

# Contabilidade fiscal:

perfil do plano de ensino das disciplinas ofertadas por cursos de Ciências Contábeis de IES gaúchas

30

**ANA MORALES DE PAIVA** *Especialista em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande (Furg).* E-mail: anapaiva@safrasecifras.com.br

**DÉBORA GOMES MACHADO** *Doutora em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau (Furb).* Professora na Furg. E-mail: debora\_furg@yahoo.com.br

**ANA PAULA CAPUANO DA CRUZ** *Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP).* Professora na Furg. E-mail: anapaulacapuanocruz@hotmail.com

**GRACIELE LIMA SAMPAIO** *Mestre em Contabilidade pela Furb.* E-mail: graciele\_sampaio@yahoo.com.br

## RESUMO

A alta carga tributária é um grande entrave para o desenvolvimento das empresas brasileiras. Dessa forma, dispor de um profissional que, além de cumprir as obrigações societárias e fiscais, colabore para o melhor desempenho tributário torna o contador um profissional de grande valia para todas as organizações. Considerando essa demanda do mercado, o objetivo desta pesquisa é identificar o perfil do plano de ensino da disciplina de contabilidade fiscal e suas assemelhadas oferecida nos cursos de graduação em Ciências Contábeis de instituições de ensino superior (IES) do Rio Grande do Sul. Partindo-se de uma abordagem qualitativa, foi desenvolvida uma análise de conteúdo dos planos de ensino das disciplinas ofertadas por 13 IES gaúchas. Os achados indicam que, em média, os cursos de graduação em Ciências Contábeis têm ofertado três disciplinas relacionadas à área fiscal, em sua maioria, entre o quarto e o sexto semestres. Os temas relativos aos tributos federais, estaduais e municipais foram os mais frequentes nas ementas e nos conteúdos programáticos. O objetivo apresentado por todos os planos de ensino busca promover a compreensão da estrutura dos tributos. Para pesquisas futuras, sugere-se a replicação desta pesquisa com uma amostra mais ampla.

## PALAVRAS-CHAVE

Contabilidade tributária. Contabilidade fiscal. Plano de ensino. Ensino contábil. Ensino superior.

## INTRODUÇÃO

O mercado de trabalho exige do profissional da área de Ciências Contábeis, conhecimentos que vão “além da escrituração de livros de contabilidade obrigatórios” (NAZÁRIO; MENDES; AQUINO, 2008, p. 64). Dessa forma, o profissional contábil necessita aperfeiçoar o seu conhecimento e garantir um diferencial ante as exigências requeridas. Assim, diante da complexa carga tributária brasileira, é de extrema importância que o contador tenha conhecimentos dos atributos fiscais relacionados à empresa em que atua para utilizar a melhor alternativa para a estruturação e o planejamento tributário. Nesse sentido, Valeretto (2010) destaca que, quando um profissional qualificado, competente e especializado na área tributária analisa as diversas legislações tributárias aplicadas às atividades ou transações realizadas por uma empresa, pode identificar alguma condição que possibilite licitamente a diminuição da carga tributária incidente.

Estudos como os de Capacchi et al. (2007), Nazário, Mendes e Aquino (2008) e Oliveira et al. (2011) buscaram estabelecer parâmetros relacionando o que as instituições de ensino superior (IES) oferecem em suas disciplinas com o que o mercado de trabalho atual está cobrando, sendo o estudo de Nazário, Mendes e Aquino (2008) um dos estudos ligados diretamente à área tributária.

A pesquisa de Capacchi et al. (2007) buscou analisar a estrutura curricular e os desafios que se colocam na formação e na prática do bacharel em Ciências Contábeis a partir de uma amostra de IES do Estado do Rio Grande do Sul. Os resultados desse estudo apontaram uma baixa quantidade de disciplinas específicas, formando, assim, profissionais generalistas, o que, segundo os autores, pode dificultar o ingresso no mercado de trabalho.

O estudo de Nazário, Mendes e Aquino (2008) foi desenvolvido com a finalidade de identificar o grau de importância que o estudante de graduação em Ciências Contábeis de IES do Distrito Federal atribui aos assuntos tributários. A pesquisa foi desenvolvida mediante aplicação de questionário aos alunos das IES com maior tradição na área contábil. Os resultados indicaram que os graduandos têm interesse no assunto, mas acreditam que não seja importante para o seu desenvolvimento profissional.

Com o objetivo de comparar as matrizes curriculares oferecidas aos discentes de Ciências Contábeis e o perfil do contador que o mercado está exigindo, o estudo de Oliveira et al. (2011) explorou a relação entre as matrizes curriculares de seis IES do Estado do Paraná e as qualidades requeridas por dez agências de emprego da mesma região. Os achados da investigação sugerem que o mercado de trabalho tem preferência por profissionais com amplo conhecimento, contudo a formação dos cursos de graduação em Ciências Contábeis ainda tem sua vertente predominantemente empírica, ou seja, ainda relacionada à formação técnica do profissional.

Diante do exposto, esta investigação propõe-se a estudar o seguinte problema de pesquisa:

- Qual é o perfil do plano de ensino das disciplinas de contabilidade fiscal, e suas assemelhadas, oferecidas nos cursos de graduação em Ciências Contábeis de IES do Rio Grande do Sul?

O mapeamento dos conteúdos que têm sido ministrados aos alunos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, nas disciplinas de contabilidade fiscal e nos demais desdobramentos que possa sofrer (contabilidade tributária, por exemplo), é relevante, uma vez que o perfil do profissional contábil precisa estar em sintonia com as exigências mercadológicas, as quais se mostraram bastante dinâmicas nos últimos tempos. Nesse sentido, Ott et al. (2011) salientam que é importante desenvolver habilidades e formas de aprendizagens alternativas, com o objetivo de aperfeiçoar o desempenho profissional. Complementarmente, destaca-se que os achados de uma investigação conduzida por Pires, Ott e Damascena (2009) evidenciam que a demanda por profissionais que possuem experiência profissional prévia e conhecimentos relacionados à contabilidade societária, legislação societária e tributária é alta, sendo esses conhecimentos tidos como os de maior valorização na atualidade.

Este artigo está estruturado em cinco seções. Inicialmente, tem-se a presente introdução, em que se apresentam a contextualização, o problema

de pesquisa e a importância de sua realização. Em seguida, há o referencial teórico da investigação, contendo um panorama do ensino da contabilidade tributária e fiscal, bem como aspectos relativos à tributação federal no Brasil. Na próxima seção, são descritos os procedimentos de natureza metodológica que orientaram a condução da pesquisa. Por fim, apresentam-se os principais resultados da investigação e as considerações finais.

### ENSINO DA CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA E FISCAL

Considerada uma das mais antigas da história, a profissão de contador teve seu surgimento na pré-história (IUDÍCIBUS; MARTINS; CARVALHO, 2005). Com o advento das transações comerciais, surgiu a necessidade de controlar as mercadorias e contabilizar os resultados auferidos por essas negociações. Assim, o profissional da época era designado a controlar o patrimônio dos comerciantes e a efetuar a devida escrituração. Contudo, muito antes do auge do comércio, o governo visualizou uma fonte de arrecadação de tributos para manter o Estado. Assim, antes mesmo de os reinados serem destituídos, os reis visualizavam a cobrança de tributos como uma forma de manter os gastos da província (IUDÍCIBUS; MARTINS; CARVALHO, 2005). Dessa forma, o profissional da contabilidade ganhou mais uma atribuição: além de controlar o fluxo do patrimônio dos comerciantes e contabilizar as suas vendas, precisava apurar os tributos que deveriam ser pagos ao governo. Acontece que, com o passar dos anos, esse usuário da contabilidade – o Estado – passou a ditar (e ainda dita), em ritmo crescente, regras que muitas vezes se sobressaem à essência da contabilidade e que precisam ser estritamente cumpridas pelas empresas (IUDÍCIBUS; MARTINS; CARVALHO, 2005).

Muito tempo desde a regulamentação da profissão já se passou e, com isso, o perfil do profissional contábil exigido pelo mercado do trabalho também sofreu influência da evolução dos tempos. Com o curso de Ciências Contábeis sendo ofertado em diversas universidades, o ensino da contabilidade tem alcançado grande parte das cidades do Brasil. Pires e Ott (2008) destacam que as instituições que têm por objetivo formar profissionais com alto potencial competitivo devem ter sua estrutura

curricular alinhada com as necessidades exigidas pelo mercado de trabalho. Com a crescente evolução das organizações e das transações mercantis, cada vez mais o mercado de trabalho tem buscado o profissional da área contábil para atuar nos mais distintos setores das empresas. Ademais, com o avanço e aperfeiçoamento dos docentes da área contábil, o ensino no país tende a evoluir, e os alunos precisam desenvolver habilidades que vão além da escrituração contábil dos fatos e elaboração dos demonstrativos contábeis. Para tanto, é necessário que os graduandos em Ciências Contábeis sejam preparados para as exigências do mercado de trabalho nas diversas especialidades compreendidas pela profissão, inclusive nas questões fiscais e tributárias (VALERETTO, 2010).

#### **TRIBUTAÇÃO FEDERAL NO BRASIL**

De acordo com Fabretti (2001, p. 27), contabilidade tributária é “o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada”. O autor define como sendo objetivo da contabilidade tributária os atos de apurar, controlar e estruturar a contabilidade de forma que esta demonstre os resultados econômicos, contudo tem também o intuito de conciliar esses resultados econômicos com a apuração dos tributos exigidos por lei.

O sistema tributário brasileiro é regido principalmente pela Constituição Federal de 1988 (CF) (BRASIL, 1988) e pelo Código Tributário Nacional (CTN), que foi instituído em 1966, por meio da Lei n. 5.172 (BRASIL, 1966), e serve de base para o regramento da legislação tributária do Brasil. Além da CF e do CTN, inúmeras leis, normas, pareceres, instruções e convenções propõem orientações tributárias que precisam ser observadas pelos contabilistas. O artigo 96 do CTN complementa essa ideia de amplitude dos instrumentos regulamentadores das práticas tributárias ao expor que a “legislação tributária compreende as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas pertinentes a eles”.

O CTN em seu artigo 3º conceitua o tributo como sendo a contraprestação pecuniária cujo valor se possa expressar em moeda, cobrado de forma compulsória, que não constitua sanção em decorrência de ato ilícito, vinculada em lei e cuja cobrança seja mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Esses tributos são divididos em espécies, de acordo com “a vinculação ou não do valor arrecadado, a uma contraprestação de valor por parte do Estado e também da natureza da atividade vinculada ou destinação dos recursos” (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2011, p. 47). Assim, os tributos são divididos, conforme sua espécie em: impostos, taxas, contribuições sociais, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios (FABRETTI, 2001; MACHADO, 2008; REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2011; SABBAG, 2011).

Os tributos são distribuídos para o regramento e a fiscalização em três esferas: municipal, estadual e federal (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2011). Em virtude da complexidade da estrutura tributária do país, têm-se os entes tributantes, conforme o interesse que dividem os poderes em relação aos tributos. Dessa forma, é relevante que os estudantes tenham conhecimento mínimo da estrutura dos tributos, bem como qual a sua lógica de aplicabilidade, a fim de que, no exercício de sua profissão, não se deparem com informações desconhecidas e que, também, possam potencializar o desenvolvimento das suas atividades.

Existem tributos que são de competência dos municípios, dos Estados e da União. Essa competência é definida pela CF, que determina quais tributos podem ser instituídos e, ainda, por quem.

O artigo 153 da CF de 1988 determina que impostos são de competência da União (Quadro 1).

Complementarmente aos impostos contidos no Quadro 1, todas as contribuições sociais ligadas à previdência social também são de competência da União. Assim, a contribuição para o Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS), o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) são regulados e cobrados pela União.

## QUADRO 1 – IMPOSTOS DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO

Inciso	Fato gerador	Imposto
I	Importação de produtos estrangeiros	Imposto de importação
II	Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados	Imposto de exportação
III	Renda e proventos de qualquer natureza	Imposto de renda pessoa física e pessoa jurídica
IV	Produtos industrializados	Imposto sobre produtos industrializados
V	Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários	Imposto sobre operações financeiras
VI	Propriedade territorial rural	Imposto sobre propriedade territorial
VII	Grandes fortunas, nos termos de lei complementar	É criado por lei complementar

Fonte: Constituição Federal (BRASIL, 1988) e Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Reforçando a autonomia político-administrativa e financeira, a CF define um sistema de transferências incondicionais entre a União, os Estados e os municípios, que podem ser de dois tipos: diretas ou mediante a formação de fundos especiais (indiretas). Independentemente do tipo, as transferências sempre ocorrem do governo de maior nível para os de menores níveis, isto é, o sentido é da União para os Estados e da União para os municípios ou dos Estados para seus respectivos municípios (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2002, p. 5). Assim, sendo o Sistema Tributário Nacional tão complexo, faz-se de grande importância que o profissional contábil detenha conhecimento sobre a forma de apuração, bases de cálculo e obrigações acessórias atreladas a cada tributo, a fim de contribuir para a perfeita operacionalização fiscal.

### PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para que se pudesse delinear o perfil do plano de ensino das disciplinas de contabilidade fiscal e suas assemelhadas, oferecidas nos cursos de graduação em Ciências Contábeis de IES gaúchas, desenvolveu-se uma pesquisa documental, a partir dos planos de ensino das disciplinas que são objeto de interesse investigativo.

A população de estudo é representada por um universo de 90 IES, que, na ocasião da consulta ao *site* do Ministério da Educação (17 de dezembro de 2012), ofertavam o curso de Ciências Contábeis na modalidade presencial, no Estado do Rio Grande do Sul. Dessas 90 IES, excluíram-se as instituições que estavam com o curso inativo, e eliminaram-se também aquelas

que se repetiam, tendo restado 56. Depois dessas exclusões, buscou-se acessar os portais das 56 IES identificadas.

Buscou-se acessar os *sites* dessas 56 instituições e localizar informações relativas aos planos de ensino das disciplinas que são objeto de interesse nesta pesquisa. O acesso aos portais permitiu a localização de planos de ensino, matrizes curriculares e ementas de disciplinas de contabilidade fiscal e assemelhadas de 13 IES que representam a amostra estudada. No Quadro 2, são indicadas as IES que integram a amostra desta pesquisa.

#### QUADRO 2 – AMOSTRA ESTUDADA

Nome da instituição	Sigla	Estrutura administrativa
Faculdade Inedi	Cesuca	Privada
Universidade Católica de Pelotas	Ucpel	Privada
Universidade do Vale dos Sinos	Unisinos	Privada
Faculdade Dom Bosco	FDA	Privada
Universidade Luterana do Brasil	Ulbra	Privada
Universidade Federal do Rio Grande do Sul	UFRGS	Pública
Universidade Federal do Rio Grande	Furg	Pública
Centro Universitário Univates	Univates	Privada
Universidade Regional Integradas do Alto Uruguai e das Missões	URI	Privada
Faculdade Santo Augusto	Faisa	Privada
Faculdade Porto Alegrense de Educação, Ciência e Letras	Fapa	Privada
Faculdades Integradas Machado de Assis	Fema	Privada
Centro Universitário Franciscano	Unifra	Privada

Fonte: Brasil ([ca. 2012])

As matrizes curriculares, as ementas das disciplinas e os planos de ensino foram analisados por meio da técnica de análise de conteúdo. Segundo Bardin (1977), a análise de conteúdo representa um conjunto de técnicas de análise das comunicações, que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens. Trata-se de uma técnica utilizada para descrever e interpretar o conteúdo de toda classe de documentos e textos e que conduz a descrições sistemáticas, qualitativas ou quantitativas, além de auxiliar na (re)interpretação das mensagens e na compreensão de seus significados num nível que vai além de uma leitura comum (MORAES, 1999).

A análise compreendeu a verificação de quantas disciplinas são direcionadas para o ensino de contabilidade tributária, fiscal e suas assemelhadas, bem como quais temáticas estão sendo mais recorrentemente exploradas nessas instituições. Para a análise desses temas, observaram-se, individualmente, ementa, conteúdo programático e objetivo de cada matriz curricular. Para a identificação dessas temáticas, buscou-se a frequência destas nas matrizes de cada IES.

## RESULTADOS

Esta pesquisa foi desenvolvida a partir de dados de 13 IES que ofertam o curso de Ciências Contábeis no Rio Grande do Sul na modalidade presencial. A amostra estudada compreende duas IES públicas e 11 privadas. Em todas as instituições, foram encontradas disciplinas relacionadas a direito tributário, contabilidade fiscal, planejamento tributário e temas afins. Conforme esperado, constataram-se variações nos nomes das disciplinas e no período de oferecimento. De forma similar, a quantidade de disciplinas relacionadas variou de uma instituição de ensino para outra. A Tabela 1 reúne informações dessa natureza.

Conforme demonstrado na Tabela 1, a nomenclatura de disciplina que apresenta a maior frequência, com cinco aparições, é Direito Tributário I. Na sequência, observaram-se quatro ocorrências para a disciplina de Contabilidade e Planejamento Tributário I. Com frequência de três aparições, estão as disciplinas de Contabilidade Fiscal I, Contabilidade Tributária I e

TABELA 1 – DISCIPLINAS OFERTADAS

Disciplina	Frequência	%
Direito Tributário I	5	13,51%
Contabilidade e Planejamento Tributário I	4	10,81%
Contabilidade Fiscal I	3	8,11%
Contabilidade Tributária I	3	8,11%
Direito Tributário II	3	8,11%
Contabilidade e Planejamento Tributário II	2	5,41%
Contabilidade Fiscal II	2	5,41%
Análise e Planejamento Tributário I	1	2,70%
Análise e Planejamento Tributário II	1	2,70%
Auditoria Fiscal I	1	2,70%
Auditoria Fiscal II	1	2,70%
Contabilidade e Legislação Tributária	1	2,70%
Contabilidade Tributária II	1	2,70%
Direito e Legislação Tributária	1	2,70%
Direito Tributário, Trabalhista e Previdenciário	1	2,70%
Gestão Tributária	1	2,70%
Legislação Tributária	1	2,70%
Legislação Tributária e Fiscal	1	2,70%
Noções de Direito Tributário	1	2,70%
Planejamento Estratégico e Tributário	1	2,70%
Planejamento Tributário	1	2,70%
Tributação Municipal	1	2,70%
TOTAL	37	100%

Fonte: Elaborada pelas autoras.

Direito Tributário II. Resultados semelhantes foram encontrados no estudo de Capacchi et al. (2007), que concluíram, em sua investigação, que, de forma geral, são poucas as disciplinas exploradas nessa área.

Para análise das ementas das disciplinas ofertadas pelas 13 IES, inicialmente foram levantados os principais conteúdos tratados em cada disciplina. A partir da listagem, agruparam-se os conteúdos por assunto. Conforme indicado na Tabela 2, identificaram-se dez temáticas distintas. Destaca-se ainda que nem todas as IES apresentam ementas semelhantes.

**TABELA 2 – FREQUÊNCIA DAS TEMÁTICAS NAS EMENTAS**

Assunto	Frequência	%
Tributos federais	39	29,2
Tributos estaduais	19	14,3
Tributos municipais	15	11,3
Planejamento tributário	13	9,8
Formas de apuração no resultado/tributação	12	9,0
Sistema tributário nacional	8	6,0
Espécie e competência tributária	7	5,3
Processo tributário/fiscal	7	5,3
Obrigação tributária/passivo tributário	7	5,3
Crédito tributário/lançamento tributário	6	4,5
<b>TOTAL</b>	<b>133</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pelas autoras.

Sobre as temáticas abordadas, destaca-se a tributação de competência federal como aquela que tem maior enfoque nas disciplinas ofertadas pelas IES pesquisadas. De forma similar, porém em menor escala, os tributos

estaduais e municipais também são objeto de atenção entre as disciplinas pesquisadas. Esse resultado vai ao encontro dos achados de Nazário, Mendes e Aquino (2008). Segundo os autores, um dos diferenciais do profissional contábil é o conhecimento sobre a estrutura tributária das empresas.

As IES demonstraram, nas suas ementas, a preocupação que têm em expor ao graduando o conhecimento referente ao sistema tributário nacional, bem como as espécies e a competência dos tributos, tendo sido estas relacionadas, respectivamente, com 6,0% e 5,3%. Ademais, identificou-se presença de conteúdos referentes aos processos judiciais tributários, resultantes de infrações tributárias, tendo o assunto sido mencionado 5,3%. Esse resultado reflete no exposto por Machado e Nova (2008) de que o contador deve estender suas atividades além da simples escrituração dos livros contábeis.

O planejamento tributário foi abordado em 9,8% das ementas totais. Segundo Valeretto (2010), esse tema torna-se relevante diante da alta carga tributária nacional, bem como da economia que um bom planejamento pode proporcionar. Por fim, destaca-se que as temáticas relacionadas à prática tributária, como crédito tributário/lançamento tributário e obrigação tributária/passivo tributário, também foram relacionados nas ementas, tendo sido mencionadas em torno de 4,5% a 5,3%.

Quanto ao conteúdo programático das disciplinas estudadas, destaca-se que apenas seis das 13 instituições estudadas o disponibilizaram em suas ementas. Desse modo, apenas 46% da amostra apresenta essa informação em seus *sites*. As principais temáticas relacionadas nos conteúdos programáticos estão dispostas na Tabela 3.

Conforme demonstrado na Tabela 3, o estudo dos tributos, nas três esferas, apresentou a maior representatividade de frequência dentre a totalidade das temáticas analisadas. Novamente, da mesma forma que com as ementas, os tributos federais apresentaram maior frequência que os tributos estaduais e municipais. Os temas relacionados a crédito tributário/lançamento tributário apareceram 11 vezes, representando 11,2%. Seguindo tais temáticas, destacam-se, com nove aparições, representando 9,2% do total, as formas de apuração do resultado/tributação. Espécie e

TABELA 3 – FREQUÊNCIA DAS TEMÁTICAS NOS CONTEÚDOS PROGRAMÁTICOS

Conteúdo	Frequência	%
Tributos federais	29	29,6%
Crédito tributário/lançamento tributário	11	11,2%
Tributos estaduais	11	11,2%
Tributos municipais	10	10,2%
Formas de apuração do resultado/tributação	9	9,2%
Obrigação tributária/passivo tributário	7	7,1%
Planejamento tributário	7	7,1%
Espécie e competência tributária	6	6,1%
Processo tributário/fiscal	4	4,1%
Sistema tributário nacional	4	4,1%
TOTAL	98	100,0%

Fonte: Elaborada pelas autoras.

competência tributária representam os conteúdos programáticos abordados com maior frequência (6,1% do total). Temáticas relacionadas a obriga o tributária/passivo tributário e planejamento tributário foram frequentes em 7,1% dos conteúdos programáticos. Os temas relacionados ao processo tributário/fiscal e Sistema Tributário Nacional foram os menos frequentes, tendo aparecido em 4,1% dos casos.

Destaca-se que a Universidade Católica de Pelotas (Ucpel) foi a institui o que apresentou os conteúdos programáticos mais extensos. Ademais, constatou-se que todas as seis IES que disponibilizaram seus conteúdos programáticos apresentaram pelo menos uma disciplina relacionada com direito tributário ou legisla o fiscal.

Em rela o aos objetivos da disciplina analisada, das 13 institui es de ensino que compõem a amostra desta pesquisa, a Ucpel não apresentou objetivos para todas as disciplinas, e outras sete IES (Cesuca, Unisinos, Dom Bosco, Furg, URI, Fapa e Fema) relataram quais os objetivos das disciplinas ofertadas. Esse número é considerado baixo, pois representa pouco mais da metade, ou seja, em torno de 54%, tendo em vista que todas as IES deveriam expor os objetivos da disciplina no plano de ensino. A análise

dos objetivos descritos em cada disciplina demonstrou que tendem a ser concisos e gerais, não disponibilizando maiores informações que permitam identificar objetivos mais específicos de cada disciplina.

Para análise individual dos objetivos das disciplinas por IES, buscou-se verificar três objetivos entendidos como relevantes: 1. compreensão do sistema tributário, 2. apresentação/operacionalização de situações práticas e 3. capacitação para operacionalização com tributos. Constatou-se que a compreensão do sistema tributário é prioridade entre os objetivos dispostos nos planos de ensino das IES em estudo, visto que todos os planos que apresentaram objetivos apontaram a necessidade de se compreender tal sistema. Analisando de forma quantitativa, é possível afirmar que esse objetivo representa 44% do total dos objetivos. No estudo desenvolvido por Ott et al. (2011), foi constatado que os brasileiros buscam entender mais de tributos que outros povos, justamente por terem uma complexa e alta carga tributária. Assim, talvez esse objetivo seja unânime, justamente pela necessidade da prévia compreensão do sistema tributário.

O segundo objetivo mais frequente nos planos de ensinados analisados nesta pesquisa foi a capacitação para operacionalização com tributos, tendo sido apresentado por cinco vezes. O referido objetivo, quando analisado em conjunto, representou 31% do total dos objetivos. Dos três objetivos dispostos, o menos frequente está relacionado com apresentação e operacionalização de situações práticas, tendo aparecido em 25% dos casos. Essa frequência sugere que nem todas as IES apresentam como objetivo da disciplina preparar o estudante para as situações práticas e cotidianas tributárias que o profissional de contabilidade poderá enfrentar. Esse resultado se assemelha ao que os graduandos destacam no estudo de Nazário, Mendes e Aquino (2008).

Para a análise da bibliografia disposta nas ementas disponíveis pelas IES, não se podem utilizar todas as instituições que formam a amostra deste estudo, pois três não apresentaram bibliografia básica e quatro não mencionaram bibliografia complementar. A seguir, na Tabela 4 são apresentados os principais autores sugeridos como bibliografia básica das disciplinas estudadas.

TABELA 4 – FREQUÊNCIA DE AUTORES DA BIBLIOGRAFIA BÁSICA

Autor	Ano	Frequência	%
FABRETTI, Laudio Camargo	2009	6	10,2%
OLIVEIRA, Luis Martins	2012	5	8,5%
BORGES, Humberto	2006	4	6,8%
HIGUCHI, Hiromi	2002	3	5,1%
BALEIRO, Aliomar	2009	3	5,1%
HIGUCHI, Fábio	2000	2	3,4%
MACHADO, Hugo de Brito	2009	2	3,4%
COELHO, Sacha Calmon Navarro	2004	2	3,4%
VALERIO, Walter Paldes	1999	2	3,4%
CARVALHO, Paulo de Barros	2009	2	3,4%
PINTO, João Roberto D.	2011	2	3,4%
NASCIMENTO, Amauri Mascaro	2007	1	1,7%
ZAINAGHI, Domingos Savio	2007	1	1,7%
MARTINS, Sergio Pinto	2007	1	1,7%
HARADA, Kiyoshi	2000	1	1,7%
KOHAMA, Heilio	2009	1	1,7%
LUNKES, Rogério João	2003	1	1,7%
HIGUCHI, Celso Hiroyuki	2002	1	1,7%
BASTOS, Celso Ribeiro	2002	1	1,7%
LATORRACA, Nilton	2000	1	1,7%
REIS, Luciano Gomes de	2010	1	1,7%
GALLO, Mauro Fernandes	2010	1	1,7%
PEREIRA, Carlos Alberto	2010	1	1,7%
FANUCCHI, Fábio	1975	1	1,7%
NOGUEIRA, Ruy Barbosa	1976	1	1,7%

(continua)

TABELA 4 – FREQUÊNCIA DE AUTORES DA BIBLIOGRAFIA BÁSICA (CONTINUAÇÃO)

Autor	Ano	Frequência	%
NEVES, Silvério das	2005	1	1,7%
VICECONTI, Paulo E.	2005	1	1,7%
CHIGERATO JR., Renato	-	1	1,7%
PINTO, Antônio Luis de	2004	1	1,7%
ROMEU, Alceu C.	1985	1	1,7%
PAULSEN, Leandro	2009	1	1,7%
SAABAG, Eduardo	2009	1	1,7%
OLIVEIRA, Gustavo Pedro	2009	1	1,7%
AMARO, Luciano	2007	1	1,7%
TORRES, Ricardo Lobo	2009	1	1,7%
CASSONE, Vittorio	2009	1	1,7%
ANCELES, Pedro Einsten	2001	1	1,7%
TOTAL		59	100,0%

Fonte: Elaborada pelas autoras.

Conforme a Tabela 4, observa-se que 37 autores distintos foram referenciados na bibliografia básica das disciplinas exploradas neste estudo. Desse grupo de 37 autores, 11 são utilizados por mais de uma instituição e 26 aparecem em pelo menos uma IES. Dentre os autores mais referenciados, observa-se Laudio Camargo Fabretti, que foi indicado por seis instituições. Desse modo, pode-se afirmar que 60% das IES estudadas fazem uso dos estudos de Fabretti como bibliografia básica sobre o tema em evidência. O segundo autor mais recorrente nas bibliografias indicadas foi Luis Martins Oliveira, referenciado por cinco IES. Seguindo Oliveira, constam Humberto Borges, utilizado por quatro IES, e Hiromi Higuchi e Aliomar Baleiro, que foram referenciados por três instituições. Adicionalmente, outros seis autores (Fábio Higuchi, Hugo de Brito Machado, Sacha Calmon N. Coelho, Walter Paldes Valério, Paulo de Barros Carvalho e João Roberto Pinto) foram referenciados por duas IES. Sobre o ano das obras pesquisadas, destaque para 2009 com dez publicações, depois 2007 com quatro e 2000, 2002 e 2010 com três cada. Destaca-se que, devido às constantes mudanças

sofridas pela legislação tributária e fiscal, torna-se essencial a utilização de bibliografias atualizadas. Nesse item, 15 das 37 obras são de 2009 a 2012, o que representa aproximadamente 40% do total.

A alta complexidade do sistema tributário brasileiro e o grande número de normas, pareceres e leis que são promulgados diariamente contribuem para a aversão que muitos profissionais têm em relação ao estudo da área tributária. Nazário, Mendes e Aquino (2008) apontaram que mais de 75% dos entrevistados em seu estudo têm muito interesse no assunto e acreditam que a formação nessa área é de grande importância para o seu desenvolvimento no mercado de trabalho. Os alunos acreditam na importância do estudo de questões de ordem tributária em virtude das minúcias da legislação brasileira. Quando questionados sobre o que os desmotiva em relação à área, os que apontaram motivos específicos destacaram a deficiência que as IES têm em preparar o graduando para o mercado de trabalho.

Em contraponto, a pesquisa de Ott et al. (2011) evidenciou que os brasileiros têm maiores conhecimentos na área tributária que os norte-americanos e os chineses, que direcionam seus conhecimentos para a área financeira. Os autores justificam tal resultado em virtude da alta carga tributária brasileira e da predominância da contabilidade tributária em relação à financeira.

Por fim, considerando-se a investigação desenvolvida, apresenta-se uma sugestão de plano de ensino (Quadro 3) para a disciplina que poderia ser denominada Contabilidade Tributária. Considerando a configuração dos cursos explorados nesta pesquisa, o que envolve número de créditos de disciplina, modalidade de oferta (semestral *versus* anual), entende-se que o conteúdo poderia ser desmembrado nas disciplinas de Contabilidade Fiscal I e Contabilidade Fiscal II.

Cumprе salientar que, conforme o Quadro 3, sugere-se que sejam tratados aspectos que envolvam as legislações municipal, estadual e federal vigentes, de forma a proporcionar uma formação fiscal que habilite o futuro egresso do curso de graduação em Ciências Contábeis a atuar no mercado de trabalho.

### QUADRO 3 – PLANO DE ENSINO SUGERIDO

▪ *Ementa:*

Proporcionar ao aluno conhecimentos sobre o Sistema Tributário Nacional, exemplificando as espécies tributárias e suas competências. Apresentar e discutir os tributos federais, estaduais e municipais, bem como a forma de apuração. Conceituar obrigação tributária, passivo tributário, crédito tributário e lançamento tributário. Explorar exemplos práticos de planejamento tributário. Exemplificar como funciona o processo tributário.

▪ *Conteúdo programático:*

1. Sistema tributário nacional
2. Espécie e competências tributárias
3. Tributos federais: impostos e contribuições de competência da União
4. Tributos estaduais: impostos e contribuições de competência do Estado
5. Tributos municipais: impostos e contribuições de competência do município
6. Obrigação tributária
7. Passivo tributário
8. Crédito tributário
9. Lançamento tributário
10. Planejamento tributário
11. Processo administrativo/judicial tributário

▪ *Objetivos:*

Proporcionar a: 1. compreensão do sistema tributário, 2. identificação das suas particularidades e conceitos; 3. apresentação e operacionalização de situações práticas, e 4. capacitação para operações que envolvam tributos federais, estaduais e municipais.

▪ *Bibliografia:*

Sugere-se que sejam adotadas as obras dos seguintes autores:

Aliomar Baleeiro

Hiromi Higuchi

Hugo de Brito Machado

Humberto Borges

Laudio Camargo Fabretti

Complementarmente, sugere-se também a assinatura de periódicos fiscais, como IOB, Cenofisco, Lefisc, entre outros.

▪ *Carga horária:*

Quatro horas aulas semanais por disciplina, sendo sugeridas três disciplinas para o desenvolvimento deste plano de ensino.

Fonte: Elaborado pelas autoras.

### CONSIDERAÇÕES FINAIS

A complexa estrutura tributária brasileira tem representado um desafio no processo de desenvolvimento das empresas modernas. Apesar dos avanços que têm sido empreendidos à contabilidade, em virtude da adoção de normas internacionais, o desenvolvimento de habilidades capazes de saber estruturar e gerir tributos lícitamente permanece como um objetivo relevante dentro das organizações. Assim, sendo o profissional contábil responsável por grande parte das informações que subsidiam a cobrança desses tributos, torna-se relevante que esse profissional promova um estudo tributário para essa instituição. Contudo, para isso, são necessários conhecimento e atualização constante.

Motivado pela insatisfação dos estudantes no que diz respeito à estrutura curricular do curso de Ciências Contábeis, especialmente quanto à escassez de disciplinas vinculadas à tributação, bem como à falta de conteúdos específicos de ordem fiscal/tributária (NAZÁRIO; MENDES; AQUINO, 2008), este estudo buscou identificar, a partir das informações que são publicadas pelas IES gaúchas que ofertam o curso de Ciências Contábeis, qual o perfil do plano de ensino das disciplinas de contabilidade fiscal e suas assemelhadas. A partir dessa proposta, buscou-se mapear as principais temáticas dispostas nos planos de ensino, suas respectivas bibliografias, bem como os conteúdos abordados.

Os achados desta investigação indicam que os cursos de Ciências Contábeis apresentam carga horária de oito semestres. Considerando essa estrutura, identificou-se que, em média, são ofertadas aproximadamente três disciplinas relacionadas à contabilidade tributária e suas assemelhadas em cada IES. Ademais, essas disciplinas, em sua maioria, se concentram entre o quarto e o sexto semestres. No que diz respeito às disciplinas, verificou-se que aquelas relacionadas à contextualização do direito tributário e à legislação fiscal são, na maioria, seguidas daquelas relacionadas à contabilidade tributária e fiscal.

No decorrer da pesquisa, observou-se que, nas ementas apresentadas pelas 13 IES, as temáticas mais frequentes estão relacionadas aos tributos nas três esferas, tendo se mostrado mais recorrentes os tributos de

competência federal. Da mesma forma, quando analisados os conteúdos programáticos, observou-se que as temáticas mais frequentes envolvem tributos, sendo os federais mais relacionados. Quando analisados os objetivos descritos nos planos de ensino das disciplinas, observou-se que todas as IES apresentam como objetivo a compreensão, por parte do acadêmico, dos temas relacionados ao Sistema Tributário Nacional, seguido pelo objetivo de capacitar o aluno a operacionalizar com tributos.

As bibliografias básica e complementar também foram analisadas, sendo observados os autores e as datas de publicação de suas obras. Observou-se que autores como Laudio Camargo Fabretti, Humberto Borges e Higuchi foram os mais citados tanto como bibliografia básica como bibliografia complementar, sugerindo que eles são referência no assunto. Outro ponto a ressaltar diz respeito à diversidade de autores utilizados pelas IES, sendo 37 para bibliografia básica e 45 para complementar. Por fim, estruturou-se uma sugestão de um plano de ensino a ser desenvolvido ao longo do curso de Ciências Contábeis pelas IES. Nesse plano, busca-se elencar todos os tópicos importantes para o bom desempenho do profissional contábil em relação aos atributos tributários.

Este trabalho teve como limitador a falta de padronização contida nas matrizes curriculares, uma vez que cada instituição divulga a informação que acredita ser necessária. Dessa forma, a análise conjunta dos conteúdos programáticos, dos objetivos e da bibliografia com as ementas ficou limitada, uma vez que nem todas as matrizes curriculares apresentavam todos esses itens. Como sugestão para pesquisas futuras, destaca-se a possibilidade de expansão da amostra para os três estados da região Sul, com o intuito de identificar os resultados em cada um deles. Também é relevante identificar o que essas IES desenvolvem para se manterem atualizadas e definir a quão atualizada cada uma se apresenta.

## **Fiscal accounting: profile of the teaching plan of the courses offered by courses in accounting sciences of higher education institutions in Rio Grande do Sul, Brazil**

### **ABSTRACT**

The high tax burden is a major obstacle to the development of Brazilian companies. Thus, to have a professional who besides fulfilling the corporate and tax obligations, collaborate for the best tax performance, makes a professional accountant of great value to all organizations. Considering this market demand, the objective of this research is to identify which teaching plan profile of the discipline of tax accounting and its resembled offered in undergraduate courses in Accounting Higher Education Institutions (HEI) of Rio Grande do Sul/Brazil. Starting from a qualitative approach, it developed a content analysis of teaching plans of disciplines offered by 13 HEI of Rio Grande do Sul/Brazil. The findings indicate that, on average, undergraduate courses in Accounting has offered three disciplines related to the fiscal area, mostly between the fourth and sixth semester. Themes related to federal, state and municipal taxes were the most frequent in the menus and program content. The objective presented by all educational plans seeks to promote understanding of the structure of taxes. For future research replication is suggested this research with a larger sample.

### **KEYWORDS**

Tax accounting. Fiscal accounting. Education plan. Accounting education. Higher education.

## REFERÊNCIAS

- BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70, 1977.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 5 out. 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: 1º jul. 2012.
- BRASIL. Decreto-Lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do contador e do guarda-livros, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del9295.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm)>. Acesso em: 13 out. 2012.
- BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados e aos municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 9 out. 2012.
- BRASIL. Instituições de educação superior e cursos cadastrados. [ca. 2012]. Disponível em: <<http://emec.mec.gov.br/>>. Acesso em: 3 jul. 2017.
- CAPACCHI, M. et al. A prática do ensino contábil no Estado do Rio Grande do Sul: uma análise de grade curricular frente às exigências legais e necessidades acadêmicas. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 1., 2007, Gramado. Gramado: Furb, 2007.
- FABRETTI, L. C. *Contabilidade tributária*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; CARVALHO, L. N. Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 16, n. 38, p. 7-19, 2005.
- MACHADO, H. B. *Curso de direito tributário*. 29. ed. Fortaleza: Malheiros, 2008.
- MACHADO, V. S. A.; NOVA, S. P. C. C. Análise comparativa entre os conhecimentos desenvolvidos no curso de graduação em contabilidade e o perfil do contador exigido pelo mercado de trabalho: uma pesquisa de campo sobre educação contábil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 2, n. 1, p. 1-23, 2008.
- MORAES, R. Análise de conteúdo. *Revista Educação*, v. 22, n. 37, p. 7-32, 1999.
- NAZÁRIO, N. S.; MENDES, P. C. M.; AQUINO, D. R. B. Percepção dos discentes quanto à importância do conhecimento em contabilidade tributária.

ria em instituições de ensino superior do Distrito Federal: um estudo empírico. *Revista Universo Contábil*, v. 4, n. 3, p. 64-81, 2008.

OLIVEIRA, C. R. et al. Aproximações entre o perfil do contador desejado pelo mercado e as matrizes curriculares de curso de graduação. *Revista Eletrônica de Ciências da Educação*, v. 10, n. 1, 2011. Disponível em: <<http://revistas.facecla.com.br/index.php/reped/article/view/869>>. Acesso em: 10 jul. 2012.

OTT, E. et al. Relevância dos conhecimentos, habilidades e métodos instrucionais na perspectiva de estudantes e profissionais da área contábil: estudo comparativo internacional. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 22, n. 57, p. 338-357, 2011. DOI: 10.1590/S1519-70772011000300007

PIRES, C. B.; OTT, R. Estrutura curricular do curso de Ciências Contábeis no Brasil *versus* estruturas curriculares propostas por organismos internacionais. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8., 2008, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2008.

PIRES, C. B.; OTT, E.; DAMASCENA, C. “Guarda-livros” ou “parceiros de negócios”? Uma análise do perfil profissional requerido pelo mercado de trabalho para contadores na região metropolitana de Porto Alegre (RMPA). *Contabilidade Vista & Revista*, v. 20, n. 3, p. 157-187, 2009.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Sistema e administração tributária: uma visão geral. 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/20SistemaAdministracaoTributaria.pdf>>. Acesso em: 28 ago. 2013.

REZENDE, A. J.; PEREIRA, C. A.; ALENCAR, R. C. *Contabilidade tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas*. São Paulo: Atlas, 2011.

SABBAG, E. *Manual de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

VALERETTO, G. J. *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*. 2010. Dissertação (Mestrado em Contabilidade)–Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2010.