Atividades.Complem.	60
1005	Economia	90	2005	Perícia, Aval.Arbitr.	60			
1006	Administração	60	2006	Contab.Avançada	120			
1007	Inst.Dir.Publ.Privado	60	2007	Contab. De Custos	60			
1008	Dir.Com.e Leg.Societ.	60	2008	Apuraç. Anal. Custos	60			
1009	Dir.Trab.e Leg.Social	60	2009	Auditoria	90			
1010	Dir. e Leg. Tributária	90	2010	Controladoria	60			
1011	Ética e Legisl.Profis.	60	2011	Gestão Finanç.Públ.	60			
1012	Filosofia da Ciência	30	2012	Cont.Aplic.Setor Públ.	120			
1013	Met.do Trab.Científico	30	2013	Planej.Contab.Tribut.	60			
1014	Psicolog.da Inform.	30	2014	Contab.Internacional	60			
1015	Tecnol.da Informação	60	2015	Respons.Social	60			
			2016	Anal.Proj.Orç.Empres.	60			
			2017	Anal.Demonst.Contab.	60			
			2018	Empreendedorismo	60			
			2019	Mercado de Capitais	60			
			2020	Finanç. Empresariais	60			
			2021	Sist.Inform.Gerenciais	60			
				Optativa	60			
				Optativa	60			
				Optativa	60			
	Total	900		Total	1680		Total	420
Disciplinas Optativas – Mínimo de 180 Horas – Carga total 3.000 horas								
Cód.	Título	C.H.	Cód.	Título	C.H.	Cód.	Título	C.H.
4001	Cont.Aplic.Inst.Fianc.	60	4002	Cont.Aplic.Entid.Int.Soc.	60	4003	Cont.Aplic.Agroneg.	60
4004	Contab.Nacional	60	4005	Economia Brasileira	60	4006	Govern.Corporativa	60
4007	Subvenções,Assist. Gov. e Contr. Concessões	60						

#### QUADRO 5 – Disciplinas/conteúdos por eixos temáticos

Fonte: Carneiro *et al* (2009, p.19-21)

Na Proposta Nacional de Conteúdos para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis feita pelo Conselho Federal de Contabilidade-CFC, por meio da Portaria CFC nº 13/06, de 03/02/2006, foram apresentado para cada disciplina da Matriz Curricular “o ementário; o conteúdo programático; as sugestões de bibliografia; a carga horária e os objetivos gerais, contemplando, também: modelos de regulamentos e diretrizes de Trabalho de Conclusão de Curso (TCC); atividades complementares e estágio para o curso de Bacharelado em Ciências Contábeis, com aplicabilidade tanto para a modalidade de ‘Educação Presencial’ como a de ‘Educação a Distância.’” (Carneiro *et al*, 2009).

Na Portaria CFC nº 13/06, a proposta para a matriz curricular contempla a flexibilidade para que todos os cursos de Ciências Contábeis adotem um fluxo que se caracteriza pela disposição das disciplinas e pela forma como as oferece aos alunos. Essa flexibilidade deve favorecer com que qualquer uma das Instituições de Ensino Superior possa adotá-la como indispensáveis para uma adequada formação profissional. A forma de oferecimento pode ser por módulos ou por semestre, com ou sem pré-requisitos, considerando sempre as particularidades do público-alvo que cada instituição pretende formar (CARNEIRO, 2009, p.21).

Desse modo, para a temática tributária os conteúdos propostos estão apresentados no quadro 6 – “Proposta Nacional de Conteúdos para os Cursos de Graduação em Ciências Contábeis”.

Disciplina: <b>Planejamento e Contabilidade Tributária - obrigatória</b>
Ementa: Apuração e Escrituração Contábil; Elisão (planejamento tributário); Ajustes do Lucro Contábil para Apuração do Lucro Real; Reconhecimento dos Efeitos dos Ajustes na Apuração do Lucro Real; Apuração e Escrituração de Lucro Presumido e Simples.
Objetivos: Proporcionar a compreensão do sistema tributário brasileiro; compreender o funcionamento dos tributos cumulativos e não cumulativos; distinguir os mecanismos de elisão da prática da evasão; entender os mecanismos de controle e a prática contábil.
<b>CONTEÚDOS PROGRAMÁTICOS</b>
<b>Apuração e Reconhecimento Contábil</b>
Metodologia de cálculo do tributo direto e indireto
Imposto de renda das pessoas jurídicas
Contribuição social sobre o lucro líquido
ICMS
ISS
IPI
PIS e COFINS
Procedimento contábil
<b>Elisão (Planejamento Tributário)</b>
Não ocorrência de fato gerador
Diferimento do crédito tributário
Procedimento contábil
<b>Ajustes do Lucro Contábil para Apuração do Lucro Real</b>
Adições e Exclusões Temporárias
Adições e Exclusões Permanentes
Prejuízo fiscal
Demonstração do Lucro Real
<b>Reconhecimento dos Efeitos dos Ajustes na Apuração do Lucro Real</b>
Constituição de Créditos Tributários
Constituição de Obrigações Tributárias
<b>Apuração e Escrituração de Lucro Presumido e Simples</b>
Apuração e reconhecimento dos tributos

**QUADRO 6 - Proposta Nacional de conteúdos para o curso de graduação em Ciências Contábeis**

Fonte: o autor (2010)

Assim, no quadro 6 estão são descritos: a ementa, os objetivos da disciplina, os conteúdos programáticos divididos em cinco itens: Apuração e Reconhecimento Contábil, Elisão (Planejamento Tributário), Ajustes do Lucro Contábil para Apuração do Lucro Real, Reconhecimento dos Efeitos dos Ajustes na Apuração do Lucro Real e Apuração e Escrituração de Lucro Presumido e Simples.

## **2.5 Comparação dos conteúdos das propostas UNCTAD/ISAR X CFC/FBC**

As propostas de Diretrizes Curriculares e, conseqüentemente, de conteúdos que foram realizadas pelas instituições: *United Nations Conference on Trade and Development* - UNCTAD - (Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento) por meio do *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting* – ISAR- (Grupo de Trabalho Intergovernamental de Peritos sobre Normas Internacionais de Contabilidade e Relatórios) e pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, via Portaria CFC nº 13/06, de 03/02/2006, apoiado pela Fundação Brasileira de Contabilidade – FBC foram comparadas, uma com a outra, especificamente quanto aos conteúdos que tratam de temáticas voltadas para a área tributária.

O objetivo da comparação dos conteúdos é o de inferir sobre eventuais similaridades e divergências entre ambas as propostas. Nesse sentido, as proposições de melhores focos de conteúdos sobre a temática tributária a serem lecionadas para os formandos em contabilidade se apresentam por sub-áreas de estudos.

No quadro 7 “Comparativo das Ementas Propostas por UNCTAD/ISAR versus CFC/FBC”, as ementas se compõem de sub-itens que identificam os focos de estudo/conhecimento.

<b>Ementa: UNCTAD/ISAR</b>	<b>Ementa: CFC/FBC</b>
• descrever sobre o funcionamento do sistema tributário do país;	NENHUM
NENHUM	• Apuração e Escrituração Contábil;
• calcular os impostos a pagar incidentes sobre as empresas individuais;	• Apuração e Escrituração de Lucro Presumido e Simples.
• calcular os impostos a pagar incidentes sobre as sociedades;	• Ajustes do Lucro Contábil para Apuração do Lucro Real;
• avaliar o impacto de todos os principais impostos incidentes sobre as operações das empresas individuais e empresas na forma de sociedades;	• Reconhecimento dos efeitos dos ajustes na apuração do Lucro Real;
• aplicar os seus conhecimentos em situações ou casos práticos que envolvam cálculos, fornecer explicações e fazer avaliação/revisão a respeito dos sistemas de tributos e consultoria;	NENHUM
• Mensurar a importância do papel da tributação no planejamento e tomada de decisões em matéria financeira das empresas individuais e das sociedades;	NENHUM
• Demonstre conhecimento da legislação tributária nacional e aconselhar sobre investimento;	NENHUM
• Identificar as oportunidades para minimizar ao máximo os custos com tributos, fazendo uso pleno de opções de abatimentos, deduções, isenções e outras formas de aliviar o fardo fiscal.	• Elisão (planejamento tributário);

#### **QUADRO 7 - Comparativo das ementas propostas por UNCTAD/ISAR versus CFC/FBC**

Fonte: UNCTAD (1999b) e CARNEIRO *et al* (2008)

O primeiro sub-item da UNCTAD/ISAR orienta que se deve descrever para os alunos como funciona o sistema tributário do país de forma que eles venham ter uma visão geral do sistema fiscal nacional. Esta descrição é feita em uma ou mais de uma disciplina teórica que normalmente são denominadas de: Direito Tributário; Direito Previdenciário; Legislação Tributária e Previdenciária ou outra nomenclatura direcionada para a área do direito. Na proposta do CFC/FBC, nenhuma disciplina da Matriz Curricular que contempla esse conteúdo.

Os conhecimentos sobre o funcionamento do Sistema Tributário do país aborda sobre o teor do Código Tributário Nacional, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e das Leis que regem o Sistema Tributário Nacional, ou seja, os conteúdos são lecionados didaticamente seguindo os parâmetros: Teoria; Fiscal; tributos ou obrigações acessórias; esferas do governo arrecadador; fato

gerador, incidência, apuração ou aplicabilidade e preenchimento. Assim, os conteúdos devem abordar:

- Estrutura e procedimentos das autoridades administrativas fiscais nas esferas nacionais, regionais e locais;
- As funções e os poderes das autoridades administrativas fiscais e sistema legislativo (jurídico) da nação;
- A determinação dos impostos a pagar, das datas de vencimento, dos juros de mora e outras penalidades, o reembolso de pagamentos indevidos;
- Fontes de informações fiscais: legislação, jurisprudências, regulamentações e outras fontes esclarecedoras sobre obrigações tributárias;
- Resolução de litígios fiscais (parte teórica).

Este último conteúdo também se desdobra na proposta de conteúdos da UNCTAD/ISAR, pois se trata de assunto relevante na formação de contadores, por que profissionalmente eles irão exercer funções de gestão de tributos e esse conteúdo agrega conhecimentos específicos, como:

- A base legal para a apuração dos impostos;
- Cálculo do imposto; e
- Minimização e diferimento das obrigações fiscais, aproveitando as possibilidades de isenção, redução e diferimento (postergação).

O segundo sub-item da UNCTAD/ISAR instrui que deve ser tratado sobre como calcular os impostos a pagar que são incidentes sobre as atividades das empresas individuais. O CFC/FBC em sua proposta orienta que o tema a ser tratado deve ser sobre a Apuração e Escrituração de Lucro Presumido e Simples.

O cálculo ou a apuração de tributos são termos entendidos tecnicamente como sendo o procedimento de se encontrar um valor que seja o devido relativamente aos impostos a serem recolhidos aos cofres públicos (MENESCAL, 2007).

A maioria das empresas individuais no Brasil são micro/pequena ou médias empresas. Estas empresas se enquadram no regime de tributação Federal ou pelo Lucro Presumido ou pelo Simples Nacional (Super Simples). Desta forma, considera-se que ambas as instituições prevêem o mesmo ensinamento em suas propostas, mas com o uso de palavras diferentes.

O terceiro sub-item da UNCTAD/ISAR descreve que se deve ensinar como calcular os impostos a pagar incidentes sobre as sociedades. O CFC/FBC, por sua vez, descreve que deve ser abordado como se fazem os ajustes do lucro contábil para apuração do lucro real. Ambas as instituições tratam do mesmo procedimento teórico e prático fiscal/contábil, pois no Brasil, maioria das empresas tributadas pelo Lucro Real, são empresas compostas por sociedades. Assim sendo, no Brasil, para ser feita a apuração ou os cálculos dos impostos, há de serem feitos ajustes às contas contábeis de forma extracontábil em livro próprio denominado LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real.

Portanto, o segundo e o terceiro sub-itens considerados na proposta feita pela UNCTAD/ISAR, são itens que devem ser tratados paralelamente, sendo apresentados analiticamente:

- Princípios e âmbito de aplicação da legislação relativa à tributação de empresas;
- Regulamentos específicos aplicáveis a grupos empresariais;
- Minimizar e postergar obrigações tributárias;
- Aquisição e alienação de ações próprias da empresa;
- Efeitos fiscais da compra e venda de empresas.

Nos cursos de Ciências Contábeis oferecidos pelas IES no Brasil, estes conteúdos são previstos nas ementas das disciplinas denominadas de Contabilidade Tributária, Rotinas Tributária e Trabalhista, Laboratório Contábil I, II e III e também com outras denominações que direcionam para a contabilidade estudada de forma teórica e prática.

No quarto sub-item da proposta de conteúdos da UNCTAD/ISAR, é sugerido que deva ser ensinado aos alunos como avaliar o impacto de todos os principais impostos incidentes sobre as operações das empresas individuais e empresas na forma de sociedades. Já a proposta do CFC/FBC só foca os impostos federais e aqueles que são incidentes e calculados com base na forma de tributação por meio do Lucro Real, pois orienta ensinar sobre o Reconhecimento dos Efeitos dos Ajustes na Apuração do Lucro Real.

No Brasil, há três formas de tributação (Super Simples, Lucro Presumido e Lucro Real), e cada empresa somente pode optar por uma delas. Inclusive existem casos em que a empresa não opta e sim se enquadra nos parâmetros que a Lei



determina. Desta forma, a empresa não tem outra opção a não ser atender à exigência legal e seguir a forma que se enquadra perante a Lei.

Por isso, o CFC/FBC trata apenas da avaliação da forma de tributação pelo Lucro Real, deixando de abordar as demais formas, os demais tipos de impostos Federais, bem como os impostos das esferas estaduais e municipais.

O quinto sub-item indica que sejam aplicados os conhecimentos dos alunos em situações ou casos práticos que envolvam cálculos. Orienta, ainda, que se deve fornecer explicações e fazer avaliação/revisão a respeito dos sistemas de tributos e consultoria. Isto se justifica em razão dos profissionais de contabilidade estarem inseridos em um mercado no qual os empresários necessitam de assessores tributários para realizarem planejamentos, análises e planos estratégicos com o objetivo de reduzir os custos com as obrigações tributárias que tanto encarecem os preços dos produtos/serviços fornecidos pelas empresas no mercado e lhes diminuem a rentabilidade e conseqüentemente, o resultado.

O sexto sub-item estabelece que deve o aluno ser instruído para poder mensurar a importância do papel da tributação no planejamento e tomada de decisões em matéria financeira das empresas individuais e das sociedades. Este tema não é tratado pelo CFC/FBC. Foi feliz o UNCTAD/ISAR em tê-lo elencado nos conteúdos propostos, pois trata-se de um tema importante em que o aluno aprende a razão da necessidade de controlar os tributos, da finalidade do planejamento tributário e da tomada de decisão quanto aos tributos no contexto da influência no fluxo financeiro de qualquer empresa em qualquer atividade.

No sétimo sub-item o UNCTAD/ISAR indica que o aluno deva demonstrar conhecimento da legislação tributária nacional e deva saber aconselhar sobre investimento. Isto porque, quando o aluno estiver atuando profissionalmente, ele terá ao executar suas funções, de ter conhecimentos sobre a legislação tributária nacional a ponto de saber optar pelo melhor investimento em termos de incidência de tributos, ou seja, identificar os investimentos em que os tributos custem mais ou igual ao rendimento proporcionado.

O oitavo sub-item do UNCTAD/ISAR aconselha que deve ser ofertadas condições aos alunos de poder identificar as oportunidades para minimizar ao máximo os custos com tributos, fazendo uso pleno de opções de abatimentos, deduções, isenções e outras formas de aliviar o fardo fiscal. Neste caso, os ensinamentos devem propor que o aluno obtenha conhecimentos aprofundados

sobre tributos para poder saber identificar as brechas da Lei que lícitamente permitam que as empresas tenham menores custos com os tributos que incidam sobre as suas atividades. O CFC/FBC propõe que sejam orientados os alunos quanto à Elisão (planejamento tributário) que no Brasil é uma forma de as empresas aproveitarem os benefícios proporcionados pelas Leis e que amparam situações que reduzem a carga tributária em determinadas atividades ou negociações/transações.

Nesse sentido, na proposta de conteúdos da UNCTAD/ISAR os sub-itens de quarto a oitavo, apresentados de forma analítica, prevêm os assuntos relativos a:

- Sistemas de imposto sobre o Valor Agregado;
- Imposto sobre ganhos de capital;
- Impostos locais diretos, incluindo impostos sobre bens imóveis e outros;
- Outros tributos (imposto sobre circulação, consumo, ou tráfego, etc.);
- Planos Nacionais de Seguros e Previdência;
- Sistema de Segurança Social;
- Trusts;
- Imposto de Planejamento e Gestão;
- Uso de computadores para o planejamento fiscal e preparação de declarações tributárias;
- Considerações éticas: O máximo de redução dos impostos e evasão fiscal, ao contrário de fraude fiscal; e
- Tributação de ganhos no exterior.

Este último assunto é de suma importância para o aprendizado dos futuros profissionais da área contábil em razão das relações empresariais inter-fronteiras, ou seja, as empresas se estabelecem e/ou negociam com empresas de todos os lugares do mundo e são tributadas por legislações tributárias específicas no território brasileiro e nos territórios internacionais. Assim, os conteúdos que são propostos são:

- Definição da residência e domicílio;
- A tributação dos rendimentos auferidos e ganhos de pessoas (estrangeiros) não domiciliadas no país;
- Tributação de estrangeiros residentes no Brasil;
- A tributação sobre ganhos e rendimentos auferidos no estrangeiro por empresas e indivíduos residentes no país;

- Efeito de tratados fiscais com outros países;
- Impacto da estrutura das empresas (filiais, sucursais) sobre a carga tributária;
- Efeito tributário dos valores transferidos no país e para o estrangeiro;
- Outras considerações para o planejamento fiscal.

Assim sendo, com o domínio desses conteúdos, os contadores ficarão preparados para iniciarem sua trajetória profissional na área de tributação internacional.

### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 Conceito de Metodologia

A metodologia, neste estudo, tem a função de nortear os caminhos e explicar as ações que foram executadas, as quais tornaram possível a realização da pesquisa.

Rodrigues (2007, p. 02) conceitua a metodologia como “um conjunto de abordagens, técnicas e processos utilizados pela ciência para formular e resolver problemas de aquisição objetiva do conhecimento de uma maneira sistemática”. Afirmam Fonseca; Barbosa (2005, p. 29) que metodologia é “o conjunto de métodos ou caminhos utilizados para a condução da pesquisa, devendo ser apresentada na sequência cronológica em que o trabalho foi conduzido”.

Na concepção de Bello (2004, p. 05), “a metodologia é a explicação minuciosa, detalhada, rigorosa e exata de toda ação desenvolvida no método (caminho) do trabalho de pesquisa”. Já a pesquisa “é uma atividade voltada para a solução de problemas, através do emprego de processos científicos” (CERVO; BERVIAN, 1983, p. 50).

A função da metodologia é mostrar como andar no caminho das pedras da pesquisa, ajudando o pesquisador a refletir e instigar um novo olhar sobre o mundo: um olhar curioso, indagador e criativo (SILVA; MENEZES, 2001).

Nesse sentido, entende-se que a metodologia consiste na explicação do tipo de pesquisa, do instrumental utilizado (questionário, entrevista...), do tempo previsto, da equipe de pesquisadores e da divisão do trabalho, das formas de tabulação e tratamento dos dados, enfim, de tudo aquilo que se utilizou no trabalho (BELLO, 2004).

A realização de uma pesquisa exige um planejamento organizado com explicações metodológicas fundamentadas em regras científicas. Para Cervo e Bervian (1983, p. 50), a pesquisa científica se define como “[...] uma atividade voltada para a solução de problemas através do emprego de processos científicos”.

Rodrigues (2007, p. 03) define pesquisa científica como “um conjunto de procedimentos sistemáticos, baseados no raciocínio lógico, que tem por objetivo encontrar soluções para os problemas propostos mediante o emprego de métodos científicos”.

Dessa forma, a metodologia adotada para esta pesquisa se compõe de diversos procedimentos metodológicos, que serão delineados neste capítulo.

### 3.2 Definições de termos/constructos

Em todas as pesquisas, são utilizados termos e variáveis. Para os leitores entenderem o texto resultante de um estudo com mais clareza, o pesquisador deve explicar, de forma inteligível e precisa, o que significam os termos e variáveis que estão sendo adotados. A esse respeito, Martins e Pelissaro (2005, p. 78) salientam que:

São indispensáveis a conceituação e definição dos principais termos e variáveis a fim de que o investigador, o profissional e interessados nos resultados do trabalho compartilhem os mesmos entendimentos sobre os conceitos, definições, possíveis constructos e variáveis incluídas no estudo, compreendendo de maneira semelhante os resultados, conclusões e limitações do estudo.

Os conceitos e definições possuem particularidades que se apresentam em suas funções. Conforme Martins e Pelissaro (2005, p. 84),

[...] as principais funções dos conceitos são: descrição, classificação, organização, axiomatização e previsão. Conceitos confundem-se com definições conceituais ou definições constitutivas – definem palavras com outras palavras. São definições de dicionários, insuficientes para propósitos científicos, pois trazem imprecisões que podem comprometer o entendimento dos achados da investigação.

O pesquisador, ao explorar empiricamente uma teoria, depara com conceitos que requerem traduções genéricas em relação ao mundo real e, para tanto, após identificá-las, utiliza-se de variáveis e fenômenos observáveis e mensuráveis, ou seja, elabora um constructo e o operacionaliza. Assim, o constructo passa a ter um significado próprio, delimitado a partir de um determinado marco teórico, traduzido em proposições particulares observáveis e mensuráveis.

Martins e Pelissaro (2005, p. 83) definem constructo como:

uma variável – conjunto de termos, de conceitos e de variáveis –, isto é, uma definição operacional robusta que busca representar empiricamente um conceito dentro de um quadro teórico específico. Como se pode depreender, um constructo poderá ser um embrião de um modelo.

Persistindo no raciocínio ora em exposição, neste trabalho são utilizados vários termos e variáveis, conceituadas e definidas com o intuito de melhorar o entendimento e compreensão dos leitores do contexto que se pretende expor com relação aos objetivos propostos. Assim sendo, no quadro 8 – “Constructos da pesquisa” - estão relacionados todos os constructos utilizados neste estudo.

<b>Instituição de Ensino Superior</b>	É uma instituição que promove educação em nível superior, regulamentada pela lei Nº 9.394, de 1996, que, conforme suas características, é classificada, quanto à sua organização acadêmica, em: universidades; centros universitários; faculdades integradas; faculdades; institutos superiores ou escolas superiores (MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, 2004).
<b>Universidades</b>	São instituições cujas atividades-fim são o ensino, a pesquisa e a extensão em todas as áreas do conhecimento humano (MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, 2004).
<b>Instituições</b>	São organizações ou mecanismos sociais que controlam o funcionamento da sociedade e, por conseguinte, dos indivíduos; mostram-se de interesse social, uma vez que refletem experiências quantitativas e qualitativas dos processos socioeconômicos. Organizadas sob o escopo de regras e normas, visam à ordenação das interações entre os indivíduos e entre eles e suas respectivas formas organizacionais (MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, 2004).
<b>Ensino Superior</b>	O ensino superior, educação superior ou ensino terciário é o nível mais elevado dos sistemas educativos, referindo-se normalmente a uma educação realizada em universidades, faculdades, institutos politécnicos, escolas superiores ou outras instituições que conferem graus acadêmicos ou diplomas profissionais (MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, 2010).
<b>Projetos Político-Pedagógicos</b>	Projeto Político-Pedagógico pode ser conceituado como um conjunto de atividades que vão gerar um produto: o ensino. Define as estratégias a serem adotadas no ensino a ser disponibilizado nas matérias necessárias para a educação dos alunos, organiza as ações pedagógicas, visando a atingir os objetivos a que se propõe. É o ordenador, o norteador da vida escolar. Expressa a reflexão e o trabalho a ser realizado em conjunto por todos os profissionais da escola, no sentido de atender às diretrizes do sistema nacional de Educação, bem como às necessidades locais e específicas da clientela da escola (ANDRÉ, 2001).
<b>Ementas</b>	São sínteses de conteúdos a serem ministrados nas disciplinas elencadas na matriz curricular de um curso (MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, 2010).
<b>Temáticas Tributárias</b>	Temática: sf (tema+ica). O domínio de assuntos preferencialmente tratados numa obra, ou por um autor em seus livros. Tema se refere à área que se quer estudar ou investigar, geralmente a temática se apresenta ampla. Para se decidir por uma temática é preciso que se tenha uma identidade com o tema. Assim tributária refere-se ao tema tributos. Resumindo, significa estudos sobre assuntos relacionados aos tributos (MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, 2010).
<b>Matriz curricular</b>	É um referencial nacional para as atividades de formação em determinada área do conhecimento que fomenta a reflexão e orientação, garantindo a coerência das políticas de melhoria da qualidade da Educação, bem como de desempenho profissional e institucional (MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, 2004).

#### **QUADRO 8 - Constructos da pesquisa**

Fonte: (MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, 2004), (MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, 2010) e (ANDRÉ, 2001).

Na sequência está demonstrado, com base na contextualização exposta, o desenho desta pesquisa que mostra os dados a serem analisados para permitir responder a questão de pesquisa norteadora deste trabalho.

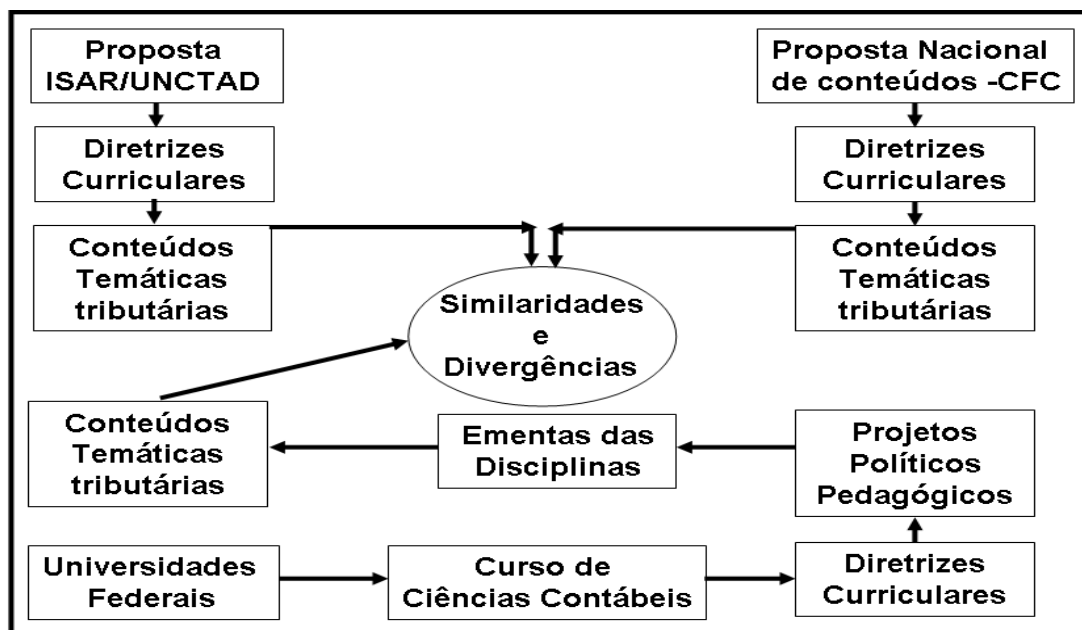


Figura nº 01 - Desenho da questão de pesquisa

Fonte: o autor (2010)

### 3.3 Procedimentos Metodológicos

Os procedimentos metodológicos são compostos por um conjunto de maneiras de agir, ações ou modos de proceder adotados pelo investigador e que explicam as etapas concretas da investigação. Mostram o modo como os dados que sustentam a pesquisa foram obtidos. São o relato detalhado das ações utilizadas na elaboração do trabalho científico. Os procedimentos metodológicos respondem à seguinte pergunta: Como? Com o quê? Onde? Quando? (LUCENA *et al*, 2007).

Dessa forma, os procedimentos metodológicos adotados na realização desta pesquisa compreendem os métodos científicos e os tipos de pesquisa.

Richardson *et al* (1999, p. 70) salientam que, no sentido genérico, “método em pesquisa significa a escolha de procedimentos sistemáticos para a descrição e explicação de fenômenos.” Na concepção de Cervo e Bervian (1983), existem dois métodos de pesquisa: o racional e o científico.

Dá-se o nome de método racional às pesquisas nas quais os assuntos explicados não são fatos ou fenômenos suscetíveis de comprovação experimental.

O ponto de partida desse método é a observação da realidade ou a aceitação de certas proposições evidentes, princípios ou axiomas, para, em seguida, prosseguir por dedução ou indução, em virtude das exigências unicamente lógicas e racionais (CERVO; BERVIAN, 1983).

O método científico, por sua vez, tem a função de ajudar a descobrir a realidade dos fatos. Os fatos, ao serem descobertos, devem guiar o uso do método. O método é apenas um meio de acesso; só a inteligência e a reflexão descobrem o que os fatos realmente são (CERVO; BERVIAN, 1983).

A utilização dos métodos científicos caracteriza a ciência, embora seu uso não seja exclusividade dela. Portanto, não há ciência sem o emprego de métodos científicos: em todas as pesquisas científicas é necessária a escolha de alguns desses métodos (RICHARDSON *et al*, 1999).

### **3.3.1 Métodos científicos**

O método pode ser definido como “o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que [...] permite alcançar o objetivo, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista” (LAKATOS; MARCONI, 1991, p. 83).

Conforme Richardson *et al* (1999, p. 70), “[...] método científico [...] consiste em delimitar um problema, realizar observações e interpretá-las com base nas relações encontradas, fundamentando-se, se possível, nas teorias existentes”.

Os métodos podem ser subdivididos em dois tipos: de abordagem e de procedimentos. Os métodos de abordagem caracterizam-se por apresentarem abordagens mais amplas e grau de abstração mais elevado dos fenômenos da natureza e da sociedade. Os de procedimentos seriam etapas mais concretas da investigação, com finalidade mais restrita em termos de explicação geral dos fenômenos e menos abstrata (LAKATOS; MARCONI, 1991).

Segundo Lakatos e Marconi (1991), os tipos que compõem o conjunto de métodos científicos de abordagem são: o indutivo, o dedutivo, o hipotético-dedutivo e o dialético. Esses métodos estão definidos sinteticamente no quadro 9, denominado “Métodos Científicos de abordagem”.



<b>Métodos</b>	<b>Definições de acordo com:</b> (GIL, 1995), (SILVA; MENEZES, 2001), (CERVO; BERVIAN, 1983) e (LAKATOS; MARCONI, 1991)
<b>Indutivo</b>	É um processo mental por intermédio do qual, partindo de dados particulares, suficientemente constatados, infere-se uma verdade geral ou universal, não contida nas partes examinadas. O objetivo dos argumentos é levar a conclusões cujo conteúdo é muito mais amplo do que o das premissas nas quais se basearam.
<b>Dedutivo</b>	Parte das teorias e leis, na maioria das vezes prediz a ocorrência dos fenômenos particulares (conexão descendente).
<b>Hipotético-dedutivo</b>	Parte de um problema, formulam-se as hipóteses para expressar as dificuldades do problema, de onde se deduzem consequências que deverão ser testadas ou falseadas.
<b>Dialético</b>	Divide-se em quatro leis fundamentais: a) Ação recíproca, unidade polar ou “tudo se relaciona”. b) Mudança dialética, negação da negação ou “tudo se transforma”. c) Passagem da quantidade à qualidade ou mudança qualitativa. d) Interpenetração dos contrários, contradição ou luta dos contrários.

#### **QUADRO 9 - Métodos científicos de abordagem**

Fonte: o autor (2010)

Neste trabalho, foi utilizado o método dedutivo, que segue um raciocínio lógico com o uso da dedução para concluir sobre determinada(s) premissa(s) e assim considera “se todas as premissas são verdadeiras, a conclusão deve ser verdadeira. Toda informação ou conteúdo fatural da conclusão já estava, pelo menos implicitamente, nas premissas” (Lakatos; Marconi, 1991, p. 92).

De acordo com Richardson *et al* (1999, p. 37), “aplicando o método dedutivo, o cientista avança no conhecimento de um fato sobre a questão pesquisada à compreensão do porquê desse fato”. Portanto, esse método permite detectar as similaridades e divergências dos conteúdos que tratam de temáticas tributárias contidos nas ementas das universidades que são objeto de análise deste estudo. Essas similaridades e divergências podem ser deduzidas quando feita a comparação das características comuns entre as propostas de conteúdos. Assim, as conclusões se dão por meio da dedução obtida por comparação.

Em uma pesquisa, os métodos científicos de abordagem se complementam com os métodos científicos de procedimento. Os tipos que compõem o conjunto de métodos científicos de procedimento, na concepção de Lakatos e Marconi (1991), são: histórico, comparativo, monográfico, estatístico, tipológico, funcionalista, estruturalista, além de métodos e quadro de referência. Esses métodos estão

definidos sinteticamente no quadro 10, denominado de “Métodos Científicos de Procedimento”.

<b>Métodos</b>	<b>Definições de acordo com:</b> (GIL, 1995), (SILVA; MENEZES, 2001), (CERVO; BERVIAN, 1983) e (LAKATOS; MARCONI, 1991)
<b>Histórico</b>	Parte do princípio de que as atuais formas de vida social, as instituições e os costumes têm origem no passado. É importante pesquisar suas raízes para compreender sua natureza e função.
<b>Comparativo</b>	Estuda as semelhanças e diferenças entre diversos tipos de grupos, sociedades ou povos. Contribui para uma melhor compreensão do comportamento humano comparando similitudes e explica as divergências.
<b>Monográfico</b>	Parte do princípio de que qualquer caso que se estude em profundidade pode ser considerado representativo de muitos outros ou até de todos os casos semelhantes. Consiste no estudo de determinados indivíduos, profissões, condições, instituições, grupos ou comunidades, com finalidade de obter generalizações.
<b>Estatístico</b>	Os processos estatísticos permitem obter, de conjuntos complexos, representações simples e constatar se essas verificações simplificadas têm relações entre si. Assim, o método estatístico significa redução de fenômenos sociológicos, políticos, econômicos etc. a termos quantitativos e à manipulação estatística, que permite comprovar as relações dos fenômenos entre si, e obter generalizações sobre sua natureza, ocorrência ou significado.
<b>Tipológico</b>	Ao comparar fenômenos sociais complexos, o pesquisador cria tipos ou modelos ideais, construídos a partir da análise de aspectos essenciais do fenômeno. A característica principal do tipo ideal é não existir na realidade, mas servir de modelo para a análise e compreensão de casos concretos, realmente existentes.
<b>Funcionalista</b>	É mais um método de interpretação do que de investigação. Considerando que a sociedade é formada por partes, cada parte é mais bem entendida quando se compreendem as funções que desempenham no todo. O método funcionalista estuda a sociedade do ponto de vista da função de suas unidades, isto é, como um sistema organizado de atividades.
<b>Estruturalista</b>	Parte da investigação de um fenômeno concreto, eleva-se a seguir ao nível abstrato por intermédio da constituição de um modelo que represente o objeto de estudo retornando por fim ao concreto, dessa vez como uma realidade estruturada e relacionada com a experiência do sujeito social.
<b>Método e quadro de referências</b>	Muitas vezes são utilizados vários métodos de procedimento em conjunto, com a finalidade de obter vários enfoques do objeto de estudo.  Quadro de referência pode ser compreendido como uma totalidade que abrange dada teoria e a metodologia específica dessa teoria.

#### **QUADRO 10 - Métodos científicos de procedimento**

Fonte: o autor (2010)

Nesta pesquisa, foram utilizados dois métodos de procedimento: o comparativo e o estatístico.

O método comparativo consiste em investigar fenômenos ou fatos e explicá-los segundo suas semelhanças e diferenças. Normalmente esse método aborda duas séries de natureza análoga, tomadas de meios sociais ou de outra área do

saber, a fim de detectar o que é comum a ambos. Pode ser utilizado em todas as fases e níveis de investigação. Em um estudo descritivo, pode averiguar a analogia entre ou analisar os elementos de uma estrutura (LAKATOS; MARCONI, 1991, p. 107).

O estudo comparativo possibilita ao pesquisador descobrir regularidades, perceber deslocamentos e transformações, além de permitir a construção de modelos e tipologias, identificando continuidades e descontinuidades, semelhanças e diferenças, esclarecendo as determinações generalizadas que regem os fenômenos sociais (SCHNEIDER; SCHMITT, 1998).

O uso do método de procedimento comparativo, neste estudo, justifica-se por permitir que sejam realizadas comparações as quais possibilitem verificar similitudes e explicar divergências. Isso porque se ocupa com a explicação dos fenômenos, propiciando análise do dado concreto e deduzindo dele os elementos constantes, abstratos e gerais (LAKATOS; MARCONI, 1991).

Neste contexto, a utilização do procedimento comparativo possibilita que os conteúdos das ementas das disciplinas referentes a temáticas tributárias possam ser comparados com os conteúdos das propostas em estudo, de forma que se estabeleçam as semelhanças e diferenças entre eles.

Para a análise e interpretação dos dados, foi feito o uso do método estatístico, que é composto por um conjunto de técnicas e procedimentos embasados em teorias sistemáticas, de forma a obter, organizar, sintetizar, analisar e apresentar dados de fatos e fenômenos. Esse método lança mão de problemas ou de suas soluções (MARTINS, 2002).

Entre o conjunto de técnicas e procedimentos, foi utilizada a Estatística Descritiva, que possibilita a análise dos dados por meio da verificação das frequências, das medidas de tendência central e medidas de dispersão para cada variável isoladamente. Assim, com a utilização da Estatística Descritiva podem os dados brutos ser reduzidos a categorias ou classes para facilitar a visualização das características da distribuição de frequência formada pelos dados de pesquisa (MARTINS, 2002).

### 3.3.2 Tipos de pesquisa

A pesquisa constitui-se de um processo investigativo e procura compreender os fenômenos ou problemas naturais, econômicos, políticos e sociais, visando à sua superação, além de proporcionar a produção de novos conhecimentos para o bem-estar do homem (LAKATOS; MARCONI, 1991).

De acordo com esses autores, a pesquisa se subdivide em tipos e se classifica quanto à sua natureza, à forma de abordagem do problema, aos seus objetivos e aos procedimentos técnicos de coleta de dados.

Os tipos de pesquisa que se adequaram a este estudo são: a) quanto à sua natureza: pesquisa aplicada; b) quanto à forma de abordagem do problema: pesquisa qualitativa associada à pesquisa quantitativa; c) quanto aos objetivos: pesquisa exploratória combinada com a pesquisa descritiva; e d) quanto aos procedimentos técnicos de coleta de dados: pesquisa bibliográfica e pesquisa documental.

Os tipos de pesquisa, quanto à sua natureza, compõem-se de pesquisa básica e pesquisa aplicada. A básica envolve verdades e interesses universais. Procura gerar conhecimentos novos, úteis para o avanço da ciência, sem aplicação prática prevista. Já a aplicada envolve verdades e interesses locais. Busca produzir conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos, além de gerar conhecimento sobre um assunto específico e definido anteriormente (CERVO; BERVIAN, 1983).

Esta pesquisa se classifica, quanto à sua natureza, em pesquisa aplicada, que tem como objetivo gerar conhecimentos sobre um assunto específico e que já tenha sido definido anteriormente. Envolve verdades e interesses locais. Procura produzir conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos.

A pesquisa do tipo quanto à forma de abordagem do problema é composta pelo método quantitativo e pelo método qualitativo.

No qualitativo, o ambiente natural é fonte direta para coleta de dados. Considera a existência de uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito. As questões são estudadas no ambiente em que se apresentam, sem qualquer manipulação intencional do pesquisador. É descritiva. As informações obtidas não podem ser quantificáveis, os dados obtidos são analisados indutivamente e a

interpretação dos fenômenos, bem como a atribuição de significados, são básicas no processo de pesquisa qualitativa (GIL, 1995) e (SILVA; MENEZES, 2001).

O método quantitativo traduz em números as opiniões e informações para classificá-los e analisá-los. Utiliza-se de métodos e técnicas estatísticas que visem a quantificar os dados coletados. No desenvolvimento da pesquisa de natureza quantitativa, devem-se formular hipóteses e classificar a relação entre as variáveis para garantir a precisão dos resultados, evitando contradições no processo de análise e interpretação (GIL, 1995) e (SILVA; MENEZES, 2001).

Considerando a conceituação exposta, este estudo se enquadra, quanto à forma de abordagem do problema, em pesquisa qualitativa associada à pesquisa quantitativa.

Na abordagem qualitativa, o pesquisador mantém contato direto com o ambiente para realizar a pesquisa com os dados dentro da fonte. Os problemas objeto da pesquisa são estudados no ambiente em que eles se apresentam sem qualquer manipulação intencional do pesquisador.

Na pesquisa com a abordagem qualitativa, os dados coletados são descritivos, retratando o maior número possível de elementos existentes na realidade estudada. Na análise dos dados, não há preocupação em comprovar hipóteses previamente estabelecidas, porém não eliminam a existência de um quadro teórico que direcione a coleta, a análise e interpretação dos dados (SEVERINO, 2006).

Na concepção de Silva e Menezes (2001, p. 20), a pesquisa qualitativa “[...] considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números [...]”.

Para Richardson *et al* (1999, p. 79), “a abordagem qualitativa de um problema [...] justifica-se, sobretudo, por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social [...]. O aspecto qualitativo pode estar presente até mesmo nas informações colhidas por estudos essencialmente quantitativos [...]”.

Assim sendo, os dados a serem analisados nesta pesquisa são de origem qualitativa, pois não são mensuráveis quantitativamente, e sim apenas por meio da estatística descritiva para poder analisar o comportamento das variáveis.

Portanto, considerando que os dados qualitativos serão analisados com o uso da estatística descritiva, este estudo também apresenta a forma de abordagem do

problema quantitativa, que é frequentemente utilizada em trabalhos descritivos, principalmente naqueles que pretendem encontrar e classificar a relação entre variáveis e também a análise de frequências dessas variáveis (RICHARDSON, 1999).

No quadro 11 “Classificação das Pesquisas - Quanto aos seus objetivos”, estão sintetizados os conceitos relacionados.

<b>Tipos</b>	<b>Definições de acordo com:</b> (GIL, 1995), (SILVA; MENEZES, 2001), (CERVO; BERVIAN, 1983) e (LAKATOS; MARCONI, 1991)
<b>Pesquisa Exploratória</b>	Denominada também de pesquisa de base, devido a proporcionar dados elementares para dar suporte quando da realização de estudos mais aprofundados sobre o tema. Pesquisas bibliográficas e estudos de caso. Visa a proporcionar maior familiaridade com o problema, tornando-o explícito ou construindo hipóteses sobre ele.
<b>Pesquisa Descritiva</b>	Objetiva descrever as características, propriedades ou relações existentes na comunidade, grupo, realidade pesquisada ou de um objeto de estudo. A pesquisa não está interessada no porquê, nas fontes do fenômeno; preocupa-se em expor as características de uma determinada população ou fenômeno, demandando técnicas padronizadas de coleta de dados como questionários e observação sistemática.
<b>Pesquisa Explicativa</b>	Explica o “porquê” das coisas, visando a identificar os fatores que causam, determinam ou contribuem para a ocorrência e o desenvolvimento de um determinado fenômeno, aprofundando o conhecimento da realidade. Buscam-se aqui as fontes, as razões das coisas.

#### **QUADRO 11 - Classificação das pesquisas - quanto aos seus objetivos**

Fonte: o autor (2010)

Neste estudo, o tipo de dados que são objeto da análise se apresentam compatíveis, quanto ao ponto de vista de seus objetivos, com uma pesquisa exploratória combinada a uma pesquisa descritiva;

A pesquisa exploratória proporciona maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito. Tem como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições (GIL, 1989, p. 45).

Assim sendo, ao serem explorados os conteúdos das disciplinas que contenham temáticas tributárias, há a possibilidade de se constatar que já estejam sendo ministrados pelos cursos de Ciências Contábeis, atendendo às propostas das instituições que são objeto de análise desta pesquisa.

Cooper e Schindler (2003) explicitam que a pesquisa exploratória mantém características próprias quanto à estrutura frouxa, flexível, generalizada e é um estudo preliminar para qualquer pesquisa. Tem objetivos que consistem em descobrir futuras tarefas de pesquisa e desenvolver hipóteses ou questões para futuras pesquisas.

Configura-se, ainda, como pesquisa descritiva que tem como principal objetivo “[...] a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. [...] uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como questionário e observação sistemática”, conforme Gil (1989, p. 46).

Para Cervo e Bervian (1983, p. 55), a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e “correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los.[...] Procura descobrir, com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e características”.

De acordo com os últimos autores citados (1983, p. 56), a pesquisa descritiva pode assumir diversas formas e entre elas se destacam a forma de estudo ou pesquisa exploratória, que “[...] realiza descrições precisas da situação e quer descobrir as relações existentes entre os elementos componentes da mesma”, e o estudo descritivo, que aborda “o estudo e descrição das características, propriedades ou relações existentes na comunidade, grupo ou realidade pesquisada”.

A pesquisa exploratória e a descritiva são compatíveis com este estudo, uma vez que seu objetivo consiste em descobrir as similaridades e divergências existentes, nos componentes, nas características, nas propriedades, entre os conteúdos das ementas das disciplinas que congregam temáticas tributárias com aquelas propostas pelas instituições em estudo.

Considerando-se a necessidade da obtenção de dados para atender os propósitos desta pesquisa, os procedimentos técnicos de coleta que foram utilizados são os da pesquisa bibliográfica e da documental.

A pesquisa bibliográfica, também considerada como pesquisa em fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico, até meios de comunicação orais: rádio, gravações em fita magnética e audiovisuais (LAKATOS; MARCONI, 1991). O objetivo desse tipo de pesquisa é explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental (CERVO; BERVIAN, 1983). No

quadro 12 “Classificação das Pesquisas - Quanto aos procedimentos técnicos de coleta de dados”, estão sintetizados os conceitos relacionados.

<b>Tipos</b>	Definições de acordo com: (GIL, 1995), (SILVA; MENEZES, 2001), (CERVO; BERVIAN, 1983), (LAKATOS; MARCONI, 1991)
<b>Pesquisa Bibliográfica</b>	Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Em ambos os casos, procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos. Recupera o conhecimento científico acumulado sobre um problema a partir de material já publicado.
<b>Pesquisa Documental</b>	São investigados documentos ou materiais que não receberam tratamento analítico a fim de se poder descrever e comparar usos e costumes, tendências, diferenças e outras características. Estuda a realidade presente e não o passado, como ocorre com a pesquisa histórica.
<b>Pesquisa Experimental</b>	Objetiva criar condições para interferir no aparecimento ou na modificação dos fatos, para poder explicar o que ocorre com fenômenos correlacionados. Determina-se um objeto de estudo, selecionam-se as variáveis de controle sobre aquele objeto e definem-se as formas de controle e de observação dos efeitos.
<b>Levantamento (Survey) ou pesquisa de opinião</b>	Propõe a interrogação direta de pessoas. Procura saber atitudes, pontos de vista e preferências que as pessoas têm a respeito de algum assunto, com o objetivo de tomar decisões. Este tipo de pesquisa abrange uma faixa muito grande de investigações que visam a identificar falhas ou erros, descrever procedimentos, descobrir tendências, reconhecer interesses e outros comportamentos.
<b>Estudo de Caso</b>	É um estudo profundo de um ponto para detalhamento do conhecimento. Representa a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo “como” e “por quê”, quando o pesquisador tem pouco controle sobre os eventos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real. É o tipo de pesquisa que privilegia um caso particular, um determinado indivíduo, uma unidade significativa, uma família, grupo ou comunidade considerada suficiente para análise de um fenômeno. Retrata a realidade específica e a multiplicidade de aspectos globais. O estudo de caso, no geral, objetiva colaborar na tomada de decisões sobre o problema estudado, indicando as possibilidades para sua modificação.
<b>Pesquisa Expost-Facto</b>	O experimento que se realiza depois dos fatos. Não se trata rigorosamente de um experimento, posto que o pesquisador não tem controle sobre as variáveis. Basicamente, neste tipo de pesquisa, são tomadas como experimentais situações que se desenvolveram naturalmente e trabalha-se sobre elas como se estivessem submetidas a controles.
<b>Pesquisa-Ação</b>	Procura estabelecer uma relação com uma ação ou problema coletivo. Concebida e realizada em estreita associação com uma ação ou com a resolução de um problema coletivo. O pesquisador e participantes representativos da situação ou do problema estão envolvidos de modo cooperativo ou participativo.
<b>Pesquisa Participante</b>	Caracteriza-se pela interação entre pesquisadores e membros das situações investigadas. Propõe participação efetiva da população pesquisada no processo de geração de conhecimento, que é considerado um processo formativo. Pesquisa voltada para as necessidades básicas do indivíduo, em especial classes mais carentes nas estruturas sociais contemporâneas.

**QUADRO 12 - Classificação das pesquisas quanto aos procedimentos técnicos de coleta de dados**

Fonte: o autor (2010)

A forma de pesquisa bibliográfica apresenta a vantagem de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que



aquela que poderia pesquisar diretamente quando o problema de pesquisa requer dados muito dispersos pelo espaço (GIL, 1989).

Basicamente, a pesquisa bibliográfica se compõe de dados secundários, que são aqueles que têm pelo menos um nível de interpretação inserido entre o fato e o seu registro, ou seja, correspondem aos dados já coletados, tabulados, ordenados, e por muitas vezes já sofreram análises, e que servem de referência para outras pesquisas (COOPER; SCHINDLER, 2003).

A segunda opção de coleta de dados para este estudo é a de pesquisa documental, pois, de acordo com Gil (1989, p. 51), são “documentos de `primeira mão´, que não receberam nenhum tratamento analítico”.

A pesquisa documental e a bibliográfica se assemelham, mas a diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto a bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições de diversos autores, a documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa (GIL, 1989, p. 51).

Dessa forma, a coleta principal dos dados institucionais, base para a análise e busca de respostas ao problema de pesquisa deste estudo, foi realizada no *Sítio* do Ministério da Educação - MEC. Assim, identificaram-se as Universidades Federais Brasileiras que oferecem o curso de Ciências Contábeis. Já, nos *sítios* dessas universidades, foram coletados os dados constantes nos seguintes documentos: Projetos Político-Pedagógicos, programas, planejamento, plano de ensino das disciplinas e outros documentos que contêm os dados necessários para embasar este estudo.

### **3.4 População e Amostragem**

A amostragem descreve como um subgrupo (amostra) é selecionado. As técnicas de amostragem permitem selecionar as amostras adequadas para os propósitos de investigação, uma vez que entre os elementos de uma população não há homogeneidade. Se não houvesse a heterogeneidade dos elementos da população, se eles fossem idênticos, não haveria necessidade de selecionar uma amostra; bastaria estudar somente um deles para conhecer as características de toda a população (RICHARDSON *et al*, 1999).

Conforme Cooper e Schindler (2003, p. 150), “a ideia básica de amostragem é que, ao selecionar alguns elementos em uma população, podemos tirar conclusões sobre toda a população”.

Existem duas formas de se fazer a amostragem: a probabilística e a não probabilística.

A amostragem probabilística é aquela em que cada elemento da população tem uma chance conhecida e diferente de zero de ser selecionado para compor a amostra e é feita de três formas: aleatória simples, aleatória estratificada e por conglomerado (MATTAR, 2001). Essas formas são explicadas no quadro 13 – “Formas de amostragem probabilística”.

<b>Formas</b>	Definições de acordo com: (MATTAR, 2001) e (MARTINS, 2002)
<b>Aleatória Simples</b>	Cada elemento da população tem probabilidade conhecida, diferente de zero e idêntica à dos outros elementos, de ser selecionado para fazer parte da amostra. É constituído um arcabouço, amostra em que cada elemento recebe uma numeração e a seleção é feita aleatoriamente. Dessa forma, é garantido que os elementos foram selecionados aleatoriamente e não pela escolha do pesquisador.
<b>Aleatória Estratificada</b>	Esse tipo de amostragem apresenta quatro benefícios: aumento de precisão, eficiência e correção da amostra; podem ser importantes as informações de cada estrato; a coleta de informações é mais fácil; e, último, o custo é mais baixo. A população é subdividida em subpopulações ou estratos, mutuamente excludentes e coletivamente exaustivos. Os elementos dentro dos estratos são selecionados aleatoriamente e devem ser o mais homogêneos quanto possível, ao passo que os elementos de diferentes estratos devem ser o mais heterogêneos possível.
<b>Conglomerado</b>	Conglomerado (ou cluster) é um conjunto de unidades elementares da população. Ela é dividida em partes menores, os conglomerados, mutuamente excludentes e coletivamente exaustivos, e selecionam-se de forma aleatória os grupos que constituirão a amostra. Com a amostra definida, procede-se à coleta de informações com todos os elementos do grupo ou por parte dos elementos dentro do grupo.

### **QUADRO 13 - Formas de amostragem probabilística**

Fonte: o autor (2010)

A amostragem não probabilística é aquela na qual a seleção dos elementos da população para compor a amostra depende, ao menos em parte, do julgamento do pesquisador ou do entrevistador no campo. A população não está disponível para ser sorteada. Não há nenhuma chance conhecida de que um elemento qualquer da população venha a fazer parte da amostra (MATTAR, 2001). Essas formas são explicadas no quadro 14 “Formas de amostragem não probabilística”.

<b>Formas</b>	Definições de acordo com: (MATTAR, 2001) e (MARTINS, 2002)
<b>Conveniência</b>	É selecionada por alguma conveniência do pesquisador, sem critérios e rigores estatísticos. A amostra requer elevado nível de precisão e não é representativa da população. É útil para pesquisas exploratórias, mas jamais para pesquisas conclusivas. Não permite que se façam generalizações. Ex: entrevistas.
<b>Julgamento (intencional)</b>	A amostra é satisfatória para atender a um fim específico, dependendo da necessidade da pesquisa. É obtida com subjetividade, seu valor depende de um bom julgamento, de uma estratégia adequada, de experiência e da criatividade do pesquisador. Escolhem-se casos típicos da população, considerados “representativos”. Essa amostragem é barata, conveniente e rápida, contudo não permite generalizações populacionais. Ex: Lojas de departamentos.
<b>Quotas</b>	Dentre as amostragens não probabilísticas é a que apresenta maior rigor estatístico. De forma subjetiva, tem o objetivo de proporcionar a similaridade de características entre a amostra e a população. O pesquisador precisa ter conhecimento prévio das características a serem controladas e sua distribuição na população da pesquisa.
<b>Bola de neve ou por referência</b>	Um grupo de respondentes é selecionado aleatoriamente. Esses respondentes, após terem sido entrevistados, identificam outros elementos da mesma população-alvo. Esse processo pode ser executado em ondas sucessivas, obtendo-se referências facilitadoras das populações não consideradas no estudo. Esse tipo é muito utilizado para estimar características raras na população e sua principal vantagem é aumentar substancialmente a possibilidade de localizar a característica desejada na população

#### **QUADRO 14 - Formas de amostragem não probabilística**

Fonte: o autor (2010)

Assim sendo, o tipo de amostragem a ser utilizado, considerando que a amostra escolhida atende às preferências do pesquisador, é a não probabilística por conveniência. É a modalidade na qual o pesquisador seleciona os elementos a que tem acesso, admitindo que eles possam, de alguma forma, representar o universo (GIL, 2006, p. 104).

#### **3.4.1 Universo, população e amostra da pesquisa**

O universo é um conjunto de elementos que possuem determinadas características comuns entre si. Ao ser filtrado, possibilita a escolha de um grupo de elementos que o represente. Essa escolha torna possível a extração de um grupo que mantém algumas das características relevantes do universo e que seja de interesse para o pesquisador em seus estudos. O grupo escolhido, em termos estatísticos, é chamado de população. A população é um conjunto de elementos que

mantém entre si características semelhantes e atraentes para estudos em pesquisas científicas (GIL, 1989), (RICHARDSON *et al*, 1999) e (AAKER *et al*, 2001).

O universo considerado nesta pesquisa é composto de 60 (sessenta) Universidades Federais Brasileiras (ANDIFES, 2010). Dentre essas instituições, foram extraídas 36 (trinta e seis), que constituíram a população. Assim sendo, a população em estudo foi escolhida em razão de serem instituições federais, classificadas como universidades e que oferecem o curso de Ciências Contábeis na modalidade presencial, além de, nos Projetos Político-Pedagógicos, manterem uma única matriz curricular para todas as turmas em atividade nos *campi* que compõem cada instituição.

Portanto, a população deste estudo equivale à proporção de 60,00% (sessenta por cento) do universo em questão, conforme é apresentado na tabela 1 – Quantidade de Universidades Federais - população comparada com o universo pesquisado.

Regiões	Quantidade Universidades Universo	Percentual Universo por Região	Quantidade Universidades População	Percentual População por Região	Percentual Participação Popul./ Universo	Varição Percentual Popul./ Universo
Norte	9	15,00000	5	13,88889	55,55556	92,59259
Nordeste	15	25,00000	11	30,55556	73,33333	122,22222
Centro-oeste	5	8,33333	5	13,88889	100,00000	166,66667
Sudeste	19	31,66667	9	25,00000	47,36842	78,94737
Sul	12	20,00000	6	16,66667	50,00000	83,33333
Totais	60	100,00000	36	100,00000	60,00000	

**TABELA 1 - Quantidade de Universidades Federais/ população comparada com universo pesquisado**

Fonte: o autor (2010)

Assim sendo, a representatividade da população em comparação ao seu universo pode ser considerada satisfatória.

Cada unidade ou membro de uma população é chamado de elemento. Quando é separada uma determinada quantidade de elementos para serem analisados quanto às características a respeito de uma população à qual pertencem, esses elementos separados passam a compor um conjunto denominado de amostra. Portanto, define-se amostra como um subconjunto do conjunto universal ou da população (GIL, 1989), (RICHARDSON *et al*, 1999), (AAKER *et al*, 2001).

Dentre as instituições de ensino superior que compõem a população, foi extraída uma amostra de 31 (trinta e uma) Universidades Federais. Essa quantidade representa 86,11% (oitenta e seis por cento e onze décimos de por cento

arredondados) do total da população. Apenas cinco instituições foram excluídas da análise, por não disponibilizarem as informações necessárias para realização desta pesquisa.

A população e a amostra foram segregadas por regiões com o intuito de melhor demonstrar a análise da representatividade da primeira pela segunda, isto é, objetiva demonstrar que a população de cada região está representada pela amostra correspondente.

Assim sendo, ao serem analisadas todas as cinco regiões individualmente, a população de cada uma delas, para ser representativa, precisa ter uma amostra que mantenha a mesma proporcionalidade em comparação ao montante da população de todas as regiões. Nesse sentido, foram calculadas as amostras esperadas, as quais conservam exatamente a mesma proporção da população.

Ao serem comparadas as amostras reais com as esperadas, foi constatado que a amostra real da região norte equivale a 92,81% (noventa e dois por cento e oitenta e hum décimos de por cento) da amostra esperada. Essas informações estão representadas na coluna “Variação Percentual da amostra real/ amostra esperada” da tabela 2 – Quantidade de Universidades Federais - amostra comparada com a população pesquisada.

Regiões	Quantidade Universidades População	Percentual População Por Região	Quantidade Amostra Esperada	Quantidade Universidades Amostra	Percentual Amostra Por Região	Percentual Participação Amostra/Popul.	Variação Percentual Amostra real p/ Amostra Esperada
Norte	5	13,88889	4,31	4	12,90323	80,00000	92,80742
Nordeste	11	30,55556	9,47	9	29,03226	81,81818	95,03696
Centro-este	5	13,88889	4,31	5	16,12903	100,00000	116,00928
Sudeste	9	25,00000	7,75	8	25,80645	88,88889	103,22581
Sul	6	16,66667	5,17	5	16,12903	83,33333	96,71180
Totais	36	100,00000	31,00	31	100,00000	86,11111	

**TABELA 2 - Quantidade de Universidades Federais - amostra comparada com a população**

Fonte: o autor (2010)

Nas demais regiões, o percentual de representatividade da amostra real em relação à esperada é superior àquele apresentado na região norte. Portanto, a representatividade das amostras regionalizadas, em comparação à sua população, pode ser considerada proporcionalmente representativa.

Considerando os ensinamentos de Gil (2006), essa amostra-base possibilitou estimar as características da população. Verifica-se que o número de amostras estudadas, em termos da quantidade de Universidades Federais, conserva a relação de proximidade com o número da população em estudo, permitindo-se a afirmação de que não há diferenças entre a proporção de casos observados na amostra e a proporção da população em estudo.

### **3.5 Coleta dos dados**

Para a realização desta pesquisa, identificou-se primeiramente, via acesso na internet, no *site* específico do Ministério da Educação e Cultura – MEC -, quais Instituições de Ensino Superior entre as Universidades Federais oferecem o curso de Ciências Contábeis, e em quais *campi* são mantidos esses cursos. Em seguida, nos *sites* das respectivas Universidades Federais, foram colhidos os dados brutos publicados nos documentos referentes às ementas, cargas horárias, planos de ensino das disciplinas e matrizes curriculares de cada curso de Ciências Contábeis, documentos integrantes dos Projetos Político-Pedagógicos geridos por cada instituição.

A coleta de dados da Universidade Federal cujo *site* não continha os dados de interesse para este estudo foi feita com a ajuda do diretor ou chefe do departamento da faculdade que congrega entre seus cursos ativos de Ciências Contábeis, ou pelo coordenador do próprio curso, o qual foi contatado por meio de ligação telefônica e/ou e-mail. Em 05 (cinco) universidades, nem a utilização de ambos os canais possibilitou atingir o objetivo proposto, ou seja, os dados necessários não foram disponibilizados. Assim, as respectivas universidades foram desconsideradas da amostra.

Entre os dados colhidos em cada curso foram destacados aqueles relacionados às disciplinas cujas ementas contemplam conteúdos que tratam de temáticas tributárias. Esses conteúdos foram distribuídos e categorizados por grupos. Cada um desses grupos representa um conjunto de temas da área tributária que estão inseridos e previstos nas obrigações tributárias instituídas no Sistema Tributário Nacional pelo Código Nacional tributário, mas estudados com focos diferentes de interesse para a formação de profissionais da área contábil.

### 3.6 Tratamento dos dados

Com o procedimento de coleta, os dados brutos inseridos nos documentos obtidos foram lapidados, ou seja, passaram por um processo de filtragem o qual pinçou somente os dados que interessam para este estudo. Esse processo de filtragem foi necessário para identificar entre as disciplinas constantes das matrizes curriculares, quais congregam conteúdos referentes a temáticas tributárias. Depois de identificadas as disciplinas em questão, os conteúdos das respectivas ementas foram registrados em planilhas eletrônicas do software Microsoft Excel<sup>®</sup>.

De acordo com Cooper e Schindler (2003, p. 343), “a codificação envolve a atribuição de números ou outros símbolos para as respostas, de forma que elas possam ser agrupadas em um número limitado de classes ou categorias”.

Com a codificação, o pesquisador reduz a quantidade de respostas a poucas categorias que contenham as informações fundamentais necessárias para análise. Na codificação, as categorias são resultantes da divisão de um conjunto, já categorização é o processo de usar regras para dividir um conjunto de dados (Cooper; Schindler, 2003).

Assim sendo, para realizar as análises e atingir os objetivos desta pesquisa, o tratamento dos conteúdos coletados nas ementas foi realizado com a adoção da metodologia de análise de conteúdos.

A análise de conteúdos é “[...] um conjunto de técnicas de análise das comunicações que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens” (BARDIN, 1977, p. 38).

Para Cooper e Schindler (2003, p. 346), “a análise de conteúdo mede o conteúdo semântico ou o aspecto o quê da mensagem. Sua amplitude faz dela uma ferramenta flexível e vasta, que pode ser usada como uma metodologia ou como uma técnica para um problema específico”.

Conforme Bardin (1977, p. 21), “[...] na análise quantitativa, o que serve de informação é a frequência com que surgem certas características do conteúdo. Na análise qualitativa, é a *presença* ou a *ausência* de uma dada característica de conteúdo ou de um conjunto de características num determinado fragmento de mensagem que é tomado em consideração”.

As categorizações que se compõem por grupos de conteúdos estão sequenciadas em conformidade com o fluxograma de ensino teórico e prático das rotinas tributárias, apresentado na figura 1 “Fluxograma Teórico e Prático das Rotinas Tributárias”.

O fluxo do ensino de temáticas tributárias normalmente é dividido, nas matrizes curriculares, em três categorias: as de direito (teoria tributária e trabalhista), as de rotinas (procedimentos práticos tributários e trabalhistas) e as contábeis (teorias e práticas de escrituração e planejamento dos eventos tributários e trabalhistas).

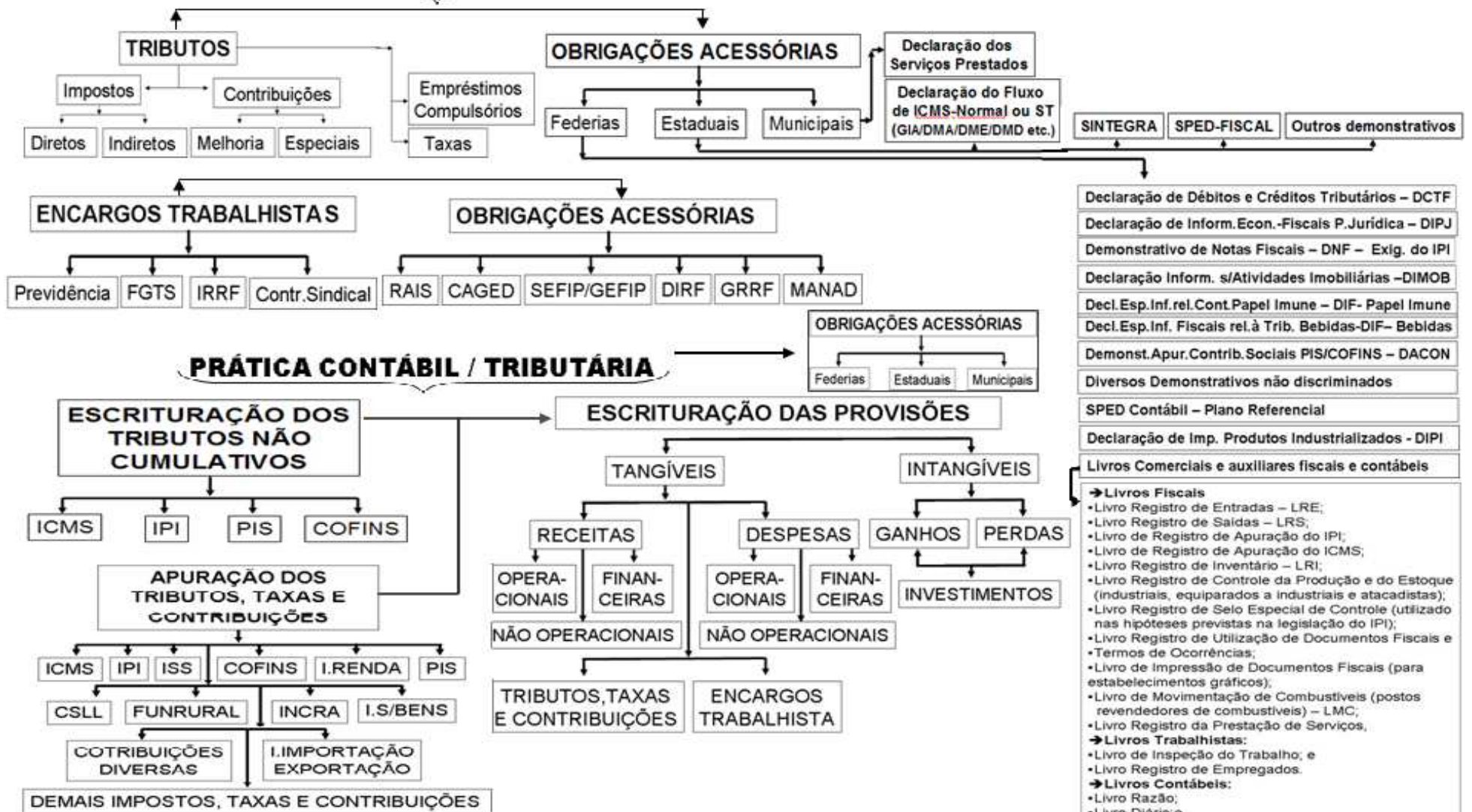
As temáticas tributárias e/ou trabalhistas são lecionadas nas disciplinas geralmente denominadas de “Direito Tributário”, “Direito Trabalhista e Previdenciário”, “Rotinas Trabalhista e Previdenciária”, “Contabilidade Tributária”, “Planejamento Tributário” e “Auditoria tributária”, entre outras denominações. Mas, de modo geral, contemplam os conteúdos que focam o Sistema Tributário Nacional.

O fluxograma apresentado na figura 1 é descrito da seguinte maneira:

- A teoria da área tributária foca as obrigações com tributos e com as obrigações acessórias no contexto das esferas Federal, Estadual e Municipal, analisando o Código Tributário Nacional; as Leis Constitucionais, complementares e ordinárias, e normas subalternas (Decretos, Resoluções, Portarias, Instruções, Atos Normativos).
- A prática contábil/tributária foca a escrituração fiscal, apuração e contabilização por provisões dos tributos não cumulativos e cumulativos; as contabilizações dos dados que geram informações para a apuração dos tributos incidentes com base no faturamento, rendas, rendimentos, receitas, resultados tangíveis e intangíveis da atividade; a produção e divulgação de informações em atendimento às obrigações acessórias para as três esferas governamentais e demais providências relacionadas a análises e planejamentos tributários.



**FIGURA 2 FLUXOGRAMA TEÓRICO E PRÁTICO DAS ROTINAS TRIBUTÁRIAS**  
**TEORIA DA ÁREA TRIBUTÁRIA**



Fonte: O autor

Considerando o fluxo apresentado, as concentrações por meio da categorização de conteúdos formam vários conjuntos de dados, ou seja, conjuntos de temas tributários. Conforme Selltiz *et al* (1971, p. 455), os conjuntos de dados categorizados devem “[...] atender a certas exigências formais: devem ser baseados num único princípio de classificação, as categorias devem ser mutuamente exclusivas e exaustivas”.

De acordo com Richardson *et al* (1999, p. 240), as categorias devem apresentar as características:

Exaustividade: cada categoria estabelecida deve permitir a inclusão de todos os elementos levantados relativos a um determinado tema. [...]

Exclusividade: nenhum elemento pode ser classificado em mais de uma categoria.[...]

Homogeneidade: as categorias devem basear-se em um mesmo princípio de classificação.

Assim sendo, o conjunto dos conteúdos que se apresentam nas ementas foram codificados de maneira a atender às características elencadas por Richardson *et al* (1999).

As demais características que Richardson *et al* (1999, p. 240) descrevem são: “Concretude, [...] categorias concretas que permitam fácil classificação dos elementos.[...] Objetividade e fidelidade: o pesquisador deve definir claramente as variáveis e os indicadores que determinam a classificação de um elemento em uma determinada categoria”.

Desse modo, a análise de conteúdos é feita com o uso de uma matriz de grupos categorizados denominada conforme o quadro 15 de “Classificação dos conteúdos contemplados nas ementas”.

Os conteúdos são categorizados por grupos nessa matriz, que se caracteriza como um modelo analógico e taxionômico que possibilita o tratamento dos dados coletados nas ementas analisadas. Permite, ainda, a codificação para identificação e tabulação dos agrupamentos categorizados.

Sendo assim, os vários conjuntos de dados expostos na matriz podem ser considerados um modelo analógico, pois correspondem a um conjunto de propriedades utilizadas para representar outro conjunto de propriedades associadas ao sistema que está sendo representado (MARTINS, 2004, p. 06).

1º grupo de categorias	2º grupo de categorias	3º grupo de categorias	4º grupo de categorias	5º grupo de categorias
1- teoria da área tributária	1- fiscal	1- tributos	1- Federal	1 - fato gerador
2- prática contábil tributária	2- trabalhista	2- obrigações acessórias	2- Estadual	2 - Incidência
	3- contabilidade		3- Municipal	3 - apuração
				4 - aplicabilidade
				5 - preenchimento

**QUADRO 15 - Classificação dos conteúdos contemplados nas ementas**

Fonte: o autor (2010)

Caracteriza-se, também, como um modelo taxonômico, por objetivar a estruturação de procedimentos para a classificação de eventos, entidades ou dados. A utilidade desses modelos está particularmente relacionada à análise individual de classes de fenômenos e à comparação interclasses, objetivando explicar diferenças (MARTINS, 2004, p. 06).

Portanto, utilizando a codificação, os temas tributários contidos nos conteúdos elencados nas ementas das diversas universidades estudadas podem ser tabulados. Essa tabulação propicia estabelecer a frequência dos temas trabalhados nos ensinamentos para a formação dos profissionais de contabilidade.

Assim sendo, na matriz foram estabelecidos cinco grupos de categorias:

- 1º grupo = teoria da área tributária e prática contábil tributária;
- 2º grupo = fiscal, trabalhista, e contabilidade;
- 3º grupo = tributos e obrigações acessórias;
- 4º grupo = Federal, Estadual e Municipal;
- 5º grupo = fato gerados, incidência, apuração, aplicabilidade e preenchimento.

O primeiro grupo compõe-se de duas categorias nas quais foram agrupados os conteúdos direcionados às teorias da área tributária e às práticas contábeis tributárias trabalhadas no ensino, conforme os quadros 16 “1º grupo de categorias - Conteúdos considerados (teoria)” e 17 “1º grupo de categorias - Conteúdos considerados (prática)”.

Categorias	Conteúdos
<p><b>Teoria da Área Tributária</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Estudos direcionados para: normas gerais de direito tributário;</li> <li>• Sistema Tributário Nacional (funcionamento, princípios e normas);</li> <li>• Conceito e espécies de obrigação tributária;</li> <li>• Conceitos e definições de tributos;</li> <li>• Características dos tributos federais, estaduais e municipais;</li> <li>• Responsabilidade tributária - responsabilidade da empresa e dos sócios pelos débitos fiscais;</li> <li>• Sujeitos da relação tributária (sujeitos: ativo, passivo e responsável tributário);</li> <li>• Conceito e natureza do crédito tributário;</li> <li>• Extinção e "exclusão" do crédito tributário;</li> <li>• Garantias e privilégios do crédito tributário;</li> <li>• Limitações constitucionais ao poder de tributar;</li> <li>• Conceito e modalidades de lançamento tributário;</li> <li>• Hipóteses de suspensão da exigibilidade;</li> <li>• Definições de termos técnicos;</li> <li>• Noções de direito penal tributário;</li> <li>• Elisão e evasão tributárias;</li> <li>• O Estatuto de Defesa do Contribuinte (dispositivos constitucionais de defesa do contribuinte);</li> <li>• Análise e interpretação da legislação pertinente;</li> <li>• Planejamento tributário e sua importância para a empresa;</li> <li>• Aplicabilidade e demais processos e procedimentos administrativos e judiciais tributários elencados pelo Sistema Tributário Nacional e tratados teoricamente;</li> <li>• Ordem tributária internacional;</li> <li>• Noções propedêuticas do direito tributário internacional;</li> <li>• Fontes no direito tributário internacional;</li> <li>• Jurisdição internacional;</li> <li>• Delimitação da competência tributária internacional;</li> <li>• Soberania tributária;</li> <li>• Competência tributária interna e competência tributária internacional;</li> <li>• Critérios de delimitação da competência tributária internacional;</li> <li>• Dupla tributação internacional;</li> <li>• Pluritributação internacional;</li> <li>• Regimes aduaneiros especiais;</li> <li>• Uniformização de procedimentos aduaneiros;</li> <li>• Evasão e elisão tributária internacional;</li> <li>• Cooperação internacional em matéria tributária;</li> <li>• Aspectos contábeis e fiscais da incidência tributária;</li> <li>• Previdência social (INSS), aspectos legais, fontes de custeio, serviços sujeitos à retenção previdenciária, casos de retenção, dispensa, não aplicação e não sujeição, alíquotas aplicáveis, bases de cálculo e deduções permitidas, obrigações das contratantes e contratadas, compensação de retenção pela contratada;</li> <li>• Contratação de cooperativas de trabalho e responsabilidade passiva;</li> <li>• Informações ao fisco (obrigações acessórias) e penalidades aplicadas.</li> </ul>

**QUADRO 16 – 1º grupo de categorias - conteúdos considerados (teoria)**

Fonte: o autor (2010)

Categorias	Conteúdos
<p><b>Prática Contábil Tributária</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Casos práticos que envolvam o Sistema Tributário Nacional ou Internacional e a empresa;</li> <li>• Rotinas tributárias com registros fiscais, apuração, declaração e controle dos impostos, contribuições sociais, taxas, empréstimos compulsórios, contribuições de melhoria;</li> <li>• Execução dos procedimentos de registros contábeis dos impostos federais, estaduais e municipais;</li> <li>• Composição e gerenciamento do planejamento tributário condizente com as necessidades das atividades da organização;</li> <li>• Estudo da viabilidade de negociação de parcelamento para a liquidação dos tributos por meio do REFIS e ou PAES;</li> <li>• Análise e providências para uso dos benefícios dos incentivos fiscais e ou créditos tributários;</li> <li>• Execução de processo para alteração societária e sua repercussão fiscal;</li> <li>• Processo de apuração e declaração de imposto de renda: pessoas físicas e pessoas jurídicas (lucro real, lucro presumido, lucro estimado e lucro arbitrado);</li> <li>• Relatórios obrigatórios e facultativos de controles internos tributários (livros de registros);</li> <li>• Apuração das bases de cálculo dos tributos;</li> <li>• Confecção e atendimento das obrigações acessórias;</li> <li>• Aplicação da auditoria fiscal;</li> <li>• Confronto de informações nas declarações obrigatórias.</li> </ul>

**QUADRO 17 – 1º grupo de categorias - conteúdos considerados (prática)**

Fonte: o autor (2010)

Os grupos de categorias “Teoria da área Tributária” e “Prática Contábil Tributária” se dividem cada um em três subcategorias denominadas de “classes”, as quais filtram os conteúdos e os decompõem em conteúdos pertinentes à área fiscal (Classe 1–Fiscal), área trabalhista (Classe 2–Trabalhista) e da área contábil (Classe 3–Contábil), conforme o quadro 18 “2º grupo de categorias - Classes de estudo”.

<b>Subcategorias</b>	<b>Classes de estudo</b>
<b>1–Fiscal</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Compreende-se como sendo os conhecimentos teóricos ou práticos relacionados com os registros dos documentos fiscais (notas fiscais manuais ou eletrônicas, cupons fiscais, conhecimentos de frete e demais documentos inerentes as operações da atividade da empresa) em livros ou em software apropriados autorizados pelos órgãos fiscalizadores e controladores dos tributos, assim como outros procedimentos complementares para o devido atendimento à legislação tributária.</li> </ul>
<b>2–Trabalhista</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Compreende-se como sendo os conhecimentos teóricos ou práticos relacionados com os procedimentos para a apuração dos encargos sociais, tributários e previdenciários incidentes sobre os valores pagos aos funcionários e demais trabalhadores diretos ou indiretos que mantém relacionamento profissional com a organização.</li> </ul>
<b>3–Contábil</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Compreende-se como, conhecimentos teóricos ou práticos relacionados com os procedimentos realizados para a contabilização dos eventos resultantes das transações providas pelas atividades da organização, e que sobre as mesmas há incidência de tributos ou que requeiram procedimentos complementares e específicos para o devido atendimento às exigências promovidas pela legislação tributária.</li> </ul>

**QUADRO 18 – 2º grupo de categorias - classes de estudo**

Fonte: o autor (2010)

Dessa forma, com os conteúdos segregados por classes para ensinamento de modo teórico ou prático, são novamente separados, porém, agora, delimitados pelas obrigações tributárias em duas subclasses: “tributos” e “obrigações acessórias”, conforme o Código Tributário Nacional.

<b>Categorias</b>	<b>Obrigações Tributárias</b>
<b>Tributos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ensinaamentos de forma teórica e/ou prática sobre os tributos que foram instituídos pelo: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Código Tributário Nacional, lei nº 5.172/66 artigo 5º, em impostos, taxas e contribuições de melhoria (BRASIL, 1966a);</li> <li>- Constituição da República Federativa do Brasil, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico, respectivamente nos artigos 148 e 149.</li> </ul> </li> </ul>
<b>Obrigações Acessórias</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ensinaamentos de forma teórica e/ou prática sobre as obrigações acessórias que foram instituídas pelo: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Código Tributário Nacional nos artigos 113 e 115.</li> </ul> </li> </ul>

**QUADRO 19 – 3º grupo de categorias - obrigações tributárias**

Fonte: o autor (2010)

As obrigações tributárias são exigidas em nível “federal”, “estadual” e “municipal”, de acordo com as incidências e respectivas jurisprudências e, assim, podem ser ministradas, considerando as especificidades de cada obrigação tributária, conforme o quadro 20.

<b>Categorias</b>	<b>Governos</b>
<b>Esfera Federal</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ensinaamentos de forma teórica e/ou prática sobre os tributos e ou obrigações acessórias exigidas pelo Governo Federal.</li> </ul>
<b>Esfera Estadual</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ensinaamentos de forma teórica e/ou prática sobre os tributos e ou obrigações acessórias exigidas pelo Governo Estadual.</li> </ul>
<b>Esfera Municipal</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ensinaamentos de forma teórica e/ou prática sobre os tributos e ou obrigações acessórias exigidas pelo Governo Municipal.</li> </ul>

**QUADRO 20 – 4º grupo de categorias - níveis governamentais**

Fonte: o autor (2010)

A identificação dos significados e definições dos componentes das categorias que fazem parte do quinto grupo de categorias da tabela para classificação dos conteúdos contemplados nas ementas são divididos da seguinte forma:

- Ensinaamentos que tratam dos tributos na forma teórica ou prática, direcionados a “Fato Gerador”, “Incidência” e “Apuração”.
- Ensinaamentos que dizem respeito às obrigações acessórias, na forma teórica ou prática, ambos direcionados à “Aplicabilidade” e “Preenchimento”.

Assim, as definições dos termos apresentados estão discriminados no quadro 21 – 5º grupo de categorias - Significados e Definições de Termos.

Categorias	Significados/ Definições
<b>Fato Gerador</b>	O fato gerador indica a ocorrência de um determinado procedimento que gera, no mundo fenomênico, uma obrigação tributária. Porém, para surgir esta obrigação tributária, é imprescindível que a ocorrência da situação - fato - esteja prevista em lei. Portanto, a ocorrência do evento motivador da obrigação principal é a hipótese definida em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária. Constitui-se em um critério, um índice ou um indício para aferição da capacidade econômica ou contributiva dos sujeitos aos quais se atribui a obrigação tributária. Dessa forma, é o aspecto material da hipótese de incidência tributária, junto com a base de cálculo
<b>Incidência/ Base de cálculo</b>	Incidência é um termo que designa o antecedente da norma tributária, é o fato que deve ocorrer para que, produzindo seus efeitos, forme a relação jurídica tributária. A expressão mais comum na doutrina é "hipótese de incidência". Incidência é sinônimo de "aplicação" da norma jurídica a um caso concreto, feita em linguagem competente por uma autoridade, no processo de positivação do direito, tem a qualidade de incidente, é o ato de incidir. A hipótese de incidência é a descrição abstrata de um fato na lei que gerará uma obrigação tributária, caso ocorra. Assim, dentro das regras gerais de apuração, existem a incidência não-cumulativa e a incidência cumulativa, e ainda há diversos regimes especiais de apuração. <b>Base de cálculo:</b> 1- Grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para calcular o "quantum" de imposto devido; 2- Valor que se deve tomar como ponto de partida imediato para o cálculo das alíquotas do imposto com o fim de individualizá-lo em cada caso; 3- Limite preestabelecido de uma grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o "quantum" a pagar ou a receber. Base de cálculo é algo que dimensiona a materialidade da hipótese de incidência. Possui três funções: a) função mensuradora (mede as proporções reais do fato); b) função objetiva (compõe a específica determinação da dívida); c) função comparativa (em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar o que estiver obscuro na lei). No plano normativo, a base de cálculo é uma referência abstrata.
<b>Apuração</b>	Procedimento matemático para o cálculo do valor do tributo considerando os parâmetros estabelecidos para a aplicação da legislação contábil e tributária na apuração dos valores devidos ao Estado. É a determinação dos valores que influenciam e que participam nos cálculos dos tributos incidentes nos fatos geradores.
<b>Aplicabilidade</b>	Considerado como elemento interno de uma relação jurídica obrigacional, é decomposto pela doutrina moderna em um dever prestacional e em uma garantia ou responsabilidade relacionada a esse dever. A legislação tributária regula, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação. Assim a aplicabilidade está na obrigação ou não do cumprimento da obrigação de atender aos requisitos estabelecidos ao cumprimento da obrigação acessória.
<b>Preenchimento</b>	Ato ou procedimento de preencher lacunas com informações ou dados para serem interpretados por outrem. Nas obrigações acessórias, há a exigibilidade da entrega de formulários, impressos e outros documentos, via papel ou via digital, para os órgãos competentes pela arrecadação ou fiscalização tributária, em cumprimento às exigências legais com relação à obrigação tributária.

**QUADRO 21 - 5º grupo de categorias - significados e definições de termos**

Fonte: (FALCÃO, 1977) e (BRASIL, 1966a)



## 4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os conteúdos sobre temáticas tributárias ensinados nos cursos de Ciências Contábeis das Universidades Federais Brasileiras serviram de base para as análises comparativas com os conteúdos propostos pelo CFC/FBC e pela UNCTAD/ISAR. Estes conteúdos foram coletados por meio da pesquisa realizada nos respectivos *sites* de cada entidade pesquisada, ou por meio de outras fontes que os disponibilizam para a realização da consulta.

As análises dos conteúdos das ementas propostas pelas instituições em estudo foram realizadas em conformidade com os objetivos propostos para esta pesquisa. Assim, para que fosse possível interpretá-los, houve a necessidade de, primeiramente, identificar as Universidades Federais que estão sediadas nas cinco regiões brasileiras. Após, foram identificadas as disciplinas que contemplam conteúdos programáticos relativos às temáticas tributárias, em seguida iniciou-se a análise da concentração dos referidos conteúdos nas respectivas ementas. Por fim, com os conteúdos reconhecidos, foi possível desenvolver as análises comparativas estabelecidas no objetivo geral.

### 4.1 Identificação dos dados básicos

A amostra objeto deste estudo conta com 31 (trinta e uma) Universidades Federais que oferecem o curso de Ciências Contábeis. Estas instituições encontram-se sediadas em cinco regiões brasileiras, sendo: 04 (quatro) na região Norte; 09 (nove) na região Nordeste; 05 (cinco) na região Centro-oeste; 08 (oito) na região Sudeste; e 05 na região Sul.

As proporções percentuais das quantidades de instituições em cada região em comparação ao montante representam: região Norte 12,90% (doze percento e noventa centésimos de percento), região Nordeste 29,03% (vinte e nove percento e três centésimos de percento), região Centro-oeste 16,13% (dezesseis percento e treze centésimos de percento), região Sudeste 25,81% (vinte e cinco percento e oitenta e um centésimos de percento) e na região Sul 16,13% (dezesseis percento e treze centésimos de percento).

As universidades de cada região estão relacionadas na tabela 3 “Universidades Federais com curso de Ciências Contábeis”.

REGIÕES	UNIVERSIDADES	QDE.	% PARTIC.
NORTE	U.F.do Amazonas (UFAM) U.F.do Pará (UFPA) U.F.de Rondônia (UNIR) U.F.do Tocantins (UFT)	4	12,90%
NORDESTE	U.F.de Alagoas (UFAL) U.F.da Bahia (UFBA) U.F.da Paraíba (UFPB) U.F.de Campina Grande (UFMG) U.F.de Pernambuco (UFPE) U.F.do Piauí (UFPI) U.F.do Rio G.do Norte (UFRN) U.F.Rural do Semi-Árido (UFERSA) U.F.de Sergipe (UFS)	9	29,03%
CENTRO-OESTE	Universidade de Brasília (UNB) U.F.de Goiás (UFG) U.F.de Mato Grosso (UFMT) U.F.de M.Grosso Sul (UFMS) U.F.Grande Dourados (UFGD)	5	16,13%
SUDESTE	U.F.do Espírito Santo (UFES) U.F.Fluminense (UFF) U.F.do Rio de Janeiro (UFRJ) U.F.de Minas Gerais (UFMG) U.F.de São João Del-Rei (UFSJ) U.F.de Viçosa (UFV) U.F.dos Vales do Jequit.e Mucuri (UFCJM) UF Uberlândia (UFU)	8	25,81%
SUL	U.F.do Paraná (UFPR) F.U.Federal do Rio Grande (FURG) U.F.do Rio Grande do Sul (UFRGS) U.F.de Santa Maria (UFSM) U.F.de Santa Catarina (UFSC)	5	16,13%
<b>Totais</b>		31	100,00%

**TABELA 3 - Universidades Federais com curso de Ciências Contábeis**

Fonte: o autor (2010)

Nas Instituições de Ensino Superior – IES -, para cada um dos cursos oferecidos, existe um Projeto Político Pedagógico – PPP. Neste instrumento são estabelecidos os objetivos, metas e estratégias permanentes, tanto no que se refere às suas atividades pedagógicas, quanto às atividades administrativas. Dentre as determinações e os parâmetros são especificadas várias informações sobre cada curso.

Portanto, no PPP de cada curso, foram coletados os dados correspondentes a quantidade de anos e/ou semestres de duração do curso; quantidade das disciplinas obrigatórias, eletivas e optativas; carga horária de cada disciplina; se nas disciplinas os conteúdos são lecionados nas formas teórica, teórica/prática ou

prática; se há estágio supervisionado, laboratório contábil ou atividades equivalentes; as atividades complementares propostas e demais informações necessárias e exigidas pelo Ministério da Educação.

Assim, entre as diversas informações, foram identificadas nas respectivas Matrizes Curriculares quantas disciplinas são oferecidas em cada curso. Nos planos de ensino destas, foram identificadas as suas respectivas ementas. Nestas ementas foram identificadas quais as disciplinas que contemplam conteúdos programáticos relativos à temática tributária. Uma vez estabelecidos estes conteúdos serviram de base para as análises de conteúdo.

Ainda, os conteúdos das disciplinas que contemplam temáticas tributárias foram segregados e classificados considerando as formas didáticas propostas para serem ministrados. Deste modo, estes conteúdos foram categorizados em dois grupos correspondentes às formas de ensino adotadas: teórico e prático. Levou-se em consideração que há conteúdos que são lecionados utilizando a forma de ensino teórica ou prática, e há, também, os conteúdos que são lecionados utilizando as duas formas de ensino ao mesmo tempo: teórico/prático.

Depois de categorizados os conteúdos pelas formas de ensino, os mesmos foram segregados novamente pelas classificações das obrigações tributárias: relativas aos tributos e relativas às obrigações acessórias. Cada classificação, por sua vez, foi segregada pelas categorias que focam as áreas base:

#### **a) Fiscal**

A área fiscal contempla os conteúdos que tratam da escrituração dos dados sobre os tributos incidentes nas operações realizadas pela empresa em decorrência das atividades operacionais exercidas (vendas, compras, transferências de bens entre empresas ou estabelecimentos) e comprovadas por documentos fiscais.

Na área fiscal são escriturados, apurados e informados ao Governo tributador, os valores dos tributos (ICMS, IPI, ISS. ...), atendendo, assim, às obrigações principais e acessórias instituídas pelas legislações pertinentes.

#### **b) Trabalhista**

A área trabalhista contempla os conteúdos que tratam das obrigações tributárias exigidas sobre os valores a serem pagos relativos aos colaboradores.

Estes valores são calculados com a execução dos procedimentos para a confecção da folha de pagamento dos salários; dos controles dos serviços prestados por autônomos ou por empresas prestadoras de serviços e dos controles dos valores referentes aos pró-labores dos diretores.

Nestes três procedimentos, além dos créditos dos colaboradores, são calculados e apurados os tributos incidentes sobre estes direitos. Os tributos são recolhidos ou pagos pela organização que se configura, como contribuinte ativo ou passivo (substituto tributário).

Os tributos podem ser aqueles relativos aos encargos tributários da própria organização com o custo por sua conta (Contribuição Previdenciária- INSS- patronal e Fundo de Garantia por Tempo de Serviço- FGTS-), ou os incidentes sobre os rendimentos dos colaboradores e com o respectivo custo por conta daqueles (Contribuição Previdenciária- INSS- laboral, Imposto de Renda Retido na Fonte- IRRF- e Contribuição Sindical).

### **c) Contábil**

São conteúdos que tratam a respeito das obrigações tributárias exigidas em decorrência das operações; transações; faturamento; e/ou de outros eventos distintos daqueles relacionados com as duas áreas: trabalhista e fiscal.

Na área contábil são identificadas as incidências tributárias; são apurados os valores das bases de cálculos; são calculados os tributos que lhe competem (Imposto de Renda Pessoa Jurídica- IRPJ -, Imposto sobre Lucro Líquido- CSLL, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social- COFINS- Programa de Integração Social- PIS- e outros tributos que estão contidos entre os 71 tributos federais, 06 estaduais e 10 municipais identificados e relacionados no capítulo 1); e são atendidas as demais obrigações acessórias consequentes.

Entre as atribuições da contabilidade, está a ação de informar aos responsáveis pelos recolhimentos e/ou pagamentos os dados necessários para que estes realizem esta fase das obrigações tributárias. Nesta área para serem possíveis as realizações dos procedimentos de apuração dos tributos a vencer, são realizadas as devidas contabilizações dos respectivos eventos processados pelas duas outras áreas e dos valores dos tributos por elas já apurados.

Na contabilidade, são realizados os registros dos valores referentes; às receitas e despesas. As mutações das contas ativas e passivas, que também provocam alterações no resultado em consequência dos ganhos ou perdas. Após todas as contabilizações, atendendo a todos os princípios contábeis, apura-se o resultado (lucro ou prejuízo).

Com este resultado se tem a base para o cálculo de alguns tributos ou o valor base para apuração da base de cálculo de outros tributos (Lucro Real ou Lucro Contábil). O valor do faturamento, também pode ser a base de cálculo de outros ou até dos mesmos tributos incidentes com base nos resultados.

As diferentes bases de cálculo e formas de apuração dos tributos, que podem ser adotadas pelas empresas, estão relacionadas com os diferenciados regimes tributários facultados a serem utilizados pelas organizações. Para o enquadramento de determinado regime tributário, a empresa deve atender as especificações contidas nos instrumentos regulamentadores promulgados pelos respectivos governos que os instituíram.

Portanto, para que seja possível conhecer os valores das bases de cálculo dos tributos, a contabilidade precisa realizar procedimentos e registros contábeis em conformidade com as legislações pertinentes.

Com base nas considerações apresentadas, estão apontados os respectivos enquadramentos de cada uma das disciplinas e dos seus respectivos conteúdos em termos do foco das áreas de concentração, como também, as formas didáticas para lecioná-los.

#### **4.2 Análise da distribuição das disciplinas com conteúdos que abordam as temáticas tributárias entre as universidades e regiões**

Neste tópico estão descritos e analisados os valores absolutos e os valores percentuais das frequências e/ou proporções das disciplinas e/ou conteúdos lecionados nas universidades de modo a permitir que seja realizada a análise.

A soma de todas as disciplinas contempladas no PPP do curso de Ciências Contábeis e que são oferecidas com ementas prevendo o ensino de conteúdos sobre temáticas tributárias totalizam em 143 (cento e quarenta e três). Sendo que na região Norte são ofertadas 21(vinte e uma) disciplinas; na região Nordeste são ofertadas 39 (trinta e nove) disciplinas; na região Centro-oeste são ofertadas 24

(vinte e quatro) disciplinas; na região Sudeste são ofertadas 34 (trinta e quatro) disciplinas; e na região Sul são ofertadas 25 (vinte e cinco) disciplinas.

A divisão do montante de disciplinas oferecidas por todas as universidades - (143) - pelo montante das universidades - (31) - resulta na média geral das disciplinas por universidade, que é de 4,61 (quatro inteiros e sessenta e um percento de um inteiro) disciplinas por instituição. Essa informação é apresentada na tabela 4 “Quantidade bruta e média das disciplinas que contemplam conteúdos sobre temáticas tributárias”.

REGIÕES	UNIVERSIDADES E QUANTIDADE		DISCIPLINAS		
			QDE.	% PARTIC. <sup>3</sup>	MÉDIA QDE. <sup>4</sup>
NORTE	(UFAM); (UFPA); (UNIR); (UFT)	4	21	14,69%	5,25
NORDESTE	(UFAL); (UFBA); (UFPB); (UFCG); (UFPE);(UFPI);(UFRN);(UFERSA); (UFS)	9	39	27,27%	4,33
CENTRO-OESTE	(UNB); (UFG); (UFMT); (UFMS); (UFGD)	5	24	16,78%	4,80
SUDESTE	(UFES); (UFF); (UFRJ); (UFMG);(UFSJ); (UFV); (UFVJM); (UFU)	8	34	23,78%	4,25
SUL	(UFPR); (FURG); (UFRGS); (UFSM); (UFSC)	5	25	17,48%	5,00
<b>Totais</b>		31	143	100,00%	4,61

**TABELA 4 - Quantidade bruta e média das disciplinas que contemplam conteúdos sobre temáticas tributárias**

Fonte: o autor (2010)

Infere-se que em três regiões: Norte (5,25), Sul (5,00), e Centro-oeste (4,80) apresentam a média de disciplinas por universidade superior a média geral nacional. Apenas nas regiões Nordeste(4,33) e Sudeste (4,25) apresentaram médias inferiores em comparação a média geral.

Mas, verifica-se também, que a menor média de disciplinas por região equivale a 92,19% (noventa e dois percento, e dezenove centésimos de percento) da média geral. O que significa não haver elevada distorção entre as quantidades médias regionais em comparação as médias individuais de cada região.

Ainda, observa-se que na região Norte concentra-se a maior quantidade de disciplinas por universidade, que é de 5,25 (cinco inteiros e vinte e cinco percento de

<sup>3</sup> - Memória de cálculo: A participação percentual de cada região no montante das disciplinas de todas as universidades é o resultado da divisão da quantidade de disciplinas de cada região pelo montante de disciplinas de todas as regiões, multiplicado por 100 (cem).

<sup>4</sup> - Memória de cálculo: A média de disciplinas por universidade em cada região resulta da divisão da quantidade de disciplinas de cada região pela quantidade de instituições de cada região.

um inteiro) disciplinas. Por outro lado, na região Sudeste apresenta a menor média de disciplinas por universidade em cada região, representando 4,25 (quatro inteiros vinte e cinco por cento de um inteiro) disciplinas.

Essa diferença entre a maior e a menor média de disciplinas por universidade corresponde a 100% (cem por cento) da quantidade de conteúdos de uma disciplina inteira. Sendo assim, não é proporcionado o ensino dessa quantidade de conteúdos que contemplam as temáticas tributárias, o que acarreta menor aprendizado dos formandos.

#### **4.3 Denominação das disciplinas oferecidas com conteúdos sobre temáticas tributárias**

Entre as 143 (cento e quarenta e três) disciplinas, foram identificadas 72 (setenta e duas) nomenclaturas diferentes. Estas denominações estão relacionadas no quadro 22 “Denominações das disciplinas que contém conteúdos sobre temáticas tributárias em suas ementas”.

As nomenclaturas apresentadas para as disciplinas nas universidades estão classificadas e segregadas pela forma de ensino e pela área de foco em que são ministrados os seus conteúdos.

Deste modo, com a forma de ensino “teórico” são identificadas 28 (vinte e oito) disciplinas com diferenciadas denominações. Destas 12 (doze) são disciplinas que tratam de temáticas tributárias com foco nas áreas fiscal e contábil e 16 (dezesesseis) tratam de temáticas tributárias com foco na área trabalhista.

Por sua vez, com a forma de ensino “teórico/prático” e com foco para a área contábil, são lecionadas 21 (vinte e uma) disciplinas com denominações diversas, sendo que 03 (três) tratam de temáticas generalistas, 13 (treze) tratam de temática tributária e 05 (cinco) tratam de gestão tributária.

Por fim, com a forma de ensino “prático” são lecionadas 23 (vinte e três) disciplinas com variadas denominações. Destas, 03 (três) tratam de temáticas tributárias com foco para a área fiscal e 20 (vinte) tratam de temáticas generalistas com foco para as áreas fiscal, trabalhista e contábil.

Teórica – 28 disciplinas	Teórica/prática – 21 discip.	Prática – 23 disciplinas
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>ÁREA FISCAL/ CONTÁBIL</b></li> <li>➔ <b>12 Disciplinas sobre temáticas tributária</b></li> <li>-Educação Fiscal</li> <li>-Noções de Direito e Legislação Tributária</li> <li>-Noções de Direito tributário</li> <li>-Direito Tributário</li> <li>-Direito Tributário I</li> <li>-Direito Tributário II</li> <li>-Direito Financeiro e Tributário I e II</li> <li>-Direito Tributário e Financeiro</li> <li>-Legislação Tributária</li> <li>-Legislação Tributária e Fiscal</li> <li>-Legislação e Técnicas de Imposto de Renda</li> <li>• <b>ÁREA TRABALHISTA</b></li> <li>➔ <b>16 Disciplinas sobre tributos da área trabalhista</b></li> <li>- Legislação Trabalhista e Previdenciária</li> <li>- Legislação trabalhista</li> <li>- Instituições de Previdência e Seguros Privados</li> <li>- Legislação Previdenciária e Trabalhista</li> <li>- Legislação Social</li> <li>- Legislação Social e Dir. do Trabalho</li> <li>- Legislação Social e Trabalhista</li> <li>- Legislação Social, Previdenciária e Trabalhista</li> <li>- Legislação Social, Trabalhista e Previdenciária</li> <li>- Direito do Trabalho</li> <li>- Introdução ao Direito do Trabalho</li> <li>- Relações Trabalhistas</li> <li>- Direito e Legislação Social</li> <li>- Direito Trabalhista e Previdenciário</li> <li>- Direito Social, Trabalhista e Previdenciário</li> <li>- Direito do Trabalho e Previdenciário</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>ÁREA CONTÁBIL</b></li> <li>➔ <b>03 Disciplinas sobre temática generalista</b></li> <li>- Contabilidade Empresarial</li> <li>- Contabilidade Intermediária I</li> <li>- Contabilidade Intermediária II</li> <li>➔ <b>13 Disciplinas específicas sobre temática tributária</b></li> <li>- Contabilidade Tributária e Fiscal I</li> <li>- Contabilidade Tributária e Fiscal II</li> <li>- Contabilidade Fiscal e Tributária I</li> <li>- Contabilidade Fiscal e Tributária II</li> <li>- Contabilidade Tributária</li> <li>- Contabilidade Tributária I</li> <li>- Contabilidade Tributária II</li> <li>- Contabilidade Fiscal</li> <li>- Contabilidade Fiscal I</li> <li>- Contabilidade Fiscal II</li> <li>- Obrigações e Rotinas Fiscais</li> <li>- Obrigações e Rotinas Tributárias</li> <li>- Tópicos Avançados de Contabilidade Tributária</li> <li>➔ <b>05 Disciplinas sobre gestão de tributária</b></li> <li>- Planejamento Contábil Tributário</li> <li>- Contabilidade e Planejamento Tributário</li> <li>- Contabilidade e Planejamento Tributário I</li> <li>- Contabilidade e Planejamento Tributário II</li> <li>- Planejamento Tributário</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>ÁREA FISCAL</b></li> <li>➔ <b>03 Disciplinas sobre temáticas tributária</b></li> <li>- Prática de Escrituração Fiscal</li> <li>- Estadual e Municipal</li> <li>- Prática de Escrituração Fiscal Federal</li> <li>• <b>ÁREAS- FISCAL - TRABALHISTA- CONTÁBIL</b></li> <li>➔ <b>20 Disciplinas sobre temáticas generalistas</b></li> <li>- Prática Contábil/Profissional</li> <li>- Processamento Contábil e Fiscal</li> <li>- Contabilidade Informatizada</li> <li>- Prática Contábil I</li> <li>- Prática Contábil II</li> <li>- Prática e Estágio Contábil I</li> <li>- Prática e Estágio Contábil II</li> <li>- Prática e Estágio Contábil III</li> <li>- Prática de Capacitação Profissional</li> <li>- Contabilidade e Finanças Aplicadas</li> <li>- Estágio Curricular Supervisionado</li> <li>- Estágio Supervisionado I</li> <li>- Estágio Supervisionado II</li> <li>- Estágio Supervisionado III</li> <li>- Estágio Supervisionado -Fiscal e Pessoal</li> <li>- Laboratório Contábil e Estágio Supervisionado</li> <li>- Laboratório Contábil</li> <li>- Laboratório Contábil I</li> <li>- Laboratório Contábil II</li> <li>- Laboratório Contábil III</li> </ul>

**QUADRO 22 - Denominações das disciplinas que contém conteúdos sobre temáticas tributárias em suas ementas**

Fonte: o autor (2010)

A variedade de nomenclaturas e/ou denominações para as disciplinas não são os direcionadores e/ou diferenciadores dos conteúdos propostos nas ementas. Observou-se que as nomenclaturas de disciplinas que mantém semelhança entre si,



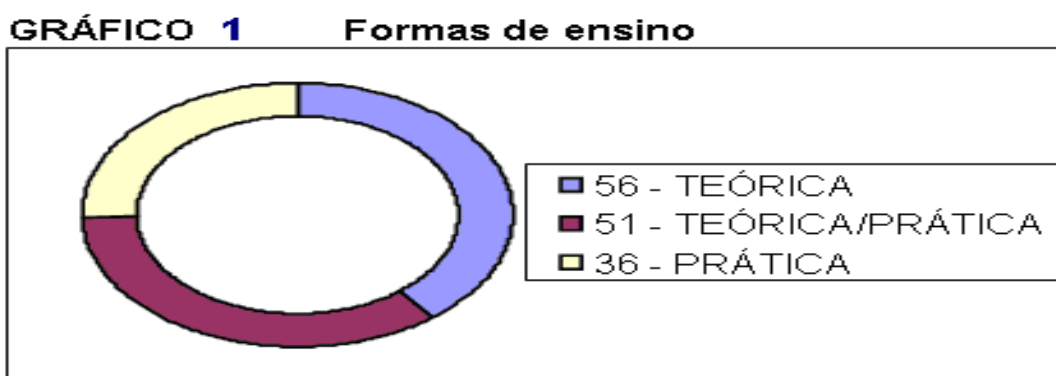
reúnem conteúdos com maior ou menor abrangência sobre temas similares. Estas disciplinas poderiam, para que houvesse harmonização no ensino de temáticas tributárias, terem padronizadas as suas nomenclaturas, como também, os seus conteúdos em todas as instituições.

#### **4.4 Análise das formas de lecionar as disciplinas oferecidas com conteúdos sobre temáticas tributárias**

As disciplinas que foram identificadas nos Projetos Políticos Pedagógicos foram segregadas por suas formas de ensino. Estas formas de ensino estão definidas nos PPPs, com a discriminação das características de cada disciplina oferecida no curso. Deste modo, serão analisadas as médias das frequências das disciplinas em que os conteúdos são lecionados por cada forma de ensino nas universidades das diversas regiões.

##### **4.4.1 Análise dos percentuais de participação das formas de ensino nas disciplinas**

Entre todas as universidades são lecionadas 143 (cento e quarenta) disciplinas sobre temáticas tributárias, e se dividem entre as três formas de ensino: teórica 56 (cinquenta e seis) disciplinas; teórico-prática 51 (cinquenta e uma) disciplinas; e prática 36 (trinta e seis) disciplinas. Estes dados estão representados no gráfico 1 “Formas de ensino”. A média destas três formas de ensino é 47,67 (quarenta e sete inteiros e sessenta e sete percento de um inteiro) disciplinas.



Fonte: o autor (2010)

O valor da média das três formas de ensino é um parâmetro para comparação entre as quantidades reais com uma possível distribuição de porções iguais das formas de ensino entre as disciplinas. Assim, para cada forma de ensino, destina-se um terço do total das disciplinas com conteúdos sobre temáticas tributárias as quais

são necessárias para a formação de profissionais capacitados. Desta maneira, há a possibilidade de haver um equilíbrio no aprendizado sobre os referidos conhecimentos.

Considerando porções iguais das formas de ensino entre as disciplinas, ter-se-ia no início dos ensinamentos a adoção do modo de ensino teórico, para na continuidade, com a evolução do aprendizado, haver a mudança para a forma de ensino prático/teórico e, para concluir os ensinamentos, utilizar-se-á somente a forma de ensino prático. Assim, com este procedimento poder-se-ia obter um melhor resultado no aprendizado do aluno.

Assim, a análise das quantidades de todas as regiões em cada forma de ensino, quando comparada com a média total, evidencia que as disciplinas lecionadas da forma prática são as que menos são utilizadas pelas instituições. Assim se verifica, conforme demonstrado na tabela 5 “Dados Sobre as Formas de Ensino Adotadas nas Disciplinas”, que são lecionadas 36 (trinta e seis) disciplinas na forma prática, o que corresponde a 75,52% (setenta e cinco por cento e cinquenta e dois centésimos de por cento) da média do montante de disciplinas por forma de ensino.

<b>Disciplinas/Formas didática/Regiões</b>	<b>Norte</b>	<b>Nor-deste</b>	<b>Centro-oeste</b>	<b>Sudeste</b>	<b>Sul</b>	<b>Total</b>	<b>Médias</b>
Quantidade total de disciplinas com temática tributária	21,00	39,00	24,00	34,00	25,00	143	28,60
Disciplinas Teóricas por região	9,00	14,00	7,00	18,00	8,00	56	11,20
Disciplinas Teóricas/Práticas por região	6,00	16,00	8,00	12,00	9,00	51	10,20
Disciplinas Práticas por região	6,00	9,00	9,00	4,00	8,00	36	7,20
Média geral das disciplinas por região/forma de ensino	7,00	13,00	8,00	11,33	8,33	47,67	9,53
Média de disciplinas por universidade	5,25	4,33	4,80	4,25	5,00		4,61

**TABELA 5 - Dados sobre as formas de ensino adotadas nas disciplinas**

Fonte: o autor (2010)

Na análise por região, verifica-se que na região Nordeste são oferecidas na média 13 (treze) disciplinas das três modalidades; na região Sudeste são oferecidas na média 11,33 (onze inteiros, e trinta e três por cento de um inteiro) disciplinas nas três modalidades; na região Sul 8,33 (oito inteiros e trinta e três por cento de um inteiro) disciplinas nas três modalidades; na região Centro-oeste são oferecidas na média 8 (oito) disciplinas nas três modalidades; e na região Norte são oferecidas na média 07 (sete) disciplinas nas três modalidades.

Com base nestas médias, pode-se inferir que a região Sul mantém certa proporcionalidade entre as formas de ensino. Isto ocorre porque, nesta região são oferecidas, na forma teórica 08 (oito) disciplinas, na forma teórica/prática 09 (nove) disciplinas e na forma prática 08 (oito) disciplinas, quantidades bem próximas da média, geral da região 8,33 (oito inteiros e trinta e três por cento de um inteiro).

Na região Norte, a similaridade não é diferente, com a média é de 07 (sete) disciplinas para cada forma de ensino, sendo que na forma teórica são oferecidas 09 (nove) disciplinas, e nas formas teórica/prática e prática são oferecidas 06 (seis) disciplinas, quantidades também próximas da média da região.

A paridade apresentada na região Sul e na região Norte ocorre também na região Centro-oeste, onde a média da região é 08 (oito) disciplinas para cada forma de ensino, e as disciplinas oferecidas por cada forma de ensino são: 07 (sete) disciplinas na forma teórica, 08 (oito) disciplinas na forma teórica/prática e 09 (nove) disciplinas da forma prática. Isso demonstra que as quantidades de disciplinas de cada forma de ensino também estão próximas da média, mantendo certo equilíbrio entre as formas de ensino.

Diferentemente das três regiões apresentadas, encontram-se as regiões Nordeste e Sudeste que apresentam médias de disciplinas para cada forma de ensino em desproporção com a real distribuição das disciplinas pelas três formas de ensino.

Na região Nordeste a média de disciplinas pelas três formas de ensino é de 13 (treze) disciplinas, perto desta média está a média de disciplinas lecionadas na forma teórica que é de 14 (quatorze) disciplinas, diferença que não apresenta elevada distorção. Contudo, na forma teórica/prática a média é de 16 (dezesesseis) disciplinas. Sendo três disciplinas a mais em comparação com a média, o que equivale 23,08% (vinte e três por cento e oito centésimos de por cento) maior do que a média. Não bastando, esta disparidade, na forma teórica a desproporção ainda é maior. Nesta modalidade a diferença é de 04 (quatro) disciplinas a menos que a média, ou seja, são oferecidas 09 (nove) disciplinas. Da quantidade de disciplinas lecionadas da forma prática para a quantidade de disciplinas lecionadas da forma teórica se tem uma diferença que corresponde a 07 (sete) disciplinas. Estas quantidades de disciplinas para mais ou para menos da média real em comparação com a média da região, demonstram que a forma de ensino prática não é utilizada com critérios de porções iguais entre as formas de ensino nas disciplinas.

O que se vê na região Sudeste é a disparidade entre a quantidade de disciplinas lecionadas da forma de ensino teórica para aquelas lecionadas da forma

de ensino práticas é a maior entre todas as regiões. A média de todas as disciplinas nesta região é de 11,33 (onze inteiros e trinta e três percento de um inteiro) disciplinas.

Na forma de ensino teórica são oferecidas 18 (dezoito) disciplinas, enquanto na forma teórica/prática são oferecidas 12 (doze) disciplinas, e na forma de ensino prática são apenas 04 (quatro) disciplinas oferecidas. Entre a quantidade de disciplinas lecionadas na forma de ensino teórica e as disciplinas práticas se têm a diferença percentual de 350% (trezentos e cinquenta percento). Esta posição demonstra haver baixíssima quantidade de disciplinas lecionadas da forma prática, o que faz com que os alunos tenham pouco treinamento prático dos procedimentos relacionados aos tributos.

Ainda, inferindo sobre a região Sudeste, a média das disciplinas oferecidas e lecionadas de forma prática por todas as regiões, é de 7,20 (sete inteiros e vinte percento de um inteiro) disciplinas. Esta média é superior em 80% (oitenta percento) à quantidade de disciplinas oferecidas e lecionadas com a forma de ensino prática na região Sudeste.

Já nas disciplinas lecionadas de forma teórica a média entre todas as regiões é de 11,20 (onze inteiros e vinte percento de um inteiro), ou seja, a quantidade de disciplinas lecionadas na forma teórica – 18 (dezoito), corresponde a 60,71% (sessenta percento e setenta e um centésimo de percento) superior a média geral.

Na comparação da média das disciplinas de cada forma de ensino com as demais formas de ensino, tem-se as médias: forma de ensino teórico 11,20 (onze inteiros e vinte percento de um inteiro); forma de ensino teórico/prático 10,20 (dez inteiros e vinte percento de um inteiro); e forma de ensino prático 7,20 (sete inteiros e vinte percento de um inteiro). Com base nestas médias, verifica-se que, a forma prática é que tem a menor média entre as três formas. A forma teórica é a que tem maior média. Dados apresentados na tabela 6 “Percentuais por região das formas de ensino.”

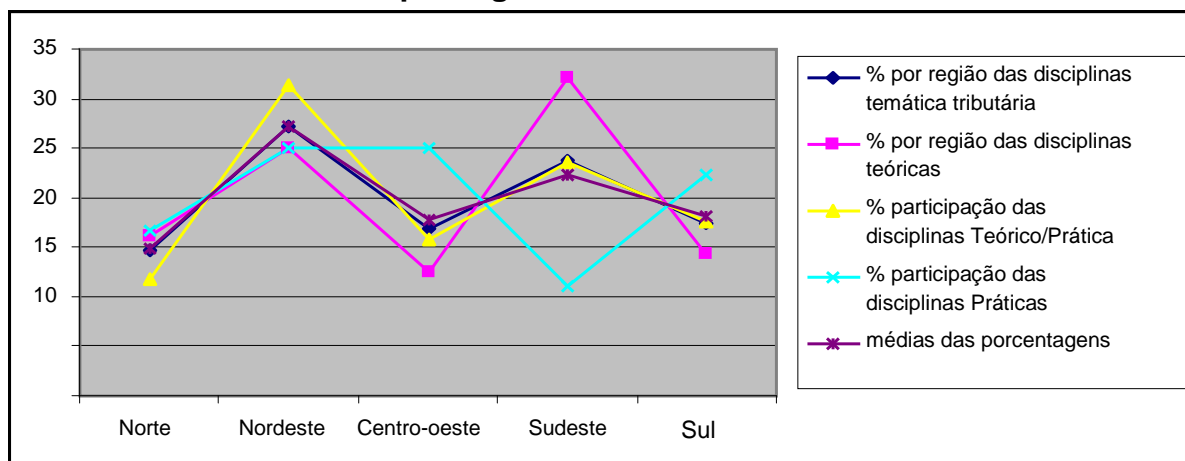
<b>Disciplinas/Formas didática/Regiões</b>	Norte	Nordeste	Centro-oeste	Sudeste	Sul
% por região das disciplinas temática tributária	14,69	27,27	16,78	23,78	17,48
% por região das disciplinas teóricas	16,07	25,00	12,50	32,14	14,29
% participação das disciplinas Teórico/Prática	11,76	31,37	15,69	23,53	17,65
% participação das disciplinas Práticas	16,67	25,00	25,00	11,11	22,22
<b>Médias das porcentagens</b>	<b>14,83</b>	<b>27,12</b>	<b>17,73</b>	<b>22,26</b>	<b>18,05</b>

**TABELA 6 - Percentuais por região das formas de ensino**

Fonte: o autor (2010)

Os percentuais de participação das quantidades de disciplinas por região e por forma de ensino estão representados no gráfico 2 “Percentuais por região das formas de ensino”.

**Gráfico 2 - Percentuais por região das formas de ensino**



Fonte: o autor (2010)

A região que oferece mais disciplinas com temáticas tributárias é a região Nordeste com 27,27% (vinte e sete percento e vinte e sete centésimos de percento), e a que menor quantidade de disciplinas disponibiliza é a região norte com 14,69% (quatorze percento e sessenta e nove centésimos de percento);

A região que oferece mais disciplinas lecionadas da forma de ensino teórica é a região Sudeste com 32,14% (trinta e dois percento e quatorze centésimos de percento), e a com menos quantidade de disciplinas teóricas é a região Centro-oeste com 12,50% (doze percento e cinquenta centésimos de percento);

A região que oferece mais disciplinas lecionadas da forma de ensino teórico/prática é a região Nordeste com 31,37% (trinta e hum percento e trinta e sete centésimos de percento), e a com menos quantidade dessas disciplinas é a região Norte com 11,76% (onze percento e setenta e seis centésimos de percento);

A região que oferece mais disciplinas lecionadas da forma de ensino prática são as regiões Nordeste e Centro-oeste com 25,00% (vinte e cinco percento), e a com menos quantidade de disciplinas é a região Sudeste com 11,11% (onze percento e onze centésimos de percento);

#### **4.5 Análise da concentração das categorias de conteúdos lecionados pelas universidades de cada região**

Para analisar a concentração dos conteúdos que tratam de temática tributária nas ementas das disciplinas oferecidas pelos cursos de graduação em Ciências Contábeis das Universidades Federais, deve-se considerar que os métodos utilizados para categorizar e classificar os conteúdos foram explicados, elucidados e justificados no capítulo 4, sub-capítulo 4,6 “Tratamento dos dados”.

Com o uso da análise de conteúdos foram categorizados os conteúdos. Desta forma tornou-se possível contemplar os diversos conteúdos que são ministrados em cada disciplina.

##### **4.5.1 Análise dos conteúdos “teóricos” abordados nas ementas das disciplinas com temáticas tributárias**

Os conteúdos teóricos são trabalhados em três grupos de ensinamento: os relacionados com a área fiscal; os relacionados com a área trabalhistas; e os relacionados com a área de contabilidade. Neste sentido, as análises sobre os ensinamentos na forma teórica foram feitas em três partes isoladas.

###### **a) Conteúdos teóricos sobre tributos na área fiscal**

Na tabela 7 “Médias das disciplinas com conteúdos teóricos sobre tributos na área fiscal” são apresentados os dados sobre conteúdos propostos com o objetivo de ensinamentos de forma teórica, na área fiscal, sobre os tributos nas esferas Federais, Estaduais e Municipais, quanto aos seus fatos geradores, incidências e forma de apuração.

ESFERAS	FEDERAL			ESTADUAL			MUNICIPAL		
	FATO GERADOR	INCIDÊNCIA	APURAÇÃO	FATO GERADOR	INCIDÊNCIA	APURAÇÃO	FATO GERADOR	INCIDÊNCIA	APURAÇÃO
<b>Categorizações Regiões</b>									
Norte = 04 Instituições	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25
Centro-oeste = 05 Instituições	1,11	1,11	1,11	1,11	1,11	1,11	1,11	1,11	1,11
Sudeste = 08 Instituições	1,20	1,20	1,20	1,20	1,20	1,20	1,20	1,20	1,20
Nordeste = 09 Instituições	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25
Sul = 05 Instituições	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Média de todas as regiões	1,16	1,16	1,16	1,16	1,16	1,16	1,16	1,16	1,16

**TABELA 7 - Médias das disciplinas com conteúdos teóricos sobre tributos na área fiscal**

Fonte: o autor (2010)

Com a análise dos dados expostos na tabela 7 sobre cada categoria de conteúdos ministrados nas disciplinas que tratam de temáticas tributárias, infere-se que a frequência média da contemplação nas ementas de conteúdos sobre tributos na área fiscal lecionados na forma teórica ocorre em uma ou mais disciplinas em cada instituição, ou seja, nenhuma das universidades deixa de contemplar estes conteúdos em pelo menos uma disciplina.

A média geral de contemplações, considerando-se todas as universidades é de 1,16 (um inteiro e dezesseis percento de um inteiro) por instituição. As instituições que contemplam os conteúdos em mais disciplinas são as da região Norte e da região Nordeste com 1,25 (um inteiro e vinte e cinco percento de um inteiro) disciplinas, ou seja, entre todas as universidades de cada uma destas regiões, 25% (vinte e cinco percento) delas oferecem em duas disciplinas os referidos conteúdos e nas demais 75% (setenta e cinco percento) delas oferecem somente em uma disciplina.

As universidades que contemplam os conteúdos em menos disciplinas são as da Região Sul que contemplam em 1,00 (um inteiro) de disciplina. As demais regiões contemplam conteúdos em 1,11 (um inteiro e onze percento de um inteiro) até 1,20 (um inteiro e vinte percento de um inteiro) de disciplinas.

## **b) Conteúdos teóricos sobre tributos na área trabalhista**

Com a análise de cada categoria de conteúdos que estão relacionadas na tabela 8 “Médias das disciplinas com conteúdos teóricos sobre tributos na área trabalhista”, a média da frequência da contemplação destes conteúdos ministrados nas disciplinas que tratam de temáticas tributárias foi observada.

Constatou-se que a média de inclusão nas ementas das disciplinas que tratam de temáticas tributárias e que contemplam os conteúdos sobre os tributos incidentes sobre os valores pagos aos colaboradores é de 0,93 (noventa e três por cento de um inteiro). Esta média é inferior a uma disciplina por instituição em razão de algumas instituições não incluírem este tipo de conteúdo em suas ementas.

A região Norte apresenta a média de 0,75 (setenta e cinco por cento de um inteiro) de disciplinas que contemplam o conteúdo em estudo, isto porque uma entre as quatro instituições desta região não oferece este conteúdo.

Na região Nordeste uma das nove universidades não contempla em nenhuma de suas disciplinas este tipo conteúdo, mas outra instituição contempla em duas disciplinas tal conteúdo. As demais instituições desta região contemplam este tipo de conteúdo em uma única disciplina. Desta forma, a média resulta em 1,00 (um inteiro), ou seja, entende-se que cada instituição oferece uma disciplina que trata de tal conteúdo.

Na região Centro-oeste, uma das cinco instituições oferece em duas disciplinas o conteúdo em análise, as demais contemplam somente em uma das disciplinas oferecidas na matriz curricular, portanto, a média desta região corresponde a 1,20 (um inteiro e vinte por cento de um inteiro).

Na região Sudeste, a média é de 0,88 (oitenta e oito por cento de um inteiro) de disciplinas oferecendo o conteúdo, mas entre as oito instituições daquela região, somente uma não oferece este conteúdo, o que faz a média ser reduzida. Na região Sul a ocorrência é semelhante à da região sudeste, e a média é 0,80 (oitenta por cento de um inteiro) de disciplinas oferecendo o conteúdo, isto porque, nesta região a quantidade de instituições é de apenas cinco.



Categorizações Regiões	FEDERAL			ESTADUAL			MUNICIPAL		
	FATO GERADOR	INCIDÊNCIA	APURAÇÃO						
Norte = 04 Instituições	0,75	0,75	0,75						
Nordeste = 09 Instituições	1,00	1,00	1,00						
Centro-oeste = 05 Instituições	1,20	1,20	1,20						
Sudeste = 08 Instituições	0,88	0,88	0,88						
Sul = 05 Instituições	0,80	0,80	0,80						
Média de todas as regiões	0,93	0,93	0,93						

**TABELA 8 - Médias das disciplinas com conteúdos teóricos sobre tributos na área trabalhista**

Fonte: o autor (2010)

Portanto, verifica-se que das cinco regiões somente duas regiões possuem de uma a duas disciplinas que contemplam o conteúdo, as demais regiões apresentam percentuais inferiores, ou seja, na região norte 0,75 (setenta e cinco por cento de um inteiro), sudeste 0,88 (oitenta e oito por cento de um inteiro) e na sul 0,80 (oitenta por cento de um inteiro) das universidades incluem nas ementas das disciplinas que tratam de temática tributária os conteúdos que tratam de tributos incidentes sobre os valores pagos aos colaboradores (área trabalhista).

### c) Conteúdos teóricos sobre tributos na área de contabilidade

A categoria de conteúdos teóricos sobre temáticas tributárias que são contemplados nas ementas das disciplinas direcionadas para a contabilidade de tributos foi analisada em cada instituição e as suas respectivas médias das frequências foram relacionadas na tabela 9 “Médias das disciplinas com conteúdos teóricos sobre tributos na área contábil”.

ESFERAS	FEDERAL			ESTADUAL			MUNICIPAL		
	FATO GERADOR	INCIDÊNCIA	APURAÇÃO	FATO GERADOR	INCIDÊNCIA	APURAÇÃO	FATO GERADOR	INCIDÊNCIA	APURAÇÃO
Norte = 04 Instituições	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50
Nordeste = 09 Instituições	1,11	1,11	1,11	1,11	1,11	1,11	1,11	1,11	1,11
Centro-oeste = 05 Instituições	0,80	0,80	0,80	0,80	0,80	0,80	0,80	0,80	0,80
Sudeste = 08 Instituições	0,75	0,75	0,75	0,63	0,63	0,63	0,63	0,63	0,63
Sul = 05 Instituições	0,80	0,80	0,80	0,80	0,80	0,80	0,80	0,80	0,80
Média de todas as regiões	0,79	0,79	0,79	0,77	0,77	0,77	0,77	0,77	0,77

**TABELA 9 - Médias das disciplinas com conteúdos teóricos sobre tributos da área contábil**

Fonte: o autor (2010)

Na área de contabilidade, a teoria sobre temáticas tributárias não são contemplados nas ementas das disciplinas dos cursos de Ciências Contábeis da maioria das instituições. Somente na região nordeste a média das instituições apresenta 1,11 (um inteiro e onze percento de um inteiro) de disciplinas que contemplam tal conteúdo. Esta média se dá pelo fato de uma entre as 09 (nove) instituições oferecer 03 (três) disciplinas que contemplam o conteúdo em questão. As demais instituições oferecem somente uma disciplina.

Nas demais regiões a média da frequência de disciplinas por instituição que contemplam o conteúdo em estudo são: na região Norte 0,50 (cinquenta percento de um inteiro) das instituições, ou seja, duas instituições não contemplam em nenhuma disciplina e duas contemplam em uma única disciplina. Na região Centro-oeste, 0,80 (oitenta percento de um inteiro) das instituições, ou seja, 01 (uma) instituição não contempla os conteúdos em nenhuma disciplina e 04 (quatro) delas contemplam em uma única disciplina. Na região Sudeste 0,75 (setenta e cinco percento de um inteiro) das instituições, ou seja, 02 (duas) das 08 (oito) instituições não contemplam em nenhuma disciplina a totalidade dos conteúdos analisados. As demais instituições contemplam em uma única disciplina, mas uma entre as 06 (seis) instituições deixam de contemplar todo o conteúdo, pois não os contemplam sobre tributos Estaduais e Municipais.

Assim sendo, nestes itens as 05 instituições representam 63% (sessenta e três percento) dos conteúdos. Já na região Sul 0,80 (oitenta percento de um inteiro) das instituições contempla o conteúdo sobre temáticas tributárias nas ementas das disciplinas voltadas à teoria contábil dos tributos, ou seja, 01 (uma) entre as 05 (cinco) não contempla tal conteúdo em nenhuma disciplina.

### **g) Conteúdos teóricos sobre as obrigações acessórias**

Ao serem analisadas as médias das frequências dos conteúdos das categorias relacionadas às obrigações acessórias exigidas nas esferas Federal, Estadual e Municipal e que são lecionadas de forma teórica, apresentadas na tabela 10 “Médias das disciplinas com conteúdos teóricos sobre obrigações acessórias”, constatou-se que as ementas das universidades de todas as regiões apresentam baixo percentual de inclusão destes conteúdos de forma teórica.

Categorizações Regiões	TEORIA													
	FISCAL						TRABALH.		CONTABILIDADE					
	FEDERAL		ESTADUAL		MUNICIPAL		FEDERAL		FEDERAL		ESTADUAL		MUNICIPAL	
	Aplicab.	Preench.	Aplicab.	Preench.	Aplicab.	Preench.	Aplicab.	Preench.	Aplicab.	Preench.	Aplicab.	Preench.	Aplicab.	Preench.
Norte = 04 Instituições	0,25	0,25	0,25	0,25	0,25	0,25	0,50	0,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Nordeste = 09 Instituições	0,11	0,11	0,11	0,11	0,11	0,11	0,00	0,00	0,11	0,11	0,11	0,11	0,11	0,11
Centro-oeste = 05 Instituições	0,00	0,00	0,00	0,00	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20
Sudeste = 08 Instituições	0,25	0,25	0,25	0,25	0,25	0,25	0,25	0,25	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Sul = 05 Instituições	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20
Média de todas as regiões	0,24	0,24	0,24	0,24	0,44	0,64	0,27	0,27	0,10	0,10	0,10	0,10	0,10	0,10

**TABELA 10 - Médias das disciplinas com conteúdos teóricos sobre obrigações acessórias**

Fonte: o autor (2010)

As instituições da região Sul são as que mais abordam estes conteúdos nas ementas de suas disciplinas, isto é, nas disciplinas com foco teórico fiscal 0,60 (sessenta percento de um inteiro), com foco teórico nas áreas trabalhista e contábil 0,20 (vinte percento de um inteiro).

Nas demais regiões, os percentuais das instituições que abordam em suas disciplinas os conteúdos sobre obrigações acessórias variam entre zero a 0,50 (cinquenta percento de um inteiro), pois, quando alguma disciplina trata de obrigações acessórias numa das três áreas, não trata em outra ou nas outras áreas, Os conteúdos sobre as obrigações acessórias da área fiscal são os mais tratados nas disciplinas.

Assim, constata-se que os percentuais médios se apresentam baixíssimos, ou seja, com foco fiscal nas esferas, Federal e Estadual 0,24 (vinte e quatro percento de um inteiro) e na esfera Municipal 0,44 (quarenta e quatro percento de um inteiro), com foco na área trabalhista 0,27 (vinte e sete percento de um inteiro) na esfera Federal e com foco na área de contabilidade 0,10 (dez percento de um inteiro) nas três esferas.

A média, considerando todas as universidades e todas as categorias e focos na forma teórica, corresponde a 0,23 (vinte e três percento de um inteiro). Este percentual deixa evidente a falta de abordagem no ensino sobre a teoria que estuda as obrigações acessórias.

#### 4.5.2 Análise dos conteúdos “práticos” abordados nas ementas das disciplinas com temáticas tributárias

Os conteúdos práticos são trabalhados em três grupos de ensinamento: os relacionados com a área fiscal; os relacionados com a área trabalhista; e os relacionados com a área de contabilidade. Neste sentido, as análises sobre os ensinamentos na forma prática foram feitas segregadas em três partes.

##### a) Conteúdos práticos sobre tributos na área fiscal

Os conteúdos que tratam de tributos e que são ensinados de forma prática, por meio de registros na escrita fiscal, foram identificados nas ementas das disciplinas de cada instituição. Após, foram analisadas as médias das frequências que estão relacionadas na tabela 11 “Médias das disciplinas com conteúdos práticos sobre tributos na área fiscal”.

ESFERAS	FEDERAL			ESTADUAL			MUNICIPAL		
	FATO GERADOR	INCIDÊNCIA	APURAÇÃO	FATO GERADOR	INCIDÊNCIA	APURAÇÃO	FATO GERADOR	INCIDÊNCIA	APURAÇÃO
<b>Categorizações Regiões</b>									
<b>Norte = 04 Instituições</b>	1,00	1,00	1,00	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75
<b>Nordeste = 09 Instituições</b>	0,89	0,89	0,89	0,89	0,89	0,89	0,89	0,89	0,89
<b>Centro-oeste = 05 Instituições</b>	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
<b>Sudeste = 08 Instituições</b>	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75
<b>Sul = 05 Instituições</b>	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
<b>Média de todas as regiões</b>	0,93	0,93	0,93	0,88	0,88	0,88	0,88	0,88	0,88

**TABELA 11 - Médias das disciplinas com conteúdos práticos sobre tributos na área fiscal**

Fonte: o autor (2010)

Os ensinamentos de forma prática, sobre os registros dos tributos na área fiscal são feitos em média em 0,93 (noventa e três por cento de um inteiro) dos cursos de Ciências Contábeis das Universidades Federais. As universidades das regiões Norte, Centro-Oeste e Sul oferecem em cada instituição uma disciplina contendo os conteúdos em estudo. Mas as universidades da região Nordeste oferecem estes conteúdos em 0,89 (oitenta e nove por cento de um inteiro) das instituições e as universidades da região Sudeste oferecem em 0,75 (setenta e cinco por cento de um inteiro) das instituições.

Nas regiões Norte, Centro-oeste e Sul, uma instituição em cada região não contempla estes conteúdos em nenhuma disciplina e uma, em cada região, contempla conteúdos em duas disciplinas. Nas regiões Nordeste e Sudeste, duas instituições em cada região não incluem nas ementas os conteúdos em questão.

### **b) Conteúdos práticos sobre tributos na área trabalhista**

Considerando que os rendimentos do trabalho assalariado não são tributados pelas esferas Estaduais e Municipais e que os tributos incidentes na esfera Municipal sobre os créditos dos prestadores de serviços, tanto das pessoas físicas como das pessoas jurídicas, são de responsabilidade do contratado e que ainda não há incidência de tributos estaduais sobre as prestações de serviços somente com uso da mão-de-obra, sendo, portanto somente de responsabilidade do contratante, para estes casos, os tributos incidentes pela esfera Federal, os conteúdos práticos da área trabalhista relacionados aos tributos foram categorizados por conteúdos que tratam de tributos, somente da esfera Federal, incidentes sobre a área trabalhista e ensinados de forma prática.

Assim, as categorias de conteúdos das disciplinas que tratam de temáticas tributárias voltadas para a área trabalhista foram analisadas em cada instituição. As médias das freqüências das disciplinas que contemplam estes conteúdos foram relacionadas na tabela 12 “Médias das disciplinas com conteúdos práticos sobre tributos na área trabalhista”.

ESFERAS	FEDERAL			ESTADUAL	MUNICIPAL
	FATO GERADOR	INCIDÊNCIA	APURAÇÃO		
<b>Categorizações Regiões</b>					
<b>Norte = 04 Instituições</b>	0,75	0,75	0,75		
<b>Nordeste = 09 Instituições</b>	0,44	0,44	0,44		
<b>Centro-oeste = 05 Instituições</b>	0,80	0,80	0,80		
<b>Sudeste = 08 Instituições</b>	0,38	0,38	0,38		
<b>Sul = 05 Instituições</b>	0,80	0,80	0,80		
<b>Média de todas as regiões</b>	0,63	0,63	0,63		

**TABELA 12 - Médias das disciplinas com conteúdos práticos sobre tributos na área trabalhista**

Fonte: o autor (2010)

Os ensinamentos sobre os procedimentos práticos de apuração, registro e recolhimento dos tributos na área trabalhista são feitos em média em 0,63 (sessenta

e três percento de um inteiro) das instituições de todas as regiões. 0,44 (quarenta e quatro percento de um inteiro) das universidades da região do Nordeste oferecem conteúdos práticos nas ementas das disciplinas lecionadas, ou seja, na região Nordeste das 09 (nove) instituições, somente 04 (quatro) delas oferecem uma disciplina com tais conteúdos e forma didática. Na região Sudeste, 0,38 (trinta e oito percento de um inteiro) das instituições oferece conteúdos práticos nas ementas das disciplinas lecionadas, ou seja, na região Sudeste de 08 (oito) instituições, apenas 03 (três) oferecem uma disciplina em cada curso contendo os conteúdos em estudo.

Nas universidades das regiões Norte, 01 (uma) delas oferece uma disciplina, e outra oferece duas disciplinas com estes conteúdos e forma didática. 02 (duas) das 04 (quatro) instituições não oferecem em nenhuma disciplina tal conteúdo de forma prática. Na região Centro-oeste e também na Sul, das 05 (cinco) instituições 02 (duas) oferecem os conteúdos em uma única disciplina, 01 (uma) das instituições oferecem duas disciplinas, 02(duas) universidades não contemplam este conteúdo em nenhuma disciplina, o que representa 0,80 (oitenta percento de um inteiro).

### **c) Conteúdos práticos sobre tributos na área Contábil**

Nos conteúdos das ementas das disciplinas que tratam de temáticas tributárias devem ser previstos o ensinamento na prática de como são feitos os registros contábeis e os relativos controles e levantamentos de valores para efeitos tributários.

Várias são as disciplinas elencadas nas matrizes curriculares dos cursos de Ciências Contábeis que contemplam conteúdos que ensinam de forma teórica e prática com as indagações sobre: o “porque?” e o “como?” são feitos os registros nas contas de resultado e nas contas patrimoniais. Estes conteúdos possibilitam o ensino prático sobre como se fazem os registros de créditos de alguns tributos não-cumulativos, mas deixam de direcionar os ensinamentos para a definição dos fatos geradores, das incidências e da apuração dos tributos. Inclusive não contemplam conteúdos que ensinam como e quando devem ser feitas as provisões dos tributos.

Conforme o exposto, a categorização dos conteúdos sobre a área de contabilidade dos tributos com o ensino de forma prática direcionados para a área

contábil, serve para identificar nas ementas das disciplinas os conteúdos relacionados. Desta maneira, ao serem feitas as análises nas ementas dos cursos disponibilizados pelas universidades foram constatados os seguintes dados que estão descritos na tabela 13 “Quantidade Média de disciplinas com conteúdos práticos sobre tributos na área contábil”.

ESFERAS	FEDERAL			ESTADUAL			MUNICIPAL		
	FATO GERADOR	INCIDÊNCIA	APURAÇÃO	FATO GERADOR	INCIDÊNCIA	APURAÇÃO	FATO GERADOR	INCIDÊNCIA	APURAÇÃO
<b>Categorizações Regiões</b>									
<b>Norte = 04 Instituições</b>	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
<b>Nordeste = 09 Instituições</b>	0,89	0,89	0,89	0,89	0,89	0,89	0,89	0,89	0,89
<b>Centro-oeste = 05 Instituições</b>	1,20	1,20	1,20	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
<b>Sudeste = 08 Instituições</b>	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75
<b>Sul = 05 Instituições</b>	1,20	1,20	1,20	1,20	1,20	1,20	1,20	1,20	1,20
<b>Média de todas as regiões</b>	1,01	1,01	1,01	0,97	0,97	0,97	0,97	0,97	0,97

**TABELA 13 - Quantidade média de disciplinas por região com conteúdos práticos sobre tributos da área contábil**

Fonte: o autor (2010)

Nas universidades da região Norte, todas oferecem uma disciplina na matriz curricular que contém conteúdos sobre a prática da contabilidade com tributos em todas as esferas. Já na região Nordeste, entre as 09 (nove) instituições, 01 (uma) instituição não contempla em nenhuma das disciplinas os conteúdos em análise na forma prática.

Na região Centro-oeste uma das instituições contempla em duas disciplinas os conteúdos práticos sobre tributos aplicados na contabilidade, mas tão somente da esfera federal, as demais esferas são contempladas em uma única disciplina. Já na região Sudeste, 02 (duas) instituições não contemplam este conteúdo para ser lecionado na forma prática em nenhuma disciplina. Diferentemente das demais, todas as universidades da região Sul, adotam-no em pelo menos uma disciplina.

#### d) Conteúdos práticos sobre as obrigações acessórias

Os conteúdos relacionados às obrigações tributárias nas esferas federal, estadual e municipal foram categorizados pela forma de ensino prático.

O ensino prático das obrigações acessórias se relaciona com a aplicabilidade e preenchimento dos dados necessários para informar aos governos cobradores dos tributos sobre quais fatos geradores, incidências, formas de apuração dos tributos devidos e sobre os pagamentos realizados. Estes ensinamentos são feitos com a orientação direta do professor que ensina os procedimentos, onde obter os dados, que são utilizados para o preenchimento das informações exigidas pelos governos, e demais informações que se fizerem necessárias. Cada tipo de obrigação acessória requer dados específicos com os objetivos de sua existência.

Na tabela 14 “Médias das disciplinas com conteúdos práticos sobre as obrigações acessórias” estão apresentados os dados sobre o oferecimento de conteúdos práticos sobre as obrigações acessórias que são contemplados nas ementas das diversas universidades que se situam em cada região.

Categorizações Regiões	PRÁTICA													
	FISCAL						TRABALH.		CONTABILIDADE					
	FEDERAL		ESTADUAL		MUNICIPAL		FEDERAL		FEDERAL		ESTADUAL		MUNICIPAL	
	Aplicab.	Preench.	Aplicab.	Preench.	Aplicab.	Preench.	Aplicab.	Preench.	Aplicab.	Preench.	Aplicab.	Preench.	Aplicab.	Preench.
Norte = 04 Instituições	0,50	0,50	0,50	0,50	0,25	0,25	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50
Nordeste = 09 Instituições	0,22	0,22	0,11	0,11	0,11	0,11	0,44	0,44	0,22	0,22	0,11	0,11	0,11	0,11
Centro-oeste = 05 Instituições	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,40	0,40	0,40	0,40	0,20	0,20	0,20	0,20
Sudeste = 08 Instituições	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,37	0,37	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12
Sul = 05 Instituições	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,40	0,40	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60
Média de todas as regiões	0,30	0,30	0,28	0,28	0,23	0,23	0,50	0,50	0,47	0,47	0,31	0,31	0,31	0,31

**TABELA 14 - Médias das disciplinas com conteúdos práticos sobre as obrigações acessórias**

Fonte: o autor (2010)

Os dados denotam que os conteúdos práticos sobre as obrigações acessórias apresentam percentuais baixos de instituições que contemplam os conteúdos em análise nas ementas das disciplinas que tratam de temáticas tributárias. A região que apresenta o mais alto percentual de instituições é a do Sul com 0,60 (sessenta



percento de um inteiro), mas este percentual relaciona-se à área fiscal e contábil, pois na trabalhista o percentual é de 0,40% (quarenta percento de um inteiro).

A variação de percentuais não possibilita uma análise mais direcionada. Mas na análise das médias entre todas as áreas (fiscal, trabalhista e contabilidade) de cada região, constatou-se que a média das instituições nas regiões é: região Norte é de 54% (cinquenta e quatro percento arredondados); na região Nordeste é de 19% (dezenove percento); na região Centro-oeste é de 31% (trinta e um percento arredondados); na região Sudeste é de 10% (dez percento arredondados); e na região Sul é de 34% (trinta e quatro percento arredondados). A média destes percentuais que é a média das médias corresponde a 34% (trinta e quatro percento arredondados) das instituições que contemplam os conteúdos sobre as obrigações tributárias na forma de ensino prática.

#### **4.6 Comparação das similaridades e divergências entre os conteúdos que tangem sobre temáticas tributárias propostos pelo UNCTAD/ISAR; CFC/FBC e nas ementas das disciplinas nas Universidades Federais Brasileiras**

Os conteúdos das disciplinas oferecidas pelas Universidades Federais Brasileiras, nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, na forma presencial, foram estabelecidos em conformidade com as determinações estabelecidas pela Resolução CNE/CES nº 10, de 16 de Dezembro de 2004, e foram formulados para atender os propósitos de melhor formar os futuros profissionais da área de contabilidade.

Sendo assim, o objetivo deste tópico é analisar comparativamente os conteúdos das disciplinas que tratam de temáticas tributárias oferecidos pelas Universidades Federais com as duas propostas de conteúdos: Proposta do UNCTAD/ISAR e Proposta Nacional do CFC/FBC.

##### **4.6.1 Comparação dos conteúdos do UNCTAD/ISAR com os das Universidades Federais**

A proposta formulada pelo UNCTAD/ISAR é composta por vários módulos, sendo que o módulo sobre tributação está sistematizado no quadro 6 – “Proposta de

ementa UNCTAD/ISAR para os Cursos de Graduação em Ciências Contábeis.” Neste módulo foi sugerida uma ementa contendo 08 (oito) itens que sugerem conteúdos sobre temáticas tributárias. As sugestões objetivam orientar os gestores dos Cursos de Ciências Contábeis na formulação de suas diretrizes curriculares.

Neste módulo, também foram apresentados os objetivos a serem atingidos com os conteúdos propostos na ementa sobre tributação. Estes objetivos se referem sobre a formação que se pretende proporcionar aos futuros profissionais da contabilidade. Esses objetivos consistem em:

Fornecer aos alunos bases sólidas de contabilidade sobre temáticas tributárias, para familiarizá-los com questões que devam abordar na prática, no início de suas atividades profissionais, e capacitá-los para solucionar problemas complexos que encontrarão no futuro (UNCTAD/ISAR, 1999b).

Assim, as análises comparativas entre estes itens com os conteúdos propostos nas ementas das Universidades Federais Brasileiras estão feitas por itens individualizados ou, dependendo do foco do conteúdo, estão feitas em conjunto.

**a) Primeiro item da ementa:** “Descrever sobre o funcionamento do sistema tributário do país” (UNCTAD/ISAR, 1999b).

O primeiro item da ementa orienta que as propostas de conteúdos nos cursos de Ciências contábeis em nível internacional, devam descrever sobre o funcionamento do sistema tributário do país. Esta orientação tem sentido generalista. Esta generalidade demonstra que o UNCTAD/ISAR tem consciência de que nos diversos países existentes no mundo, as legislações tributárias possuem suas particularidades e características distintas.

No quadro 23 “Comparação dos conteúdos analíticos do primeiro item da ementa com os previstos nas Universidades Federais Brasileiras” estão relacionados os conteúdos analíticos relacionados ao primeiro item da ementa proposta pelo UNCTAD/ISAR e itens de conteúdos de modo genérico que são incluídos nas ementas das Universidades Federais.

<b>Conteúdos analíticos UNCTAD/ISAR</b>	<b>Conteúdos Universidades Federais</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Estrutura e procedimentos das autoridades administrativas fiscais nas esferas nacionais, regional e local;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• O Direito Tributário e a administração tributária;</li> <li>• Os entes da Federação e os tributos de suas respectivas competências.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• As funções e os poderes das autoridades administrativas fiscais e sistema legislativo (jurídico) da nação;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• O sistema tributário brasileiro e princípios constitucionais tributários</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• A determinação dos impostos a pagar, das datas de vencimento, dos juros de mora e outras penalidade, o reembolso de pagamentos indevidos;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Código Tributário Nacional; A tributação; A legislação; A obrigação tributária;</li> <li>• Os tributos e seus elementos fundamentais. Tributos diretos e indiretos, O crédito tributário;</li> <li>• O ilícito tributário. Penas decorrentes da legislação tributária.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fontes de informações fiscais: legislação, jurisprudência e outras regulamentares e outras fontes;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os impostos no Sistema Tributário Nacional. Legislações Federais, Estaduais e Municipais.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Resolução de litígios fiscais. <ul style="list-style-type: none"> <li>- A base legal para a apuração dos impostos;</li> <li>- Cálculo do imposto;</li> <li>- Minimização e diferimento das obrigações fiscais, aproveitando das possibilidades de isenção, redução e diferimento (postergação).</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Conceitos e espécies, tributos Federais, Estaduais e Municipais, fato gerador, alíquota, base de cálculo, sujeito ativo e passivo</li> <li>• Elementos fundamentais do tributo, Renúncia fiscal: as formas de isenção ou redução de tributos, imunidade, diferimento.</li> </ul>

**QUADRO 23 - Comparação dos conteúdos analíticos do primeiro item da ementa com os previstos nas Universidades Federais Brasileiras**

Fonte: O autor (2010)

Os conteúdos propostos pela UNCTAD/ISAR e discriminados no primeiro item da ementa, também são oferecidos nas ementas das disciplinas dos cursos de Ciências Contábeis das Universidades Federais Brasileiras conforme relação de conteúdos dos quadro 16 e 17, pois no Brasil, o Sistema Tributário Nacional é estudado nas disciplinas teóricas sobre temáticas tributárias que estão relacionadas no quadro 22. Em tais disciplinas, o Sistema Tributário Nacional é descrito e analisado. Esta análise é feita com o estudo do Código Tributário Nacional; da Constituição Federal do Brasil; e das legislações regulamentadoras as quais são constantemente criadas ou alteradas; e em outros instrumentos legislativos que criam, excluem ou incrementam as Obrigações Tributárias.

**b) Segundo e terceiro item da ementa:** “Calcular os impostos a pagar incidentes sobre as empresas individuais e também sobre as sociedades” (UNCTAD/ISAR, 1999b).

Nos itens, segundo e terceiro da ementa são feitas orientações para que as propostas de conteúdos nos cursos de Ciências Contábeis em nível internacional especifiquem os conhecimentos que os formandos devam saber. Nas Universidades Federais no Brasil os conteúdos atendem estas orientações com proximidade.

Já os conteúdos analíticos propostos pelo UNCTAD/ISAR correspondentes aos itens segundo e terceiro estão apresentados no quadro 24 – “Comparação dos conteúdos analíticos dos itens segundo e terceiro da ementa com os previstos nas Universidades Federais Brasileiras”, para comparação de equivalência com os conteúdos propostos nas ementas dos cursos de Ciências Contábeis das Universidades Federais discriminados de forma genérica.

<b>Conteúdos analíticos UNCTAD/ISAR</b>	<b>Conteúdos Universidades Federais</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Princípios e âmbito de aplicação da legislação relativa à tributação de empresas;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Direito tributário. Tributo. As fontes de Direito Tributário. Vigência, aplicação, interpretação e integração da legislação tributária. Fato gerador. Crédito Tributário.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Regulamentos específicos aplicáveis a grupos empresariais;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pronunciamentos do - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil- IBRACON <ul style="list-style-type: none"> <li>- NPC - Normas e Procedimentos de Contabilidade e</li> <li>- NPA - Normas de Procedimentos de Auditoria</li> </ul> </li> <li>• Comissão de Valores Mobiliários CVM</li> <li>• Comitê de Pronunciamentos Contábeis-CPC</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Minimizar e postergar obrigações tributárias;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Economia de Impostos. Planejamento Tributário Específico às transferências interestaduais. Planejamento Tributário Específico às transferências intra-estaduais. Racionalização de Procedimentos Fiscais.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aquisição e alienação de ações próprias da empresa;e</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• CVM - Combinação de empresas, contabilidade societária, direito societário.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Efeitos fiscais da compra e venda de empresas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• CVM - Combinação de empresas, contabilidade societária, direito societário.Legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.</li> </ul>

**QUADRO 24 - Comparação dos conteúdos analíticos dos itens segundo e terceiro da ementa com os previstos nas Universidades Federais Brasileiras**

Fonte: O autor (2010)

No Brasil, em razão dos muitos e diferentes tributos que são cobrados pelos governos, as Universidades Federais, no decorrer do período de duração dos cursos de Ciências Contábeis, oferecem várias disciplinas, conforme exposto no quadro 22,

que tratam da tributação, como da incidência, dos fatos geradores e da forma de apuração dos tributos, conforme conteúdos discriminados nos quadros 16 e 17. Estes ensinamentos ocorrem nas três formas de ensino: teórica, teórica/prática e prática.

Em relação aos conteúdos analíticos, nas disciplinas oferecidas nos cursos do Brasil são tratados os temas: enquadramentos tributários das empresas conforme o seu porte e/ou combinado com o montante de faturamento anual (Lucro Real, Lucro Presumido e Super Simples); análise dos incentivos fiscais concedidos para determinadas atividades e seguimentos econômicos; conteúdos relativos ao direito societário; e contabilidade societária.

**c) Quarto item da ementa** “Avaliar o impacto de todos os principais impostos incidentes sobre as operações das empresas individuais e empresas na forma de sociedades” (UNCTAD/ISAR, 1999b).

<b>Conteúdos analíticos UNCTAD/ISAR</b>	<b>Conteúdos Universidades Federais</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sistemas de imposto sobre o Valor Agregado;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No Brasil não é adotado o imposto sobre valor agregado, mas são ensinados sobre os impostos: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre serviços. ...</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imposto sobre ganhos de capital;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os ganhos de Capital são tributados pelo Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das pessoas Jurídicas e Físicas.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Impostos locais diretos, incluindo impostos sobre bens imóveis e outros;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI), Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, e demais impostos incluídos entre os 87 (oitenta e sete).</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Outros tributos (imposto sobre circulação, consumo, ou tráfego, etc.); e</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, Imposto sobre serviços-ISS, Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e demais impostos incluídos entre os 87.</li> </ul>
Planos Nacionais de Seguros e Previdência.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Previdência Social-INSS.</li> </ul>

**QUADRO 25 - Comparação dos conteúdos analíticos do quarto item da ementa com os previstos nas Universidades Federais Brasileiras**

Fonte: o autor (2010)

No quarto item da ementa da proposta do UNCTAD/ISAR foi feita a orientação para que as propostas de conteúdos nos cursos de Ciências Contábeis em nível internacional incluam conteúdos que possibilitem ensinar para os futuros

profissionais os conhecimentos sobre como avaliar o impacto de todos os principais impostos incidentes sobre as operações das empresas individuais e de empresas na forma de sociedades.

Este item se refere aos conteúdos que se relacionam com a gestão e planejamento tributário e incluem analiticamente os itens: Sistemas de imposto sobre o Valor Agregado (para tomada de conhecimento de sua existência); Imposto sobre ganhos de capital; Impostos locais diretos, incluindo impostos sobre bens imóveis e outros; Outros tributos (imposto sobre circulação, consumo, ou tráfego, etc.; Planos Nacionais de Seguros e Previdência; Sistema de Segurança Social).

No Brasil, seguindo esta direção, as universidades, em atendimento à Resolução CNE/CES nº 10/04, de 10/12/2004, artigo 5º, incluem os conteúdos que preparam os futuros contadores para avaliarem os impactos provocados pelos tributos em todas as possíveis formas de incidências, nas disciplinas exigidas para a formação básica e para a formação teórica-prática conforme o quadro 3 “Campos Interligados de Formação”.

Nestas disciplinas, os alunos são ensinados e preparados de forma teórica, teórica/prática e prática, e seus conteúdos prevêm os temas das áreas fiscal, trabalhista e de contabilidade. Tais conteúdos estão genericamente discriminados no sub-capítulo “5.1 Considerações Iniciais” e as disciplinas correspondentes que congregam tais conteúdos estão elencadas no quadro 22. Estas disciplinas prevêm conteúdos diversificados sobre temáticas tributárias em suas ementas.

**d) Quinto e sétimo itens da ementa** - “Aplicar os seus conhecimentos em situações ou casos práticos que envolvam cálculos, fornecer explicações e fazer avaliação/revisão a respeito dos sistemas tributos e consultoria” e “Demonstre conhecimento da legislação tributária nacional e aconselhe sobre investimento”.

No quinto e sétimo itens da ementa são feitas orientações que demonstram claramente uma preocupação do UNCTAD/ISAR com o lado prático dos profissionais de contabilidade. Estas orientações são para que os profissionais de contabilidade possam ter o preparo suficiente de modo a aplicarem os seus conhecimentos em situações ou casos práticos que envolvam cálculos, explicações e avaliações/revisões a respeito dos sistemas de tributos ou fazerem consultorias que demonstrem conhecimentos da legislação tributária nacional, e/ou possam aconselhar sobre investimentos.

Nestes dois itens os conteúdos referidos são os que se relacionam com a gestão e planejamento tributário e incluem analiticamente os itens: Trusts; Imposto de Planejamento e Gestão; Uso de computadores para o planejamento fiscal e preparação de declarações tributárias; Tributação de ganhos no exterior.

<b>Conteúdos analíticos UNCTAD/ISAR</b>	<b>Conteúdos Universidades Federais</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sistema de Segurança Social</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A seguridade social promovida pelo Instituto de Previdência Social por meio de aposentadorias e pensões é assunto tratado nas ementas das disciplinas de Legislação Social e Previdenciária.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Trusts - significa a custódia e administração de bens, interesses ou valores de terceiros. Trata-se de qualquer tipo de negócio jurídico que consista na entrega de um bem ou um valor a uma pessoa (fiduciário) para que seja administrado em favor do depositante ou de outra pessoa por ele indicada (beneficiário).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• O conteúdo que atende este conhecimento não é elencado em nenhuma ementa nos cursos de Ciências Contábeis das Universidades Brasileiras.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imposto de Planejamento e Gestão</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• O sistema Tributário Brasileiro sob o tríplice enfoque jurídico, econômico e administrativo. Classificação dos tributos e sua repartição no Brasil entre a união, os estados e os municípios. Análise dos tributos por seus elementos essenciais e em função da competência para sua imposição.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uso de computadores para o planejamento fiscal e preparação de declarações tributárias</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uso do software fiscal. Legislação e procedimentos fiscais. Escrituração fiscal com uso do software. Livros fiscais.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tributação de ganhos no exterior</li> <li>• Definição da residência e domicílio</li> <li>• A tributação dos rendimentos auferidos e ganhos de pessoas (estrangeiros) não domiciliadas no país</li> <li>• Tributação de estrangeiros residentes no Brasil no país</li> <li>• A tributação sobre ganhos e rendimentos auferidos no estrangeiro por empresas e indivíduos residentes no país</li> <li>• Efeito de tratados fiscais com outros países</li> <li>• Impacto da estrutura das empresas (filiais, sucursais) sobre a carga tributária</li> <li>• Efeito tributário dos valores transferidos no país e para o estrangeiro;</li> <li>• Outras considerações para o planejamento fiscal</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• O direito internacional tributário;</li> <li>• A integração dos sistemas tributários nacionais;</li> <li>• A múltipla tributação e a evasão fiscal internacional;</li> <li>• As decisões tributárias internacionais e o bem comum da sociedade contemporânea.</li> </ul> <p>Há falta de conteúdos sobre a incidência de tributação para as filiais estabelecidas no exterior.</p>

**QUADRO 26 - Comparação dos conteúdos analíticos do quinto e sétimo itens da ementa com os previstos nas Universidades Federais Brasileiras**

Fonte: o autor (2010)

Este último conteúdo se divide em: definição da residência e domicílio; a tributação dos rendimentos auferidos e ganhos de pessoas (estrangeiros) não domiciliadas no país; Tributação de estrangeiros residentes no Brasil no país; A

tributação sobre ganhos e rendimentos auferidos no estrangeiro por empresas e indivíduos residentes no país; Efeito de tratados fiscais com outros países; Impacto da estrutura das empresas (filiais, sucursais) sobre a carga tributária; Efeito tributário dos valores transferidos no país e para o estrangeiro; e Outras considerações para o planejamento fiscal.

Nas disciplinas de gestão e/ou planejamento tributário, os conteúdos que estão contidos em suas ementas objetivam preparar os futuros profissionais com estes requisitos. É evidente que nas demais disciplinas que tratam de temáticas tributárias voltadas às áreas fiscal, trabalhista e contábil, são elencados vários conteúdos que dão embasamentos introdutórios, específicos e complementares sobre os temas sugeridos, mas os assuntos relacionados a “Trusts; Tributação de ganhos no exterior” não são contemplados em nenhuma disciplina.

Estes conteúdos voltados à gestão de interesses de terceiros (Trusts) e tributações de qualquer gênero sobre transações realizadas em territórios internacionais (Tributação de ganhos no exterior), conforme as análises realizadas nas ementas das disciplinas que prevêm o ensino de temáticas tributárias, não são previstos em nenhum dos cursos de Ciências Contábeis das Universidades Brasileiras.

Como muitas empresas mantêm relacionamento de negócios em outros territórios, estes dois temas são imprescindíveis para a formação e atuação dos profissionais de contabilidade.

**e) Sexto e oitavo itens da ementa** - “mensurar a importância do papel da tributação no planejamento e tomada de decisões em matéria financeira das empresas individuais e das sociedades” e “Identificar as oportunidades para minimizar ao máximo os custos com tributos, fazendo uso pleno de opções de abatimentos, deduções, isenções e outras formas de aliviar o fardo fiscal” (UNCTAD/ISAR, 1999b).

Estes itens da ementa da proposta do UNCTAD/ISAR buscam orientar sobre a necessidade do oferecimento dos conteúdos que preparem os alunos para saberem mensurar a importância do papel da tributação no planejamento e tomada de decisões em matéria financeira das empresas individuais e das sociedades e



identificar as oportunidades para minimizar ao máximo os custos com tributos fazendo uso pleno de opções de abatimentos, deduções, isenções e outras formas de aliviar o fardo fiscal.

Os dois parâmetros para formulação de conteúdos se justificam porque, nas diversas transações realizadas pelas empresas, são gerados custos tributários que reduzem o capital de giro, os investimentos e os resultados das organizações.

Estes dois itens contemplam analiticamente o tema “Considerações éticas: O máximo de redução dos impostos e evasão fiscal, ao contrário de fraude fiscal”. Tal frase não prega a ação, “reduza custos a qualquer custo”, pois para evitar maus comportamentos éticos por parte dos profissionais de contabilidade, os cursos oferecem a disciplina denominada de “ética profissional” que em seu conteúdo são ensinados o código de ética dos contadores e assuntos pertinentes aos bons costumes de um cidadão.

<b>Conteúdos analíticos UNCTAD/ISAR</b>	<b>Conteúdos Universidades Federais</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Considerações éticas: O máximo de redução dos impostos e evasão fiscal, ao contrário de fraude fiscal.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Conhecimentos sobre impostos, taxas e contribuições incidentes sobre diferentes tipos de empresas e sobre os incentivos fiscais nacionais e regionais; abordando, inclusive a base sobre os Crimes de sonegação fiscal, com vistas ao planejamento tributário.</li> </ul>

**QUADRO 27 - Comparação dos conteúdos analíticos do sexto e oitavo itens da ementa com os previstos nas Universidades Federais Brasileiras**

Fonte: o autor (2010)

Desta forma, para se poder conseguir reduzir tais custos que impactam as finanças das empresas, há a necessidade de formar profissionais que tenham perfil para tomar decisões direcionadas à gestão e planejamento tributário, pois assim, estes profissionais passam a ter capacidade para gerirem um conjunto de procedimentos os quais, por meios legais, reduzem os custos tributários e favorecem as empresas com menores desembolsos e, em consequência, faz passarem a ter recursos para outros projetos.

Nos cursos das Universidades Federais Brasileiras, os diversos conteúdos sobre temáticas tributárias que são ensinados para os alunos os preparam para terem o perfil de gestor tributário. Estes conteúdos, que são necessários estão

previstos nas disciplinas teóricas, teórica/prática e prática relacionadas no quadro 22.

A UNCTAD/ISAR em suas orientações e sugestões sobre os conteúdos que podem ser ministrados para melhor formar harmonicamente em nível internacional os profissionais da área de contabilidade não previu que no Brasil há a exigência de serem cumpridas, entre as obrigações tributárias as obrigações acessórias. Estas obrigações acessórias no Brasil são exigidas nas esferas Federal, Estadual e Municipal.

No Brasil, a contabilidade a cada dia está mais informatizada, os sistemas contábeis estão sendo processados por meio eletrônico e os governos estão criando softwares adequados para que seja possível, *on line*, as empresas informarem seus movimentos financeiros/econômicos para que seja possível o confronto das informações entre os negociantes (empresas, pessoas físicas, governos e demais negociantes internos e externos), de modo que, dessa forma, seja evitada a sonegação tributária e melhor passem a ser os controles e mais precisos sejam os dados sobre Renda Nacional, Produto Interno Bruto, entre outros estudos estatísticos.

Desta forma, foram exigidos, por meio do Decreto nº 6.022/2007, a instituição do Sistema Público de Escrituração Digital – Sped -, prevendo que os livros e documentos contábeis e fiscais serão emitidos em forma eletrônica. O Sped é sistema que facilita a unificação das atividades de validação, envio e recepção de dados armazenados e é uma forma de autenticar, diretamente com os órgãos públicos os livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal das organizações.

Em razão desta modernidade que a geração da informática proporciona à Ciência Contábil, os cursos que formam profissionais de contabilidade precisam prever em suas ementas conteúdos apropriados e atualizados para serem ensinados nas três modalidades de ensino e com o uso de infraestrutura de informática condizente com a importância que os profissionais de contabilidade representam na sociedade.

#### **4.6.2 Comparação dos conteúdos da Proposta Nacional CFC/ FBC com os das Universidades Federais**

Na Proposta Nacional de conteúdos para o curso de graduação em Ciências Contábeis, demonstrada no quadro 6 “Proposta Nacional de Conteúdos para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis”, a ementa prevê a apuração e escrituração contábil; elisão (planejamento tributário); ajustes do lucro contábil para apuração do lucro real; reconhecimento dos efeitos dos ajustes na apuração do lucro real; apuração e escrituração de lucro presumido e simples. Este último item, após a divulgação da proposta, foi alterado pelo Governo Federal para Super Simples que também é denominado de Simples Nacional.

Nesta ementa se observa que conteúdos relativos à área fiscal, à área trabalhista e respectivas obrigações acessórias, não são citados. Há uma preocupação direcionada para a tributação sobre valores contábeis e somente os da esfera federal. Não há sugestões com relação a ensinamentos sobre ética tributária, tributação internacional, tributação das pessoas físicas.

Analisando os objetivos constantes da Proposta Nacional que consistem em, “Proporcionar a compreensão do Sistema Tributário Brasileiro; compreender o funcionamento dos tributos cumulativos e não cumulativos; distinguir os mecanismos de elisão da prática da evasão; entender os mecanismos de controle e a prática contábil”, observa-se que, entre estes objetivos, é mencionado o Sistema Tributário Brasileiro, tributos cumulativos e não-cumulativos, itens não mencionados na ementa.

Nos conteúdos programáticos, são sugeridas temáticas tributárias analíticas, com relação aos principais tributos, em termos de incidência, base de cálculo e apuração dos valores devidos, conforme se pode ver no quadro 28 “Comparativo dos conteúdos sintetizados proposta CFC/FBC com Universidades”.

Neste quadro se verifica que os conteúdos sugeridos atendem parcialmente à disciplina que é denominada nas Universidades Federais de “Contabilidade Tributária”, ou seja, os conteúdos são direcionados para a contabilidade e não para a área fiscal. Também deixa de inserir conteúdos sobre tributos incidentes na área trabalhista.

<b>Objetivos e conteúdos da ementa da Proposta Nacional CFC/</b>	<b>Conteúdos das ementas das Universidades Federais Brasileiras</b>
<p>Objetivos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Proporcionar a compreensão do sistema tributário brasileiro;</li> <li>• compreender o funcionamento dos tributos cumulativos e não cumulativos;</li> <li>• distinguir os mecanismos de elisão da prática da evasão;</li> <li>• entender os mecanismos de controle e a prática contábil.</li> </ul>	<p>Objetivos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Estudar a legislação, conceitos, cálculos, documentação e contabilização para efeito de apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas;</li> <li>• Apuração e contabilização dos tributos federais, estaduais e municipais;</li> <li>• Diferencial de alíquota e tipos de enquadramento de tributação Federal;</li> <li>• Tributação Super Simples Federal, estadual e municipal; PIS; COFINS; CSLL, Imposto de importação; Imposto de exportação e outros; e</li> <li>• Apuração, apropriação e controle e planejamento dos tributos.</li> </ul>
<p>1) sem conteúdo na ementa (compreensão do sistema tributário brasileiro; compreender o funcionamento dos tributos cumulativos e não cumulativos)</p>	<p>Noções preliminares. Legislação básica tributária dos Estados. Legislação tributária dos Municípios. Legislação e incentivos fiscais. Legislação do Imposto de Renda. Aspectos Contábeis.</p>
<p>2) Apuração e Escrituração Contábil (entender os mecanismos de controle e a prática contábil)</p>	<p>Sistema tributário nacional\ princípios constitucionais tributários\ competências tributárias/ tributos da união, estados, distrito federal e municípios/ aspectos tributários aplicados na contabilidade.</p>
<p>3) Elisão (planejamento tributário) (distinguir os mecanismos de elisão da prática da evasão)</p>	<p>Espécies tributárias/Análise da legislação tributária/ contabilização e cálculo de tributos, administração (administração das obrigações inerentes aos incentivos fiscais) e elisão fiscal (planejamento de tributos municipais, estaduais e federais).</p>
<p>4) Ajustes do Lucro Contábil para Apuração do Lucro Real (entender os mecanismos de controle e a prática contábil.)</p>	<p>Análise e interpretação da legislação tributária para fins de contabilização. Aspectos particulares na contabilização dos impostos federais, estaduais e municipais.</p>
<p>5) Reconhecimento dos Efeitos dos Ajustes na Apuração do Lucro Real (entender os mecanismos de controle e a prática contábil.)</p>	<p>Escrituração contábil e fiscal. Período base. Lucro real. Alíquotas. Livro de Apuração do lucro real;</p>
<p>6) Apuração e Escrituração de Lucro Presumido e Simples (entender os mecanismos de controle e a prática contábil.)</p>	<p>A determinação do lucro real (lucro tributável); Custos e despesas operacionais; Custo e despesas dedutíveis e indedutíveis; Resultado operacional; Resultado não operacional; Aspectos relevantes para o imposto de renda; Receitas e despesas financeiras; Variações monetárias e rendimentos de participações societárias; Lucro da exploração. Isenções e deduções. Incentivos Fiscais; Lucro distribuído e lucro capitalizado.</p>

**QUADRO 28 – Comparativo dos conteúdos sintetizados proposta CFC/FBC com Universidades**

Fonte: o autor (2010)

Portanto, com base nos dados do quadro 28, percebe-se claramente que os conteúdos se destinam mais para a disciplina de contabilidade tributária e não para

os conhecimentos da área do direito tributário e/ou legislação tributária, direito previdenciário e securitário, bem como de práticas fiscais e sistemas de contabilidade informatizados voltados para a escrituração de documentos fiscais e o processamento das obrigações acessórias.

Verifica-se que nas ementas das Universidades Federais, os conteúdos oferecidos nas disciplinas denominadas de contabilidade tributária, legislação tributária, legislação trabalhista e previdenciária, entre outras denominações apresentam conteúdos mais completos. Portanto, são oferecidas várias disciplinas que tratam de diversos conteúdos das áreas trabalhista, fiscal e contábil, todas com foco na legislação tributária e na prática contábil/tributária e que não são sugeridos em sua totalidade na Proposta Nacional do CFC/FBC.

Conclui-se, também, que deve a Proposta Nacional ser reformulada com a abrangência dos conteúdos previstos na Proposta Internacional de Conteúdos formulada pelo UNSTAD/ISAR e, também, se adéque às diversidades específicas do Sistema Tributário Nacional do Brasil.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

No Brasil a tributação é feita com base nas determinações das legislações tributárias vigentes e estas são importantes para atender às necessidades da sociedade. Existem cinco modalidades de tributos. O Sistema Tributário Nacional é composto pelo Código Tributário Nacional, pela Constituição da República Federativa do Brasil e por Decretos, Leis, Regulamentos e outros instrumentos legislativos. As obrigações tributárias no Brasil se compõem de 71 tributos federais, 06 estaduais e 10 municipais e mais as obrigações acessórias.

Nas organizações, a gerência das obrigações tributárias pode ser feita por um bacharel em Ciências Contábeis. Para melhor formá-los o UNCTAD\ISAR fez uma proposta para padronizar e harmonizar, em nível mundial, os cursos de Ciências Contábeis de modo a reduzir as disparidades existentes entre os sistemas nacionais de educação no mundo. Também, o Conselho Federal de Contabilidade, com apoio da Fundação Brasileira de Contabilidade, com intenções semelhantes, tomou a iniciativa de elaborar uma Proposta Nacional de Conteúdo com o intuito de subsidiar as Instituições de Ensino Superior na organização de suas matrizes curriculares.

A questão de pesquisa consistiu em identificar “quais as similaridades e divergências entre os conteúdos das disciplinas oferecidas pelas Universidades Federais Brasileiras nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, na forma presencial, no que tange à temática tributária, em comparação com a Proposta Nacional apresentada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC) e com a proposta do *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting-ISAR* e *United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD)?*”

Os objetivos específicos foram: “Estabelecer as disciplinas que contemplam conteúdos programáticos relativos à temática tributária; Analisar a concentração dos conteúdos que tratam de temática tributária nas ementas das disciplinas oferecidas pelos cursos de graduação em Ciências Contábeis; Identificar as similaridades e divergências entre os conteúdos das disciplinas oferecidas pelas Universidades Federais Brasileiras nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, na forma presencial, no que tange à temática tributária em comparação com o conteúdo da Proposta Nacional apresentada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC) e com a *Intergovernmental Working*

*Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting-ISAR e United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD).”*

Este estudo contribuirá academicamente no sentido de servir como marco orientador aos gestores e formandos dos cursos de ciências contábeis, quanto aos ensinamentos sobre temáticas tributárias que podem ser contempladas nas ementas das disciplinas, para uma melhor formação de profissionais que atuaram na área tributária.

Assim, para atender aos objetivos pretendidos, estudou-se entre a população de 36 instituições a amostra base que se compôs por 31 Universidades Federais, instaladas em cinco regiões brasileiras com a distribuição proporcional: região Norte 12,90% (doze percento e noventa centésimos de percento), região Nordeste 29,03% (vinte e nove percento e três centésimos de percento), região Centro-oeste 16,13% (dezesseis percento e treze centésimos de percento), região Sudeste 25,81% (vinte e cinco percento e oitenta e um centésimos de percento) e na região Sul 16,13% (dezesseis percento e treze centésimos de percento).

Nestas instituições foi constatado o oferecimento de 143 disciplinas com 72 nomenclaturas diferentes. As formas de ensino adotadas nestas disciplinas são: 56 teóricas, 51 teórico/práticas e 36 práticas. Observou-se a existência de harmonia na distribuição das disciplinas lecionadas nas três formas de ensino, mas destaca-se a exceção que ocorre na região Sudeste. O percentual de disciplinas lecionadas na forma teórica se sobressai das demais formas. Inclusive é observado que comparativamente às demais regiões, a região Sudeste apresenta o menor percentual de participação de oferecimento de disciplinas lecionadas da forma de ensino prática.

Ainda se observa que as médias das regiões que oferecem as disciplinas com conteúdos que tratam de temáticas tributárias para a média dos percentuais de cada região apresentam mínimas diferenças. Mas a região que apresenta menor percentual de participação no total de oferecimento de disciplinas com temáticas tributárias em todas as universidades é a região Norte com 14,69% (quatorze percento e sessenta e nove centésimos de percento). Entretanto é a que mais oferece disciplinas com este tipo de conteúdo entre as demais regiões, pois a média de disciplinas é de 5,25 (cinco inteiros e vinte e cinco percento de um inteiro) de disciplina.

Os conteúdos contemplados nas ementas das Universidades Federais Brasileiras atendem às orientações da proposta do UNCRAD/ISAR com exceção no aprofundamento dos conteúdos sobre tributos no âmbito internacional. Nas Universidades Federais Brasileiras há o oferecimento de conteúdos sobre obrigações acessórias com baixa média entre as disciplinas, mas na proposta do UNCRAD/ISAR não há menção específica deste tipo de conteúdo por ser uma proposta com orientação generalista. Na proposta do UNCRAD/ISAR há orientações mais específicas para que seja propiciado aos formandos conhecimentos sobre gestão, planejamento e acessória tributária, mas tais conteúdos nas Universidades Federais são ofertados com menor amplitude.

Já a proposta formulada pelo CFC/FBC deixa a desejar, pois contempla somente conteúdos voltados a tributos quando vistos nas disciplinas com foco contábil e não prevê conteúdos com foco para as áreas trabalhista e fiscal. E ainda, propõe, comparativamente, baixa quantidade de conteúdos em cotejo à proposta do UNCRAD/ISAR e, também, em comparação à realidade das Universidades Federais Brasileiras.

Portanto, observou-se que nas Universidades Federais Brasileiras há oferecimento de conteúdos sobre temáticas tributárias em proporções que se pode considerar representativas, pois atendem a totalidade da proposta formulada pelo CFC/FBC e, com relação a proposta do UNCRAD/ISAR, atendem parte dos conteúdos com a mesma ou até em maior intensidade. Somente deixa de atender com a mesma intensidade às temáticas tributárias voltadas para a gestão, planejamento e acessória tributária e às voltadas para os tributos internacionais.

Perante a importância das temáticas tributárias na formação dos profissionais da área de contabilidade, recomenda-se realizar pesquisa semelhante a esta nas Instituições de Ensino Superior Privadas. Inclusive, pode-se investigar, também, se estas Instituições oferecem conteúdos sobre temáticas tributárias em proporções maiores ou menores do que as Universidades Federais. Com esta comparação, o mercado de trabalho poderá embasar-se com relação sobre quais instituições aprimoram seus alunos com mais quantidade de conteúdos tributários. Desta maneira, poderão identificar quais podem ser seus futuros contratados para gerirem a área de tributos ou exercerem outra função correlata.



## REFERÊNCIAS

AAKER, David A.; KUMAR V.; DAY George S. – **Pesquisa de marketing**. Tradução Reynaldo Cavalheiro Marcondes. São Paulo: Atlas, 2001.

ALMEIDA JÚNIOR, Vicente de Paula; CATANI, Afrânio Mendes. **Algumas características das políticas de acreditação e avaliação da educação superior da Colômbia: interfaces com o Brasil**. Sorocaba: **Avaliação**: Revista da Avaliação da Educação Superior (Campinas), vol.14 nº 3, 2009. Disponível em: < [http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1414-40772009000300003&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1414-40772009000300003&script=sci_arttext) > Acesso em: 22/01/2010

ALVES, João Roberto Moreira. **Reforma da Educação Superior - Considerações sobre os projetos de lei e de decreto elaborados pelo Ministério da Educação**. Rio de Janeiro: IPAE- Instituto de Pesquisas Avançadas em Educação, 2006. Disponível em: < <http://www.ipae.com.br/et/16.pdf> > Acesso em 17-01-2010.

AMARAL, Antonio C.R.do. **A Reforma Tributária e suas Perspectivas**. (Palestra na FISC): Florianópolis, 1999. Disponível em: < [http://www.hottopos.com/harvard1/a\\_reforma\\_tributaria\\_e\\_suas\\_pers.htm](http://www.hottopos.com/harvard1/a_reforma_tributaria_e_suas_pers.htm) > Acesso em: 26/01/2010

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia Mary f. do; STEINBRUCH, Fernando. **Quantidade de Normas Editadas em 20 anos da Constituição Federal**. Curitiba, IBPT- Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. 2008. Disponível em: < [http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao\\_id=13081&pagina=10](http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13081&pagina=10) > Acesso em: 25/01/2010.

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; VIGGIANO, Letícia Mary F. do Amaral e STEINBRUCH, Fernando. **Carga Tributária Brasileira de 2008**. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário-IBPT, 2009. Disponível em: < [http://www.ibpt.com.br/img/\\_publicacao/13651/176.pdf](http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13651/176.pdf) > Acesso em 15/11/2009.

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia Mary f. do; STEINBRUCH, Fernando. **Carga Tributária Brasileira 2009 e Revisão dos Períodos Anteriores**. Curitiba, IBPT- Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, 2010. Disponível em: < [http://www.ibpt.com.br/img/\\_publicacao/13854/186.pdf](http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13854/186.pdf) > Acesso em: 27/02/2010.

ANDIFES- Associação Nacional dos Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior. **Portal Andifes-IEFS**. Brasília: 2010. Disponível em: < [http://www.andifes.org.br/index.php?option=com\\_content&view=frontpage&Itemid=46](http://www.andifes.org.br/index.php?option=com_content&view=frontpage&Itemid=46) > Acesso em: 29/03/2010

ANJUT - Ação Nacional pela Justiça Tributária, **Lista de Tributos Brasileiros, 2010**. Disponível em: < [http://www.anjut.org.br/listra\\_tributos\\_contrib.htm](http://www.anjut.org.br/listra_tributos_contrib.htm) > Acesso em: 31/01/2010

ANDRÉ, M. E. D. **O projeto pedagógico como suporte para novas formas de avaliação.** IN. Amélia Domingues de Castro e Anna Maria Pessoa de Carvalho (Orgs.). *Ensinar a Ensinar*. São Paulo, 2001.

ARANHA, Maria Lúcia de Arruda. **História da educação e da pedagogia: geral e Brasil.** 3.ed. São Paulo: Moderna, 2006

ARANHA, Maria Lúcia de A. **História da Educação.** 2 ed. ver. e atual.. São Paulo: Moderna, 1996.

BARBOSA, Leon Victor de Queiroz **Guerra fiscal: ataque ao pacto federativo brasileiro.** Olinda-PE: Jusnavigandi, 2003. Disponível em: < <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5090>> Acesso em: 26/12/2009.

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo.** Tradução de Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. Lisboa: Edições70, 1977.

BARREYRO, Gladys Beatriz. **Mapa do Ensino Superior Privado. Brasília-DF:** Inep/MEC - Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira, 2008. Disponível em: < [http://www.publicacoes.inep.gov.br/arquivos/%7B8ED30485-A41C-4E03-AD54-75FB66FFBC3%7D\\_Relatosdepesquisa37.pdf](http://www.publicacoes.inep.gov.br/arquivos/%7B8ED30485-A41C-4E03-AD54-75FB66FFBC3%7D_Relatosdepesquisa37.pdf) > Acesso em: 21/01/2010.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário,** 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995

BELLO, José Luiz de Paiva. **Educação no Brasil: a História das rupturas. Pedagogia em Foco,** Rio de Janeiro, 2001. Disponível em: <<http://www.pedagogiaemfoco.pro.br/heb14.htm>>. Acesso em: 21/01/2010

BELLO, José Luiz de Paiva. **Metodologia científica.** Rio de Janeiro: **Pedagogia em foco,** 2004. Disponível em: < <http://www.pedagogiaemfoco.pro.br/met01.htm> > Acesso em: 24/02/2010.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil.** Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), São Paulo: Universidade de São Paulo-USP, 2001

BRANCO, Maria C.S.Castelo. **A Imunidade Tributária nas Instituições Educacionais** (monografia), Belo Horizonte-MG: Escola de Governo da Fundação João Pinheiro, 2005. Disponível em: < <http://www.sinfisco.com.br/files/monografias/monografia%20cristinacb.pdf> > Acesso em: 05/12/2009

BRASIL, **Decreto-Lei nº 7.988, de 22 de setembro de 1945.** Dispõe sobre ensino superior de Ciências Econômicas e de Ciências Contábeis e Atuariais. 1945. Disponível em: <http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: 12/07/2004.

BRASIL, **Lei nº 1.401, de 31 de julho de 1951**. Inclui, no curso de Ciências Econômicas, a cadeira de História Econômica Geral e do Brasil, e desdobra o curso de Ciências Contábeis Atuariais. 1951. Disponível em: < <http://br.vlex.com/vid/cadeira-historia-desdobra-atuariais-34047114>>. Acesso em: 12/02/2010.

BRASIL, **Lei nº 4.024, de 20 de dezembro de 1961**, Fixa as Diretrizes e Bases da Educação Nacional, Presidência da República Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. 1961. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4024.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4024.htm)> Acesso em: 02/01/2010.

BRASIL, **Lei nº 5.172/66, de 25 de Outubro de 1966**. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Presidência da República Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. 1966a. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm) > Acesso em: 26/01/2010

BRASIL, **Decreto-lei nº 34 - de 18 de novembro de 1966** - DOU de 18/11/66. Dispõe sobre nova denominação do Imposto de Consumo, altera a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, extingue diversas taxas, e dá outras providências, 1966b. Disponível em: < <http://www3.dataprev.gov.br/sislex/paginas /24/1966/34.htm> > Acesso em: 24/01/2010

BRASIL. **Lei nº 5.540, de 28 de novembro de 1968**. Fixa normas de organização e funcionamento do ensino superior e sua articulação com a escola média, e dá outras providências. Revogada pela Lei nº 9.394, de 1996, Presidência da República Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. 1968. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L5540.htm>> Acesso em: 27/12/2009

BRASIL. **Lei nº 5.692, de 11 de agosto de 1971**. Fixa Diretrizes e Bases para o ensino de 1º e 2º graus, e dá outras providências. Revogada pela Lei nº 9.394, de 20.12.1996. Presidência da República Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. 1971. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L5692.htm>> Acesso em: 27/12/2009

BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil de 1988**. Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos, 1988. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm) > Acesso em: 20/12/2009

BRASIL. **Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996**. Lei das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte "SIMPLES". Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências. 1996a. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/Ant2001 /lei931796.htm>> Acesso em: 28/12/2009

BRASIL, **Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996**, estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Presidência da República Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. 1996b. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9394.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm) > Acesso em: 27/12/2009

BRASIL, **Decreto nº 2.026, de 10 de outubro 1996**. Estabelece procedimentos para o processo e avaliação dos cursos e instituições de ensino superior. Presidência da República Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. 1996c. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Antigos/D2026.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D2026.htm) > Acesso em: 26/12/2009

BRASIL, **Decreto nº 4.544, de 26 de Dezembro de 2002**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. 2002. Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/D4544.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4544.htm) > Acesso em: 23/01/2010

BRASIL. **Lei nº 10.861 de 14 de abril de 2004** - Institui o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior –SINAES e dá outras providências. Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. 2004b. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/Lei/L10.861.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/Lei/L10.861.htm) > Acesso em: 22/12/2009

BRASIL, **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. 2006a. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm> > Acesso em: 28/02/2010

BRASIL, **Decreto nº 5.773, de 09 de maio de 2006**. Dispõe sobre o exercício das funções de regulação, supervisão e avaliação de instituições de educação superior e cursos superiores de graduação e seqüenciais no sistema federal de ensino. Presidência da República Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. 2006b. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5773.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5773.htm) > Acesso em: 16/01/2010

BRASIL. **Decreto nº 6.303, de 12 de Dezembro de 2007**. Altera dispositivos dos Decretos nºs 5.622, de 19 de dezembro de 2005, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, e 5.773, de 09 de maio de 2006, que dispõe sobre o exercício das funções de regulação, supervisão e avaliação de instituições de educação superior e cursos superiores de graduação e seqüenciais no sistema federal de ensino. Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6303.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6303.htm) > Acesso em: 21/12/2009.

BRASIL, Sistema Tributário Nacional - **Programa Nacional de Educação Fiscal**. Coordenação: Secretaria Executiva do GEF: Amazonas-AM. 2010. Disponível em: < <http://www.sefaz.am.gov.br/educacaoFiscal/modulo03.doc>> Acesso em: 27/01/2010

CARNEIRO, Juarez Domingues (coordenador) *et al.* **Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis**. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2008

CARNEIRO, Juarez Domingues (coordenador) *et al.* **Proposta nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis**. 2ª Ed. Rev. e atual. – Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2009

CARVALHO, L. Nelson . **Contador: Mudar Por Quê?** Pró-Memória Empresarial© e o Programa de Capacitação, Estratégia e Motivação Empreendedora Sala do Empresário® • ANO XXIII - ed. 384 -15/08/1999. Disponível em: < [http://www.empresario.com.br/memoria/entrevista.php3?pic\\_me=134](http://www.empresario.com.br/memoria/entrevista.php3?pic_me=134) > Acesso em: 21/03/2010.

CERVO, Amado I.; BERVIAN, Pedro A.. **Metodologia científica: para uso dos estudantes universitários**. 3ª ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

CNE- CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO, CES- CÂMARA DE EDUCAÇÃO SUPERIOR. **Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004**. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. 2004. Disponível em: <[www.prg.ueg.br/ downloads/atos\\_normativos/diretrizes/r\\_ces\\_010\\_06.pdf](http://www.prg.ueg.br/downloads/atos_normativos/diretrizes/r_ces_010_06.pdf)> Acesso em: 23/12/2010.

COÊLHO, Ildeu Moreira. **Do Currículo Mínimo às Diretrizes Curriculares: A Mudança Necessária** Revista Estudos nº 25. Brasília: ABMES- Associação Brasileira de Mantenedoras do Ensino Superior, 2006. Disponível em:< [http://www.abmes.org.br/Publicacoes/Revista\\_Estudos/estud25/Ildeu.htm](http://www.abmes.org.br/Publicacoes/Revista_Estudos/estud25/Ildeu.htm)> Acesso em: 03/01/2010

COELHO, Cláudio Ulysses F. **O técnico em contabilidade e o mercado de trabalho: contexto histórico, situação atual e perspectivas**. 2010. Disponível em: < <http://www.senac.br/BTS/263/boltec263d.htm> > Acesso em 20/01/2010

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S.. **Métodos de Pesquisa em administração**. 7ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CRCSP - Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo, **História do CRC-SP**. 2010. Disponível em:<[http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/institucional/historia.htm](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/institucional/historia.htm)> Acesso em: 24/02/2010

Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC. **Palestra sobre o CPC- Comitê de Pronunciamentos Contábeis**. 2010. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/palestras/Ilencccc/30-03/CPC-20Apresenta%C3%A7%C3%A3o%20Geral%20.ppt#257,2,Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC Origem](http://www.cfc.org.br/sisweb/palestras/Ilencccc/30-03/CPC-20Apresenta%C3%A7%C3%A3o%20Geral%20.ppt#257,2,Comitê%20de%20Pronunciamentos%20Cont%C3%A1beis%20-%20CPC%20Origem)> Acesso em: 02/03/2010

CUNHA, Aécio. S.. **Os Impostos e a História**. Texto nº 258, Brasília: UNB-Universidade de Brasília, 2002. < <http://vsites.unb.br/face/eco/cpe/TD/258Nov02ACunha.pdf> > Acesso em: 26/01/2010

CZESNAT, A. F. O. ; CUNHA, J. V. A. ; DOMINGUES, M. J. C. S. . **Análise comparativa entre os currículos dos cursos de Ciências Contábeis das Universidades do Estado de Santa Catarina listadas pelo MEC e o currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR**. Gestão & Regionalidade, v. 25, nº 75, p. 22-30, 2009. Disponível em: < [http://seer.uscs.edu.br/index.php/revista\\_gestao/article/view/186/109](http://seer.uscs.edu.br/index.php/revista_gestao/article/view/186/109) > Acesso em: 21/01/2010

FALCÃO, Amílcar de Araújo, **O fato gerador da obrigação tributária**. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

FEITOSA NETO, Inácio José. **As Novas Universidades Brasileiras**. ed. 234. Gestão Universitária. 2008. Disponível em: < <http://www.gestaouniversitaria.com.br/edicoes/143-177/20156-as-novas-universidades-brasileiras.html>>. Acesso em: 26/01/2010

FERREIRA ,Aline Fernanda S.. HERZOG, Bruno Sanhotene. **O Processo de Industrialização Brasileira – de Mauá à Getúlio Vargas**. Curitiba: Administradores.com.br, 2008. Disponível em: [http://www.administradores.com.br/artigos/o\\_processo\\_de\\_industrializacao\\_brasileira\\_de\\_maua\\_a\\_getulio\\_vargas/25162/](http://www.administradores.com.br/artigos/o_processo_de_industrializacao_brasileira_de_maua_a_getulio_vargas/25162/) > Acesso em: 28/01/2010

FIGUEIREDO, Erika Suruagy A. de **Reforma do Ensino Superior no Brasil: um olhar a partir da história**. REVISTA DA UFG - Universidade Federal de Goiás - Ano VII, No. 2, dezembro de 2005. Disponível em:< [http://www.proec.ufg.br/revista\\_ufg/45anos/C-reforma.html](http://www.proec.ufg.br/revista_ufg/45anos/C-reforma.html) > Acesso em: 01/02/2010

FONSECA, Ozório José de Menezes; BARBOSA, Walmir de Albuquerque; MELO, Sandro Nahmias. **Normas para elaboração de Monografias, Dissertações e Teses**. Manaus: UEA, 2005. Disponível em:< <http://www2.uea.edu.br/data/categoria/download/download/141-3.pdf> > Acesso em: 26/02/2010.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1989.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1995.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GOVERNO FEDERAL DO BRASIL. **Descobrimento do Brasil**. Portal do Governo Brasileiro: Brasília-DF, 2007. Disponível em: < [http://www.brasil.gov.br/pais/historia/sec\\_xvi/](http://www.brasil.gov.br/pais/historia/sec_xvi/) > Acesso em: 20/01/2010.

GUTEMBERG Dias Costa **O Ambiente Empresarial: A Ligação da Estratégia com o Planejamento Tributário**. Goiás: Universidade Católica de Goiás: 2009. Disponível em: <http://www.artigonal.com/direito-tributario-artigos/a-ligacao-da-estrategia-com-o-planejamento-tributario-1404981.html> > Acesso em: 02/12/2009

INEP. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. **O que é o Exame Nacional de Cursos?**; Brasília: INEP, 2003. Disponível em: <<http://www.inep.gov.br/superior/provao/default.asp> > Acesso em: 26/12/2009

LAKATOS, Eva Maria & MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos da Metodologia Científica**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 1991.

LUCENA Gilmar M.; OLIVEIRA, Marlette C. F.; OLIVEIRA, Wagner R. **Manual para normalização de trabalhos científicos da Faculdade Estácio de Sá de Ourinhos** Ourinhos-SP: **Faculdade Estácio de Sá de Ourinhos**, 2007. Disponível em:<<http://www.faeso.edu.br/downloads/Manual%20para%20Normatiza%E7%E3o%20de%20Trabalhos%20Cient%EDficos%20da%20FAESO.doc> > Acesso em: 26/02/2010

MARION, José Carlos; ROBLES JR., Antonio. **A busca da qualidade no ensino superior de contabilidade no Brasil: Revista Conselho Regional de Contabilidade**. São Paulo, ano 1, n.5 p. 38-45 julho, 1998.

MARTINEZ, Manuel P.. **O Contador Diante do Planejamento Tributário e da Lei Antielisiva**. Salvador: Cosife Eletrônico, 2002. Disponível em<<http://www.planejamentotributario.ufc.br/artigo%20-%20Manuel%20Perez%20Martinez.doc>> Acesso em: 28/12/2009

MARTINS, Gilberto de Andrade, **Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Gilberto de Andrade, **Falando Sobre Teorias e Modelos nas Ciências Contábeis**. 4º Congresso USP Controladoria e Contabilidade 07 a 08 de outubro de 2004. Disponível em:<[http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/an\\_resumo.asp?cod\\_trabalho=75](http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/an_resumo.asp?cod_trabalho=75)>. Acesso em: < 26/03/2010

MARTINS, Gilberto de Andrade; PELISSARO, Joel. **Sobre Conceitos, Definições e Constructos Nas Ciências Contábeis**. BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos Vol.2, nº 2:78-84, maio/agosto 2005. Disponível em: <[http://www.unisinos.br/publicacoes\\_cientificas/images/stories/pdfs\\_base/vol2n2/art02\\_martins.pdf](http://www.unisinos.br/publicacoes_cientificas/images/stories/pdfs_base/vol2n2/art02_martins.pdf) > Acesso em: 28/02/2010

MARTINS, Vicente. **Aspectos Jurídico-Educacionais da Constituição de 1934**. Site do Curso de Direito da UFSM. Santa Maria-RS. 2010. Disponível em: <<http://www.ufsm.br/direito/artigos/constitucional/cf-34.htm>>. Acesso em: 22/01/2010.

MATTAR, Fauze N. **Pesquisa de marketing**. São Paulo, Atlas, 2001

MATTOS, Andréa E. Charão de. **Famílias Homoafetivas e a Dor do Preconceito**. Monografia (Graduação em Serviço Social) Canosas: Universidade Luterana do Brasil, 2007. Disponível em: < [http://www.graturck.com.br/\\_downloads/Andrea%20-%20TCC%20SS%20ULBRA%202007.1.pdf](http://www.graturck.com.br/_downloads/Andrea%20-%20TCC%20SS%20ULBRA%202007.1.pdf)> Acesso em: 24/01/2010

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO-MEC, CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO-CNE. **Parecer nº 776/97**- Orientação para as diretrizes curriculares dos cursos de graduação. 1997. Disponível em: < <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/CES0776.pdf> > Acesso em: 03/01/2010

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO-MEC, CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO. **Parecer nº CES/CNE 0146/2002**. Diretrizes Curriculares Nacionais dos cursos de graduação em Direito, Ciências Econômicas, Administração, Ciências Contábeis, Turismo, Hotelaria, Secretariado Executivo, Música, Dança, Teatro e Design. 2002. Disponível em;< [http://www.musica.ufrn.br/licenciatura/PAR\\_CNE\\_CES\\_1462002%20.pdf](http://www.musica.ufrn.br/licenciatura/PAR_CNE_CES_1462002%20.pdf)> Acesso em: 03/01/2010

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO-MEC, CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO. **Parecer n.º CNE/CES 67/2003**. Referencial para as Diretrizes Curriculares Nacionais – DCN dos Cursos de Graduação. 2003a. Disponível em;< <http://www.anaceu.org.br/conteudo/legislacao/pareceres/2003%20-%20Parecer%20CNE-CES%2067%20-%2011%20marco%20-%20HOMOLOGADO.pdf>> Acesso em: 03/01/2010

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO-MEC, CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO. **Parecer n.º CNE/CES 108/2003**. Duração de cursos presenciais de Bacharelado. 2003b. Disponível em: < <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/CES0108.pdf>>. Acesso em 31/12/2009

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO-MEC, CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO. **Parecer n.º CNE/CES 289/2003**. Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Ciências Contábeis. 2003c. Disponível em: < <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/ces0289.pdf>>. Acesso em 31/12/2009

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO-MEC. **Resolução CNE/CES, nº.10, de 16 de dezembro de 2004**. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado e da outras providências. Brasília, DF, maio. 1930. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/>. Acesso em 31/12/2009

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO-MEC. **E-MEC- Consultar Cadastro-Busca avançada**. Brasília. 2009. Disponível em: <<http://emec.mec.gov.br/>> Acesso em 15/11/2009.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO-MEC, **Tributos: que história é essa?** -Série Educação Fiscal e Cidadania - Brasília, Filme- TV Escola - Ética: Domínio Público, 2010. Disponível em: < [http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select\\_action=&co\\_obra=99985](http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=99985) > Acesso em: 28/01/2010



MENESCAL, Ana Mônica F.. **A Seletividade Como Instrumento Concretizador da Justiça Fiscal no Âmbito do ICMS**, Dissertação de Mestrado- Programa de Pós-graduação em Direito Constitucional- Centro de Ciências Jurídicas – CCJ, Fortaleza: Fundação Edson Queiroz - Universidade de Fortaleza - UNIFOR, 2007. Disponível em: < [http://www.unifor.br/tede//tde\\_busca/arquivo.php?cod\\_Arquivo=761741](http://www.unifor.br/tede//tde_busca/arquivo.php?cod_Arquivo=761741) > Acesso em: 26/02/2010.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. **Função social dos tributos / Programa Nacional de Educação Fiscal**. 4. ed. Brasília: ESAF, 2009. Disponível em: < [http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/educacaofiscal/Edu\\_Fiscal2008/PDF/caderno\\_3.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/educacaofiscal/Edu_Fiscal2008/PDF/caderno_3.pdf) > Acesso em 13/01/2010

MONTEIRO NETO, Armando. **A visão da CNI sobre o projeto de Reforma Tributária**. Audiência conjunta da Comissão Especial e da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados (PEC n.º 31, 45 e 233). Brasília, CNI, 2008. Disponível em: < [www.cni.org.br/portal/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId...](http://www.cni.org.br/portal/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId...) > Acesso em: 27/01/2010

NUNES, Wallace. **Exigências fiscais ficam com 1% do faturamento**. Gazeta Mercantil. 2006. Disponível em: < [http://www.sindicatosg19.com.br/noticia/detalhe\\_noticia.asp?codigo=126](http://www.sindicatosg19.com.br/noticia/detalhe_noticia.asp?codigo=126) > Acesso em: 27/02/2010

OLIVEIRA, Edson. **Contabilidade informatizada: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PACHECO, Marcela Soares; OLIVEIRA, Denis R.; GAMBÁ, Fabrício La. **A História da Auditoria e suas Novas Tendências: um enfoque sobre governança corporativa**. X SEMEAD. 2007. Disponível em: < [http://www.ead.fea.usp.br/semead/10semead/sistema/resultado/an\\_resumo.asp?cod\\_trabalho=204](http://www.ead.fea.usp.br/semead/10semead/sistema/resultado/an_resumo.asp?cod_trabalho=204) > Acesso em: 26/02/2010

PADOVEZE, Clóvis L. **Controladoria Estratégica e Operacional – Conceitos Estrutura e Aplicação**. São Paulo: Editora Pioneira Thonson Learning, 2003.

PALMA FILHO, J. C. (Org.). **História da Educação**. 3ª. ed. São Paulo: Páginas e Letras - Editora e Gráfica Ltda, 2005.

PEIXOTO, Afrânio. **História do Brasil**. Fonte digital - Digitalização da 2ª edição em papel - Biblioteca do Espírito Moderno - Série 3.ª - História e Biografia Cia. Editora Nacional – 1944 Transcrição para eBook eBookLibris: Edição só texto - Ilustrações e imagens apenas indicadas ] eBooksBrasil, 2008. Disponível em: < <http://www.ebooksbrasil.org/eLibris/peixoto.html> > Acesso em: 22/02/2010

PELEIAS, Ivam Ricardo; BACCI, João. **Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: Os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade**. Revista Administração On Line – FECAP - Volume 5 Nº 3, p 39-54 jul/ago/set 2004. Disponível em:< [http://www.fecap.br/adm\\_online/art0503/art5034.pdf](http://www.fecap.br/adm_online/art0503/art5034.pdf) > Disponível em: 27/02/2010.

PELEIAS, Ivam R.. SILVA, Glauco P..SEGRETI, João B.. CHIROTTO, Amanda R.. **Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica.** Revista de Contabilidade e Finanças. São Paulo: Edição 30 anos. pp. 19-32, 2007. Disponível em: < [http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/30anos/ivam\\_glauco\\_joao\\_amanda\\_pg19a32.pdf](http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/30anos/ivam_glauco_joao_amanda_pg19a32.pdf) > Acesso em: 28/01/2010

PEREIRA, Dimmitre M. V. G., LOPES, Jorge E.G., PEDERNEIRAS, Marcleide M.M., MULATINHO, Caio E.S.. **A Formação e a Qualificação do Contador Face ao Programa Mundial de Estudos em Contabilidade Proposto pelo ISAR: uma abordagem no processo.** 2º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. 2005. Disponível em: < [ensino-aprendizagem. http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos22005/192.pdf](http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos22005/192.pdf) > Acesso em: 27/02/2010.

PIRES, Charline Barbosa, OTT, Ernani. **Estrutura Curricular do Curso de Ciências Contábeis no Brasil Versus Estruturas Curriculares Propostas por Organismos Internacionais.** 8º Congresso USP-Controladoria e Contabilidade: São Paulo, 2008 – Disponível em: < [http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos82008/an\\_resumo.asp?con=1&cod\\_trabalho=604&titulo=ESTRUTURA+CURRICULAR+DO+CURSO+DE+CI%C4%82NCIAS+CONT%C3%A0BEIS+NO+BRASIL+Versus+ESTRUTURAS+CURRICULARES+PROPOST](http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos82008/an_resumo.asp?con=1&cod_trabalho=604&titulo=ESTRUTURA+CURRICULAR+DO+CURSO+DE+CI%C4%82NCIAS+CONT%C3%A0BEIS+NO+BRASIL+Versus+ESTRUTURAS+CURRICULARES+PROPOST) > Acesso em: 02/01/2010

POLETTI, Ronaldo. **Constituições Brasileiras: 1934.** 2.ed. Brasília: Senado Federal ; Ministério da Ciência e Tecnologia, Centro de Estudos Estratégicos, 2001. Disponível em: < <http://www2.senado.gov.br/bdsf/item/id/137602> > Acesso em: 19/01/2010

Portal Tributário. **Os tributos no Brasil.** Curitiba: Portal Tributário, 2009. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>>. Acesso em: 25/01/2010.

PRADO, Alexsandro Gonçalves da Silva, GUEDES, Sabrynna Maria de Lucena Carneiro, PAIVA, Simone Bastos. **Um Estudo Comparativo das Ementas da Disciplina Sistemas de Informações Contábeis.** XI Encontro de Iniciação à Docência. UFPB-PRG. 2008. Disponível em: < [http://www.prac.ufpb.br/anais/xenex\\_xienid/xi\\_enid/monitoriapet/ANAI/Area4/4CCSADFCMT02.pdf](http://www.prac.ufpb.br/anais/xenex_xienid/xi_enid/monitoriapet/ANAI/Area4/4CCSADFCMT02.pdf) > Acesso em: 21/12/2009

QUEIROZ, Elton. **A Relevância da Disciplina de Contabilidade Internacional para o Profissional Contábil.** 2010 Netsaber.Artigos. [http://artigos.netsaber.com.br/resumo\\_artigo\\_8494/artigo\\_sobre\\_a\\_relevancia\\_da\\_disciplina\\_de\\_contabilidade\\_internacional\\_para\\_o\\_profissional\\_contabil](http://artigos.netsaber.com.br/resumo_artigo_8494/artigo_sobre_a_relevancia_da_disciplina_de_contabilidade_internacional_para_o_profissional_contabil) > Acesso em 28/02/2010

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Estudo Tributário 21 – Carga Tributária no Brasil 2008 (Análise por Tributo e Bases de Incidência).** 2009. <Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/EstTributarios/Estatisticas/default.htm>. Acesso em 06.12.2009.

RICARDINO, Álvaro; CARVALHO, L. Nelson. **Breve Retrospectiva do Desenvolvimento das Atividades de Auditoria no Brasil.** Revista Contabilidade & Finanças - USP, São Paulo, n. 35, p. 22 - 34, maio/agosto 2004. Disponível em: <[http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad35/ed\\_35\\_parte2\\_pg22a34.pdf](http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad35/ed_35_parte2_pg22a34.pdf) > Acesso em: 26/02/2010.

RICHARDSON, Roberto Jarry. Colaboradores PERES, José A.S.; WANDERLEY, José C.V.; CORREIA, Lindoya M.; PERES, Maria H.M.. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RODRIGUES, William Costa. **Metodologia Científica**. Paracambi-RJ: Fundação de Apoio à Escola Técnica/ Instituto Superior de Tecnologia de Paracambi - FAETEC/IST. 2007. Disponível em: <<http://www.scribd.com/doc/17018415/metodologiacientifica>> Acesso em: 25/01/2010.

SANTOS, José Albano dos. **Teoria Fiscal**. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.

SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**, Porto Alegre: Bookman, 2000.

SCHNEIDER, Sérgio, SCHIMITT, Claudia J. **O uso do método comparativo nas Ciências Sociais**. Cadernos de Sociologia. Porto Alegre: , v.9, p.49 - 87, 1998. Disponível em:< <http://www6.ufrgs.br/pgdr/arquivos/373.pdf> > Acesso em: < 15/03/2010

SELLTIZ, Claire, JAHODA, Marie, DEUTSCH, Morton e COOK, Stuart. **Métodos de Pesquisa nas Relações Sociais**. Trad. Dante Moreira Leite. São Paulo: Herder - EDUSP, 1971.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 22ª. ed.. São Paulo: Cortez, 2006.

SILVA, Carlos B., SILVA; Claudio G.; SMOKOVITZ, Evandro; FARIA.JR Fernando Albuquerque; PINTO, Hercules R.; TOLEDO, Patrícia G. A.; BRAGA, Ronaldo P.. **A Tributação no Brasil**. (trabalho de conclusão de curso). Universidade Nove de Julho: São Paulo, 2009. Disponível em: < [http://www.administradores.com.br/producao\\_academica/sintese\\_gestao\\_tributaria\\_atual/1754/download/](http://www.administradores.com.br/producao_academica/sintese_gestao_tributaria_atual/1754/download/) > Acesso em 15/01/2010.

SILVA, Edna Lúcia da. MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3ª ed. rev. atual. – Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001. Disponível em: <<http://projetos.inf.ufsc.br/arquivos/Metodologia%20da%20Pesquisa%203a%20edicao.pdf> > Acesso em: 20/01/2010

SILVA, Antônio C. R.; MARTINS, Wilson C. R.. **História do Pensamento Contábil**, Curitiba, Juruá, 2007.

SONTAG, Anderson Giovane, HUFF, Giovane, HOFER, Elza, LANGARO, Jerri Antonio. **Fatores que influenciam a opção pelo curso de Ciências Contábeis**. VI Seminário do Centro de Ciências Sociais Aplicadas de Cascavel- Unoeste. 2007. Disponível em:< <http://www.unioeste.br/campi/cascavel/ccsa/VISeminario/Artigos%20apresentados%20em%20Comunica%E7%F5es/ART%202%20-%20Fatores%20que%20influenciam%20a%20op%E7%E3o%20pelo%20curso%20de%20Ci%Eancias%20Cont%E1beis.pdf> > Acesso em: 03/02/2010.

STAREC, Cláudio. **A Gestão Estratégica da Informação na Universidade**. In: IV CIFORM - Encontro Nacional da Ciência da Informação, 2003, Salvador. Anais do IV CIFORM - Encontro Nacional da Ciência da Informação. Salvador : Instituto de Ciência da Infomação - ICI/UFBA, 2003. v. 1. p. 97-110.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. **A verdadeira reforma tributária**. Teresina: JusNavigandi, 1997. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1284>>. Acesso em: 21/01/2010.

UNCTAD-United Nations Conference on Trade and Development. **Sobre as Normas Internacionais de Contabilidade e Reporting (ISAR)**. 2010. Disponível em: <<http://www.unctad.org/Templates/Page.asp?intItemID=2905&lang=1>> Acesso em: 03/03/2010

UNCTAD – Conferência de Las Naciones Unidas sobre Comércio y Desarrollo International Standars of Accounting and Reporting – ISAR: -TD / B / COM.2 / ISAR / 5 – **Directiva para La elaboración de um programa mundial de estúdios de contabilidad y otras normas y requisitos de cualificación**. Ginebra, 1999a. Disponível em: < <http://www.unctad.org/sp/docs//c2isard5 .sp.pdf>> Acesso em: 03/03/2010.

UNCTAD – Conferência de Las Naciones Unidas sobre Comércio y Desarrollo International Standars of Accounting and Reporting – ISAR:- TD / B / COM.2 / ISAR / 6 – **Plan de estúdios Mundial para La formación de contables profesionales**. Ginebra, 1999b. Disponível em: < <http://www.unctad.org/sp/docs//c2isard6.sp.pdf> > Acesso em: 03/03/2010.

VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: IPEA, 1996. Disponível em: < <http://www.ipea.gov.br/pub/td/td0405.pdf> >. Acesso em: 21/01/2010.

VARSANO, Ricardo. *et al.* **Uma análise da Carga Tributária no Brasil**. Brasília: IPEA, 1998. Disponível em: < [http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/td\\_0583.pdf](http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/td_0583.pdf) >. Acesso em: 22/01/2010.

VILCHES, Lucas Medeiros. **Tributos Indiretos no Sistema Tributário Nacional**. Monografia para Conclusão de Curso de Graduação Bacharel em Direito Faculdades Integradas Antônio Eufrásio de Toledo, Presidente Prudente-SP, 2004. Disponível em: < <http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/Juridica/article/view/249/243> > Acesso em: 01/02/2010

ZANLUCA Júlio César **Planejamento Tributário: Pague Menos, Dentro da Lei!** Portal Tributário, 2010. Disponível em: < <http://www.portaltributario.com.br/planejamento.htm>> Acesso em: 09/02/2010

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. SISTEMA DE BIBLIOTECAS.  
CATALOGAÇÃO NA FONTE

Valeretto, Gerson João

A temática tributária na formação dos bacharéis em ciências contábeis: um estudo comparativo entre os conteúdos das universidades federais brasileiras com a proposta nacional do Conselho Federal de Contabilidade–CFC/Fundação Brasileira de Contabilidade–FBC e proposta do UNCTAD/ ISAR / Gerson João Valeretto. - 2010

156 f.: grafs, tabs.

Orientador: Simone Bernardes Voese.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas.

Defesa: Curitiba, 2010

1. Contabilidade – Ensino superior. 2. Contabilidade - Currículos. 3. Contabilidade tributária. I. Voese, Simone Bernardes. II. Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Ciências Sociais Aplicadas. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

CDD 657.0711