



## REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

<http://www.ccsa.ufrn.br/ojs/index.php/ambiente>

<http://www.periodicos.ufrn.br/ojs/index.php/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

ISSN 2176-9036

### **A ADERÊNCIA DO CONTEÚDO DA DISCIPLINA CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA MINISTRADA NOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO BRASIL AO CONTEÚDO DO CURRÍCULO INTERNACIONAL PROPOSTO PELA ONU**

### **A ADHERENCE OF THE CONTENT OF TAX ACCOUNTING DISCIPLINE MINISTERING IN THE UNDERGRADUATE COURSES STATEMENTS OF SCIENCE FROM BRAZIL TO THE CONTENT OF THE CURRICULUM INTERNATIONAL PROPOSED BY THE UN**

#### **Autores:**

#### **Paulo Cesar de Melo Mendes**

Professor da Universidade de Brasília, Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Interregional em Ciências Contábeis pela UnB, UFPB e UFRN e Doutorando pelo mesmo Programa Multiinstitucional.

E-mail: [mendes@unb.br](mailto:mendes@unb.br)

#### **Antonio Batista Silva**

Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB).

E-mail: [toniunb@gmail.com](mailto:toniunb@gmail.com)

#### **Jorge Katsumi Niyama**

Prof. Doutor Titular da Universidade de Brasília, Prof. do Programa Multiinstitucional e Interregional em Ciências Contábeis pela UnB, UFPB e UFRN.

E-mail: [jkatsumi@unb.br](mailto:jkatsumi@unb.br)

## **RESUMO**

A contabilidade tributária se destaca devido à integração da contabilidade com a atividade de arrecadação nos países. Com isso, a criação de um currículo global para a formação dos contadores tem sido objeto de estudo pela Organização das Nações Unidas (ONU), através da UNCTAD (Organização das Nações Unidas para Comércio e Desenvolvimento), onde se busca o conhecimento técnico mínimo exigido nos currículos de graduação. Nesse contexto, está inserida a importância da verificação da aderência da grade curricular das disciplinas que

abordam a contabilidade fiscal/tributária nos cursos de graduação em ciências contábeis ministrados no Brasil ao currículo internacional de contabilidade fiscal/tributária proposto pela ONU. O trabalho tem como objetivo avaliar o grau de aderência das diretrizes curriculares através de pesquisa que abrangeu 10,58% dos 904 cursos de graduação em ciências contábeis existentes no país, onde as ementas das disciplinas: contabilidade tributária/fiscal foi comparada com o conteúdo previsto no currículo internacional. Foi verificado que os cursos de graduação em ciências contábeis ministrados por instituições de ensino público apresentam percentual médio de aderência de 44,3% e os ministrados por instituições privadas apresentam o percentual médio de 29,7%.

**Palavras Chave:** Aderência. Currículo internacional. Contabilidade Tributária/ ISAR/ONU

### ABSTRACT

The tax Accounting stands out due to the integration of accounting with the activity collection in the country. Thus, the creation of a global curriculum for the training of accountants has been studied by the United Nations (UN), through the UNCTAD (United Nations Trade and Development), which seeks the minimum required technical knowledge in undergraduate curricula. In his context, is embedded the importance of verifying the adherence of the curriculum of courses that address the tax accounting/tax in undergraduate courses in accounting curriculum taught in Brazil at international tax accounting/tax proposed by the UN. Therefore, the main purpose of this paper is to analyse the level of adherence between global accounting curriculum and Brazilian accounting curriculum related to tax accounting. This research included a percentage of 10,58% (95 undergraduate courses in accounting authorized by the Ministry of Education) courses in the country. As the result, the public accounting undergraduate courses showed an average of 44, 3% (adherence level) while 29, 7% was obtained by private accounting undergraduate courses.

**Keywords:** Adherence. International curriculum. Tax Accounting / ISAR / UN

## 1. INTRODUÇÃO

As constantes transformações no mundo corporativo, o cenário globalizado da economia mundial e o forte ônus da carga tributária para as empresas e pessoas físicas exigem do profissional de contabilidade uma formação acadêmica adequada de modo que sua atuação possa corresponder às expectativas do mercado e da sociedade. A Organização das Nações Unidas (ONU), confirmando a importância do papel da Contabilidade Tributária publicou, em 2003, o Modelo Revisado do Plano de Estudos em Contabilidade, através do documento TD/B/COM.2/ISAR/21, estabelecendo diretrizes para a harmonização de um programa mundial de qualificação em matéria de requisitos para formação profissional dos contadores.

As diretrizes curriculares referentes à contabilidade tributária estão inseridas nos módulos “3.5 (Módulo de Imposição Fiscal)” e “4.3 (Módulo de Imposição Fiscal Avançada)” e têm o objetivo de detalhar os principais componentes que devem ser incluídos no currículo dos cursos superiores de contabilidade, no tocante às normas fiscais as quais a sociedade e as empresas são submetidas, e permitir o preenchimento de eventuais lacunas existentes no sistema de capacitação dos contadores, na área fiscal e tributária.

O conteúdo constante desse currículo é constituído de uma revisão do modelo elaborado pela UNCTAD (Organização das Nações Unidas para Comércio e Desenvolvimento), em 1999, e contou com a ajuda de peritos da Sociedade Árabe dos Contadores Públicos, da Associação de Contábeis Públicos Associados, dos Contadores Gerais Públicos do Canadá, da Comissão Europeia, do Instituto de Contadores Associados da Escócia, da Junta de Normas Contábeis da Polônia, da Federação Internacional de Contábeis e dos representantes de instituições de docentes.

Os esforços de diversos organismos internacionais como o IASB (International Accounting Standards), IFAC (The International Federation of Accountants) e IOSCO (International Organization of Securities Commission), dentre outros, na busca por uma harmonização contábil passa, obrigatoriamente, por uma discussão mais aprofundada sobre harmonização de currículos dos cursos de ciências contábeis (NIYAMA, 2006).

A crescente discussão sobre harmonização e convergência internacionais induz à conseqüente formação de um profissional de contabilidade com características similares nos diferentes países e, para que isso aconteça, a educação formal dos contadores, no mundo, deve convergir para os mesmos conjuntos de conhecimentos, harmonizados e globalizados e que, quanto maior for a similaridade entre o currículo adotado por certo país e o currículo internacional, tanto maior será a evidência de harmonização na educação contábil (RICCIO e SAKATA, 2004).

O conhecimento dos parâmetros teóricos essenciais define, na prática, a diferença entre o sucesso e o insucesso na atividade profissional, afirma Iudícibus (2000). O Ministério da Educação (MEC) definiu nas Diretrizes Curriculares do curso de graduação em ciências contábeis que os profissionais dessa área devem possuir conhecimentos do cenário econômico e financeiro nacional e internacional, em harmonia com os padrões e normas internacionais de contabilidade exigidos pela Organização Mundial do Comércio.

Nesse cenário, a fim de se obter um melhor ensino técnico e profissional, envolvendo a grade curricular do ensino superior em ciências contábeis surge a seguinte dúvida: Qual o nível de aderência do conteúdo da disciplina de contabilidade tributária ministrada nos cursos de graduação em ciências contábeis no País comparativamente com o conteúdo proposto no currículo internacional pela Organização das Nações Unidas?

Para responder a questão e diante da relevância da contabilidade tributária, tanto na formação do profissional de Contabilidade, quanto no processo decisório das empresas, o presente trabalho tem por objetivo verificar o grau de aderência das diretrizes curriculares dos cursos de graduação em ciências contábeis ministrados no Brasil ao Modelo de Currículo Global, no que se refere aos aspectos fiscais e tributários, de forma a verificar se o conteúdo estudado nessa área atende ao proposto pela Organização das Nações Unidas, nas esferas técnicas mundialmente aceitas como necessárias à formação de profissional contábil.

A pesquisa se justifica pela importância na avaliação curricular e qualificação do profissional de contabilidade, mediante a alta carga tributária no País, como fator suporte na tomada de decisão, e por cumprimento das diretrizes curriculares do curso de graduação em ciências contábeis definido pelo MEC.

A verificação de aderência ao referido modelo foi baseada numa pesquisa descritiva/quantitativa que abrangeu 10% dos 904 cursos de graduação em ciências contábeis existentes no país, autorizados e listados na “*homepage*” do MEC ([www.mec.gov.br](http://www.mec.gov.br)), através da análise das ementas das disciplinas: contabilidade fiscal/tributária, contabilidade comercial e legislação tributária.

A pesquisa está dividida em seis partes, sendo a primeira, envolvendo o cenário curricular, o problema proposto pela pesquisa, o objetivo e sua justificativa. Na segunda parte o referencial teórico contendo algumas pesquisas sobre o assunto. Na terceira parte a metodologia adotada, na quarta, a coleta dos dados seguida de sua análise. Na sexta parte a conclusão da pesquisa.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Informações e Sustentabilidade**

A contabilidade tributária, dentro do currículo de graduação em ciências contábeis, é importante pelo fato de que todo cidadão brasileiro deve saber quais tributos estão embutidos nos produtos que estão adquirindo. (CASAGRANDE, 2006). A criação de um currículo que possa atender às demandas globais do profissional de contabilidade, tem sido objeto de análise da Organização das Nações Unidas (ONU) desde 1982, quando se deu a criação do *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting, and Reporting* (ISAR). Esse grupo tem como atribuições o tratamento de temas relacionados às Normas Internacionais de contabilidade e *Reporting* e auxilia países em desenvolvimento e economias em transição para aplicar as melhores práticas de transparência empresarial e contábil a fim de facilitar os fluxos de investimento e desenvolvimento econômico. A ISAR consegue isso através de um processo integrado de investigação, de construção, de consenso intergovernamental, difusão de informações e cooperação técnica.

A publicação mais recente desse organismo sobre formação profissional contábil ocorreu em 2003, com Modelo Revisado do Plano de Estudos em Contabilidade, *Revised Model Accounting Curriculum* (TD/B/COM.2/ISAR/21) cujo objetivo é promover a harmonização contábil em matéria de qualificação profissional. No nosso país, um dos grandes desafios do contabilista é a sua atualização profissional na área tributária.

O trabalho apresenta a sustentabilidade da literatura ao objetivo da pesquisa em foco, através das abordagens teóricas referentes a currículo, diretrizes curriculares nacionais, histórico e tendências da educação superior em ciências contábeis, definições acerca do estudo da contabilidade tributária e sobre o objetivo do modelo de currículo internacional proposto pela ONU para o ensino da contabilidade tributária.

### **2.2 Educação Superior em Ciências Contábeis no Brasil**

De acordo com Marion e Robles Júnior (1998), a formação em nível de cursos de graduação em ciências contábeis no Brasil apresenta a seguinte evolução:

a) Em 1902 houve o surgimento da primeira escola de Contabilidade no Brasil, denominada Escola de Comércio Álvares Penteado. Porém, somente em 1905 o Decreto Federal nº 1.339 reconheceu, em caráter oficial, os diplomas expedidos por essa escola.

b) Os cursos de contabilidade propriamente ditos foram criados em 1931, através do Decreto nº 20.158, que instituiu o curso Técnico de Contabilidade com duração de dois anos para formar guarda-livros e de três anos para formar peritos contadores.

c) Em 1945 foi instituído o curso de Ciências Contábeis e Atuariais através da Lei nº 7.988. Em 1946 o Governo do Estado de São Paulo instituiu a Faculdade de Ciências

Econômicas e Administrativas FCEA, posteriormente Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade FEA na USP. Porém, em 1949 teve início a primeira turma de Ciências Contábeis e Atuariais na Fundação Álvares Penteado.

d) Em 1946 a Universidade de São Paulo (USP) criou o primeiro núcleo de pesquisa em Contabilidade do Brasil, o que contribuiu de maneira extraordinária para a qualidade do ensino superior em Ciências Contábeis; e

e) Em 1951, a Lei nº 1.401 desmembrou os cursos de Ciências Contábeis e Atuariais, criando de maneira independente o curso de Ciências Contábeis.

Iudícibus (2000) relata que o ensino da contabilidade no Brasil foi influenciado, inicialmente, pela escola européia, dominada por italianos e alemães. Essa escola de contabilidade tinha fundamentação “aziendalista” onde o principal mérito era chamar a atenção para o fato de que a contabilidade não era um mero registro, mas um instrumento de gestão. Como ponto deficiente essa escola apresentava-se deficitária em pesquisa indutiva, o que não permitia generalizações mais eficazes.

Niyama (2006) corrobora essa informação relatando que a escola italiana teve forte influência no ensino da contabilidade no Brasil até a década de 70, quando a Lei 6.404/76 veio estabelecer critérios predominantemente influenciados pela escola norte-americana de contabilidade.

Franco (1993) afirma que o retrospecto histórico dos últimos 50 anos do ensino de contabilidade no Brasil apresenta os primeiros 25 anos com progresso inicialmente lento e os 25 anos posteriores em que a classe tem lutado por uma afirmação cada vez mais distante, onde a falta de autoridade da profissão tem se acentuado à medida que aumenta o número daqueles que têm direito a exercê-la, porém não possuem um mínimo de capacidade para fazê-lo.

Ainda de acordo com Franco (1993), a busca incessante por uma base teórica sólida na área contábil, sentida também em nível internacional, demonstra como as circunstâncias conjunturais (econômicas e sociais) influenciam o ensino e a pesquisa nessa área. O futuro dessa profissão vai depender do “arrojo”, perseverança e adequação ao sistema global de informação, a fim de facilitar o diagnóstico dos problemas em um ambiente de competitividade.

Iudícibus (2000), diz que o atual estágio de desenvolvimento da contabilidade no Brasil é paradoxal, devido à qualidade das normas contábeis editadas por órgãos do governo sem a anuência dos órgãos ou associações de contadores, principalmente no tocante a legislação fiscal que, reiteradamente, tem influenciado os conceitos contábeis em virtude da falta de esclarecimentos de muitos contadores sobre os limites da contabilidade científica e a contabilidade com finalidades fiscais.

Sobre a influência das normas editadas pelo governo no ensino da contabilidade tributária em nosso país, Oliveira, Chierigato, Perez Junior e Gomes (2006) afirmam que o problema foi parcialmente solucionado a partir da vigência da lei 6.404/76, que expressamente determinou que a escrituração contábil fosse feita em estrita observância aos princípios contábeis geralmente aceitos e segregados em registros auxiliares, eventuais critérios divergentes estabelecidos por outros normatizadores.

### **2.3 Diretrizes Curriculares de Graduação em Ciências Contábeis**

As Diretrizes curriculares são vistas como os eixos estruturados através dos quais os conteúdos devem ser ministrados. Nesse aspecto, observa-se que existe entre os educadores e profissionais da área contábil uma preocupação constante com a adequação curricular às reais

necessidades do mercado que sofre influências constantes da evolução econômica e tecnológica.

Ribeiro (1992), vislumbrando sobre a necessidade de adequação curricular para que o contador pudesse atender as demandas profissionais, argumentava já naquela época, que os conteúdos programáticos ministrados nos cursos de graduação em ciências contábeis eram inadequados e defasados para as necessidades presentes e futuras do mercado de trabalho.

Franco (1993) alerta que num mundo em constante mutação, com os mais variados desafios profissionais sendo colocados à profissão contábil, torna-se cada vez mais importante analisarmos a estruturação, o conteúdo e os inter-relacionamentos das disciplinas que devem formar o “currículo” básico para a formação do contador.

Entende esse autor que a formação dos contadores deve proporcionar condições para a troca de experiências, sem dificuldades fundamentais de ordem terminológica e de conteúdo, mesmo que haja diferenças de interpretação de alguns aspectos.

Marion e Robles Júnior (1998) relatam que o primeiro documento a fixar os conteúdos mínimos e a duração dos cursos de graduação em ciências contábeis foi o Parecer nº 397/62 do extinto Conselho Federal de Educação, dando início a uma reforma curricular significativa. Segundo esses autores, o currículo mínimo do curso foi dividido em ciclos de formação básica (Matemática, Estatística, Direito e Economia) e ciclo de formação profissional (Contabilidade Geral, Contabilidade Comercial, Contabilidade de Custos, Auditoria e Análise de Balanços, Técnica Comercial, Administração e Direito Tributário).

Niyama (2006) relata que o ensino da contabilidade no Brasil foi revolucionado pela Faculdade de Economia, Administração e contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP) quando, na década de 60, passou a tratá-lo como instrumento de informação à gestão e aos investidores, considerando as necessidades do usuário como o grande objetivo dessa ciência.

Como um dos principais problemas da formação na área contábil no nosso país, Niyama (2006) cita a visão “latina” que predominou por muito tempo da utilização da contabilidade como instrumento de interesse do Estado (para fins de tributação), o que se traduziu num entrave ao desenvolvimento de uma nova orientação sobre a educação contábil, focada no usuário, procurando ter na figura do estado um usuário especial que não interfira no interesse dos demais.

Assim, em 1992, uma nova resolução fixou os conteúdos mínimos e a duração dos cursos e fixou normas para elaboração de currículos, definindo o perfil do profissional que deseja formar. As diretrizes curriculares dos cursos de graduação em ciências contábeis atualmente em vigor foram definidas pela Resolução nº 10/04 do Conselho Nacional de Educação (CNE).

Tais diretrizes contemplam o entendimento do CNE de que a formação profissional do contador deve ser condizente com as constantes evoluções econômico-financeiras, deve ensejar condições para que o futuro contador seja capacitado a compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, em âmbito nacional e internacional e nos diferentes modelos de organização;

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.

A Resolução estabelece ainda em seu artigo 2º que as Instituições de Educação Superior deverão estabelecer a organização curricular para os cursos de Ciências Contábeis por meio de projeto pedagógico, com descrição dos seguintes aspectos:

1. Perfil profissional esperado para o formando, em termos de competências e habilidades;
2. Componentes curriculares integrantes;
3. Sistemas de avaliação do estudante e do curso;
4. Estágio curricular supervisionado;
5. Atividades complementares;
6. Monografia projeto de iniciação científica ou projeto de atividade, tais como Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), como componente opcional da instituição;
7. Regime acadêmico de oferta;
8. Outros aspectos que tornem consistente o referido Projeto.

Observa-se, assim, no atual projeto pedagógico a preocupação do Conselho Nacional de Educação com a integralização curricular, de forma a permitir uma educação sistêmica e adequada à nova ordem mundial ao formando em ciências contábeis.

#### **2.4 Diretrizes Curriculares Referentes à Contabilidade Tributária**

Oliveira, Chierigato, Perez Junior e Gomes (2006), embasados na diretriz curricular CNE nº 10/2004, publicada pelo Ministério da Educação, através do Conselho Nacional de Educação, cita as seguintes competências e habilidades que a disciplina contabilidade tributária deve proporcionar ao aluno:

- a. agregar conhecimentos que possibilitem aos acadêmicos interpretar e empregar corretamente a legislação tributária em vigor e seus reflexos nos livros contábeis;
- b. proporcionar conhecimentos que visem ao desenvolvimento e aperfeiçoamento da cultura tributária “federal, estadual e municipal” incentivando o poder de decidir qual o melhor “caminho tributário” a ser adotado pelas empresas quando enfrentarem o mercado de trabalho atual;
- c. usar adequadamente a linguagem contábil, sob a abordagem da teoria da comunicação (semiótica);
- d. usar raciocínio lógico e crítico-analítico para a solução de problemas vinculados aos custos tributários;
- e. usar relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários;
- f. articular, motivar e liderar equipes multidisciplinares para a captação de dados, geração e disseminação de informações contábeis tributárias;
- g. desenvolver, analisar e implantar sistemas de informações tributário-contábil e de controle gerencial; e
- h. exercer com ética as atribuições e prerrogativas que lhes são prescritas por meio de legislação específica.

Do exposto, infere-se que cresce sensivelmente a responsabilidade do profissional de

contabilidade, ensejando que o ensino da contabilidade não pode limitar-se ao contexto local, de cálculo tributário, mas sim um analista tributário, visando o menor impacto em caixa para sua empresa dentro das prerrogativas tributárias existentes.

## **2.5 O Ensino da Contabilidade Tributária**

Oliveira, Chiericato, Perez Júnior e Gomes (2006) definem contabilidade tributária como o ramo de especialização da contabilidade que tem como principais objetivos o estudo da teoria e aplicação dos princípios e normas da legislação tributária e atribuem-na as seguintes funções:

- a) apuração com exatidão do resultado tributável ou do lucro real;
- b) registro contábil das provisões relativas aos tributos a recolher;
- c) escrituração dos documentos fiscais em livros próprios ou registros auxiliares;
- d) preenchimento de guias de recolhimento; e
- e) orientação fiscal para todas as unidades da empresa

A correta orientação fiscal e tributária para as demais unidades ou empresas pode representar relevantes economias com recolhimento dos impostos. Por exemplo, o local de instalação da fábrica, ou mesmo o local de origem de determinadas matérias-primas, pode significar menor carga tributária; e

f) orientação, treinamento e constante supervisão dos funcionários do setor de impostos.

## **2.6 A importância do estudo da Contabilidade Tributária, em face da tributação internacional.**

Um campo relacionado ao estudo da contabilidade tributária que aponta divergência, diz respeito à tributação internacional, em virtude das nações, na busca da ampliação dos seus interesses econômicos e sociais e amparadas pela soberania tributária, instituírem tributos inspirados em diferentes princípios (universalidade ou territorialidade), o que cria um “conflito” tributário denominado dupla tributação e reforça a necessidade da formação do profissional contábil abrangente, de forma sólida, conhecimentos nessa área da contabilidade embasados em currículos de abrangência internacional.

Inspirando-se no princípio da universalidade, as nações podem adotar o critério da residência e/ou da nacionalidade para cobrar os seus tributos e, inspirando-se no princípio da territorialidade, os tributos são cobrados em função da “fonte” do tributo, ou seja, está situado em seu território.

Todavia, na busca incessante pelo incremento de suas riquezas, raramente um Estado se orienta por apenas um desses princípios.

Borges (2001), afirma que essa dupla tributação apresenta malefícios ao desenvolvimento das relações econômicas internacionais, por dificultar os movimentos de capitais e de pessoas, as transferências de tecnologia e os intercâmbios de bens e de serviços.

Nesse sentido, conforme relata o autor, alguns esforços têm sido realizados por diversos Estados para combater este fenômeno, com a criação de normas internas e, principalmente, com a adoção de convenções internacionais bilaterais, por meio das quais os Estados pactuantes concedem alívios tributários, limitando os respectivos poderes de tributação.



## 2.7 O planejamento tributário como ferramenta da Contabilidade Tributária

O Planejamento tributário tem se tornado, ao longo dos tempos, uma das principais peças de estudo da contabilidade tributária. Costuma-se, então, denominar planejamento tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das operações legais disponíveis. O objeto do planejamento tributário em cada uma das opções disponíveis. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal (MONTENEGRO apud LATORRACA, 2000).

Dessa forma, conforme relatam Oliveira, Chierigato, Perez Junior e Gomes (2006), tornam-se claro o entendimento de que o planejamento tributário é o estudo das alternativas lícitas de formalização jurídica de determinada operação, antes da ocorrência do fato gerador, para que o contribuinte possa optar pela que apresente o menor ônus tributário.

Borges (2001) menciona que a natureza ou essência do planejamento fiscal, ou tributário, consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência tributária ou, então, de fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou tempo que lhe sejam mais propícios. Trata-se, assim, de um comportamento técnico-funcional, adotado no universo dos negócios, que visa excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários.

Oliveira, Chierigato, Peres Junior e Gomes (2006) argumentam que a volatilidade da economia, o profissional especialista em contabilidade tributária precisa aplicar o planejamento tributário como ferramenta de otimização dos resultados das empresas, sem, entretanto, afrontar as diversas legislações.

Assim, a vontade das partes não pode ser alterada ou modificada, após o fato gerador. Contudo, nada impede que o contribuinte antecipe a ocorrência do fato gerador e comece a projetá-lo e dimensioná-lo objetivando a economia de imposto.

Dessa maneira, o planejamento tributário pode ser visto como o estudo das alternativas lícitas para que se possa encontrar, dentro dos ditames da lei, uma alternativa menos onerosa no aspecto tributário.

Para alcançar êxito nessa atividade, Oliveira, Chierigato, Perez Junior e Gomes (2006) afirmam que a formação do contador deve permiti-lo conhecer com profundidade os seguintes aspectos da legislação tributária:

- a) conhecer todas as situações em que é possível o crédito tributário, principalmente com relação aos chamados impostos não cumulativos;
- b) conhecer todas as situações em que é possível o diferimento (postergação) dos recolhimentos dos impostos, permitindo melhor gerenciamento do fluxo de caixa;
- c) conhecer todas as despesas e provisões permitidas pelo fisco como dedutíveis da receita; e
- d) ser oportuno e aproveitar as lacunas deixadas pela legislação, para tanto atentar às mudanças nas normas e aos impactos nos resultados.

Diante de sua relevância, o planejamento tributário foi amplamente abordado no modelo curricular proposto ONU, como forma de inserir na formação do contador conhecimentos úteis e adequados à nova ordem econômico-financeira nacional e internacional.

## 2.8 Diretrizes Curriculares Internacionais de Contabilidade Tributária

As diretrizes curriculares da contabilidade tributária atualmente em vigor, necessárias ao atendimento das demandas globais, foram sugeridas pela ONU, em 2003, após uma revisão do modelo vigente até 1999.

Tal revisão foi elaborada por profissionais e estudiosos de contabilidade de renomados organismos, tais como: peritos da Sociedade Árabe de Contadores Públicos, da Associação de Contábeis Públicos Associados, os Contadores Gerais Públicos do Canadá, a Comissão Européia, o Instituto de Contadores Associados de Escócia, a Junta de Normas Contábeis da Polônia e constam do documento TD/B/COM.2/ISAR/21, 31 de Julio de 2003, editado pela UNCTAD (Conferência das Nações Unidas para Comércio e Desenvolvimento)

A principal finalidade desse plano de estudos é assinalar à comunidade internacional às esferas técnicas que um estudante de contabilidade deve dominar, na área tributária, para se tornar um profissional de contabilidade em nível superior, com domínio de conteúdo que lhe permita realizar atividades compatíveis com as situações a que a nova ordem econômico-financeira impõe a esse profissional.

Observa o referido plano que essas diretrizes são apenas parte de um plano mais amplo e devem servir de referência para a qualificação profissional, sem, entretanto se restringir as mesmas.

De acordo com essas diretrizes, o estudante de ciências contábeis durante a sua vida acadêmica deve dominar, principalmente, os seguintes tópicos referentes à área tributária:

- a) Diferenciar a contabilidade financeira da fiscal;
- b) Conhecer o funcionamento do sistema fiscal do seu país;
- c) Calcular impostos e conhecer as obrigações tributárias das empresas e pessoas físicas
- d) Conhecer os impactos dos principais impostos sobre as operações de pessoas físicas e jurídicas;
- e) Entender a importância do planejamento tributário como forma de reduzir ao mínimo o ônus tributário, através de meios lícitos; e
- f) Conhecer as atividades “não nacionais” que geram obrigações tributárias.

De forma macro, o ensino da contabilidade tributária deve, segundo o plano proposto por esse organismo internacional, permitir ao estudante capacidade analítica e aplicabilidade de uma política tributária completa (com conhecimentos teóricos e práticos) em âmbito local, regional, nacional e internacional.

## 3. METODOLOGIA

A análise do presente trabalho teve como foco à identificação dos conteúdos significativos da informação, de modo a permitir uma análise das informações consultadas

Para alcançar os objetivos propostos foi verificado, inicialmente, o conteúdo constante do Modelo Revisado do Plano de Estudos em Contabilidade, publicado pela ONU, em 2003,

no que se refere aos Módulos 3.5 (Módulo de Imposição Fiscal) e 4.3 (Módulo de Imposição Fiscal Avançada).

Tal modelo tem a finalidade de detalhar e sinalizar à comunidade internacional as esferas técnicas que um estudante de ciências contábeis deve dominar, no nível da educação superior de contabilidade, para se tornar um profissional capaz de atender às demandas globais da profissão.

A seguir, foram analisadas as diretrizes curriculares de 10% dos Cursos de Ciências Contábeis existentes no Brasil, autorizados e listados na homepage do MEC ([www.mec.gov.br](http://www.mec.gov.br)), através do modo de pesquisa “avançada” disponível nesse site, excluindo-se as duplicidades, visto que algumas universidades ministram cursos de mesma estrutura curricular em mais de um campus universitário. Para o critério de seleção também foi observado a questão geográfica e o tipo de instituição (pública ou privada).

A pesquisa abrangeu universidades públicas e privadas, Centros Universitários, Faculdades e Institutos Superiores de Educação.

A seleção das instituições, dentro de cada região geográfica, ocorreu de forma não-probabilística e intencional, onde foi verificado que dentre os 95 cursos pesquisados, apenas 53 cursos (5,86%) disponibilizam na internet a ementa das disciplinas para consulta.

O foco principal da pesquisa se traduziu na leitura e comparação dos tópicos listados nas ementas das disciplinas: contabilidade fiscal, contabilidade tributária e legislação tributária, onde foram consideradas e adaptadas algumas diferenciações, considerando as definições do Código Tributário Nacional.

Outros fatores, como a abordagem prática dos aspectos fiscais/tributários tratados nas atividades de laboratório foram desconsiderados, visto que, salvo exceções advindas da flexibilização curricular de cada curso, considerando nessa pesquisa que essas abordagens se traduzem em aplicações de conteúdo já contempladas pelas disciplinas objeto da pesquisa de forma teórica.

Ressalta-se, entretanto, que o trabalho não pretende esgotar o assunto, tampouco avaliar a qualidade dos currículos, mas sim, buscar indícios sobre a adequação curricular nacional, no tocante à parte fiscal, ao conteúdo proposto pela ONU

#### **4. APRESENTAÇÃO DOS DADOS**

A Tabela 1 apresenta o modelo de currículo proposto pela ONU, referente aos Módulos de Imposição Fiscal e Imposição Fiscal Avançada, traduzida da língua espanhola e adaptada à língua portuguesa.

**Tabela 1 – Módulo Revisado do Currículo de Contabilidade Fiscal Proposta pela ONU/ISAR, traduzido e adaptado pelos autores**

<b>CONTEÚDO PROPOSTO:</b>
<p><b><u>3.5 MÓDULO DE IMPOSIÇÃO FISCAL</u></b></p> <p><b><i>3.5.1 Panorama Geral do Sistema Fiscal Nacional</i></b></p> <p>a) Teoria e Origem da Tributação</p> <p>b) Estrutura e Procedimentos da Administração Fiscal Nacional, Regional e Local</p> <p>c) Deveres e Faculdades da Administração Fiscal e Ordenamento Jurídico da Nação</p> <p>d) Determinação da Base de Cálculo dos Tributos Data de Vencimento e Restituições</p> <p>e) Fontes de Informação Fiscal: Leis, Jurisprudência, Regulamentos e Outras Fontes.</p> <p>f) Solução de Conflitos Fiscais</p> <p><b><i>3.5.2 Tributação de Empresas</i></b></p> <p>a) Princípios e Alcance das Leis Tributária de Imposição às Empresas</p> <p>b) Cálculo das Obrigações Tributárias</p> <p>c) Regulamentos Especiais Aplicáveis a Grupos de Empresas</p> <p>d) Minimização e Adiamento das Obrigações Tributárias</p> <p>e) Compra e Venda de Ações Próprias da Empresa</p> <p>f) Efeitos Fiscais das Aquisições e Vendas Efetuadas pela Empresa</p> <p><b><i>3.5.3 Impostos Sobre Valor Agregado</i></b></p> <p><b><i>3.5.4 Impostos Diretos, com Inclusão dos Impostos Sobre Bens Móveis e Outros Bens</i></b></p> <p><b><i>3.5.5 Planejamento Fiscal e Aplicação das Medidas Adequadas de Planejamento Fiscal</i></b></p> <p><b><i>3.5.6 Utilização de Programas de Computadores para o Planejamento Fiscal e a Preparação de Declarações de Impostos</i></b></p> <p><b><i>3.5.7 Considerações Éticas: a Elisão Fiscal de Impostos e a Minimização das Obrigações Tributárias Frente à Evasão Fiscal.</i></b></p> <p><b><i>3.5.8 Outros Impostos, como o Imposto Sobre o Consumo e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias</i></b></p> <p><b><i>3.5.9 Planos de Seguros Nacionais</i></b></p> <p><b><u>4.3 MÓDULO SOBRE IMPOSIÇÃO FISCAL AVANÇADA</u></b></p> <p><b><i>4.3.1. Imposições Sobre a Renda de Empregados e Empresas</i></b></p> <p>a) Base Geral para determinar os impostos</p> <p>b) Cálculo das obrigações tributárias</p> <p><b><i>4.3.2 Atividades Estrangeiras que Geram Obrigações Tributárias</i></b></p> <p>a) Definição de Residência e Domicílio</p> <p>b) Imposições Nacionais Sobre os Ingressos de Recursos Oriundos de Outros países e Sobre os Projetos de Outras Pessoas não Domiciliadas no País</p> <p>c) Imposições a Residentes Não Nacionais</p> <p>d) Impostos Sobre Envios e Recebimentos de Remessas ao Exterior</p> <p>e) Efeitos nas Obrigações Tributárias dos Tratados Celebrados com Outros Países</p> <p>f) Efeitos Tributários Sobre as Empresas que Possuem Filial ou Sucursal</p> <p><b><i>4.3.3 Regime Fiscal e de Concessões sobre a Remeça de fundos de imigrantes</i></b></p> <p><b><i>4.3.4 Plano de Seguridade Social (INSS)</i></b></p> <p><b><i>4.3.5 Impostos sobre sucessões (Transmissão causas mortis e doações)</i></b></p> <p><b><i>4.3.6 Outros Impostos, como o Imposto Sobre o Consumo</i></b></p>

Fonte: TD/B/COM.2/ISAR/ONU, de 31 de julho de 2003, adaptado pelos autores

O conteúdo apresentado nessa tabela segue a numeração dos tópicos contido no modelo original, (3.5 e 4.3), com adaptações, de forma a proporcionar uma melhor comparação com as diretrizes curriculares dos cursos ministrados no país.

O tópico 3.5 “Módulo de Imposição Fiscal” abrange os itens de 3.5.1 a 3.5.9, sendo que os itens 3.5.1 e 3.5.2 apresentam subitens que foram listados com letras de “a” a “f”.

Os demais itens “de 3.5.3 a 3.5.9” aparecem de forma sintética, tal qual constam no modelo original.

O tópico 4.3 “Módulo de Imposição Fiscal Avançada” possui 7 itens, numerados de 4.3.1 a 4.3.7, sendo que o item 4.3.1 apresenta dois subitens, que foram listados com as letras “a” e “b” e o item 4.3.2 possui 7 subitens, listados com as letras de “a” a “g”.

Os demais itens contidos no modelo (de 4.3.3 a 4.3.7) não contemplam subitens.

A tabela 2 apresenta os dados absolutos, referentes à quantidade de cursos existentes, a quantidade de cursos pesquisados e o total de ementas disponibilizadas na internet.

**Tabela 2 – Cursos de graduação em ciências contábeis existentes no Brasil**

<i>Instituição Pública</i>	<i>Região Norte</i>		<i>Região Nordeste</i>		<i>Região Sul</i>		<i>Região Sudeste</i>		<i>Região C. Oeste</i>		<i>Total Nacional</i>		
	<i>Pub</i>	<i>priv</i>	<i>pub</i>	<i>priv</i>	<i>pub</i>	<i>priv</i>	<i>pub</i>	<i>priv</i>	<i>pub</i>	<i>priv</i>	<i>pub</i>	<i>priv</i>	<i>total geral</i>
<i>nº de cursos existentes</i>	11	50	32	139	37	146	27	328	19	115	126	779	904
<i>nº de cursos pesquisados</i>	2	5	4	14	4	15	3	34	2	12	15	80	95
<i>nº de ementas disponíveis na internet</i>	2	3	3	4	4	13	3	11	2	7	14	39	53

Fonte: Ministério da Educação (2008).

Dos 904 cursos de Ciências Contábeis autorizados a funcionar pelo MEC, 126 são ministrados por instituições de ensino públicos e 779 por instituições privadas.

A região Sudeste é a que apresenta a maior quantidade de cursos com 355, sendo 27 em instituições públicas e 328 em instituições privadas. No outro extremo dessa análise aparece a região norte, que conta com apenas 61 cursos, sendo 11 ministrado por órgãos públicos e 50 privados.

Observa-se ainda que as instituições de ensino da região sul são as que mais disponibilizam ementas dos cursos pesquisados (9,28%), seguida pela região norte com 8,28% e da região centro-oeste com 6,7%. As regiões sudeste e nordeste são as que menos disponibilizam as ementas das disciplinas, com aproximadamente 4%.

Na tabela 3, são listados os percentuais de aderências verificadas na pesquisa aos itens e subitens contemplados no Módulo 3.5 “Imposição Fiscal”, segregadas por tipo de instituição (pública ou privada), por região geográfica e total nacional.

**Tabela 3 – Percentual de aderências ao Módulo 3.5. do currículo proposto pela UNCTAD/ONU/ISAR**

<i>Instituição Pública</i> <i>Instituição Privada</i>	<i>Tópico Verificado</i>	<i>Região Norte</i>		<i>Região Nordeste</i>		<i>Região Sul</i>		<i>Região Sudeste</i>		<i>Região C. Oeste</i>		<i>Percentual nacional médio de aderência aos tópicos do Módulo</i>		
		<i>pub</i>	<i>priv</i>	<i>pub</i>	<i>priv</i>	<i>pub</i>	<i>priv</i>	<i>pub</i>	<i>priv</i>	<i>pub</i>	<i>priv</i>	<i>pub</i>	<i>Priv</i>	<i>Média Nacion</i>
Taxa percentual de aderências verificadas ao item 3.5.1	a	50%	33%	50%	50%	75%	62%	67%	82%	100%	71%	68,4%	59,6%	64 %
	b	50%	33%	67%	75%	75%	54%	67%	82%	100%	57%	71,8%	73,6%	72,7%
	c	50%	67%	33%	50%	100%	31%	33%	45%	50%	43%	53,2%	47,2%	50,2%
	d	50%	67%	33%	25%	50%	38%	67%	36%	50%	43%	50%	41,8%	45,9%
	e	50%	33%	33%	25%	50%	31%	33%	27%	50%	14%	43,2%	26,%	34,6%
	f	100%	67%	67%	50%	100%	46%	67%	45%	50%	43%	76,8%	50,2%	63,5%
Taxa percentual de aderências verificadas ao item 3.5.2	a	50%	67%	67%	75%	75%	62%	67%	64%	100%	71%	71,8%	68,7%	70,3%
	b	50%	33%	67%	75%	75%	69%	100%	64%	50%	43%	68,4%	56,8%	62,6%
	c	50%	33%	33%	25%	50%	38%	33%	18%	50%	29%	43,2%	25,6%	34,4%
	d	50%	67%	67%	25%	50%	31%	33%	27%	50%	29%	50%	38,5%	44,3%
	e	50%	67%	33%	25%	50%	38%	67%	36%	50%	29%	50%	39%	44,5%
	f	50%	33%	33%	25%	50%	62%	33%	27%	50%	43%	43,2%	36,7%	39,9%
Taxa percentual de aderências verificadas aos itens 3.5.3 a 3.5.9	3.5.3	50%	33%	67%	50%	50%	46%	67%	45%	50%	43%	56,8%	43,4%	58,4%
	3.4.4	50%	67%	67%	50%	75%	62%	67%	64%	100%	57%	71,8%	60%	65,9%
	3.5.5	50%	67%	67%	25%	50%	38%	67%	45%	50%	43%	56,8%	43,6%	50,2%
	3.5.6	50%	33%	33%	50%	50%	31%	33%	27%	50%	29%	43,2%	34%	38,6%
	3.5.7	50%	67%	67%	25%	50%	31%	33%	27%	50%	29%	50%	42,9%	46,5%
	3.5.8	50%	33%	100%	75%	75%	77%	67%	82%	100%	86%	78,4%	70,6%	74,5%
	3.5.9	50%	33%	33%	75%	50%	31%	33%	55%	0%	14%	33,2%	41,6%	37,4%
Taxa Média de aderência por Instituição / Região		53%	49%	54%	46%	63%	46%	54%	47%	61%	43%	56,9%	47,8%	52,5%

Nessa tabela os percentuais constantes nas linhas correspondem à aderência ao item ou subitem, em cada tipo de instituição (pública ou privada) e a média final de cada coluna corresponde ao percentual médio de aderência, em cada região e nacionalmente.

Observa-se que o item que encontrou evidências de maior aderência foi o referente ao “Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) e outros impostos (item 3.5.8)”, com 74,5% de aderências.

Aspectos como teoria da tributação (letra “a” do item 3.5.1) e cálculos das obrigações tributárias (letra “b” do item 3.5.2) aparecem com evidências de aderências na ordem de 64% e 62,6% respectivamente.

No seu conjunto, os cursos de graduação em ciências contábeis ministrados no Brasil apresentam evidências de aderência de 52,5% ao módulo de contabilidade fiscal do currículo internacional proposto pela ONU.

É possível perceber nesse gráfico que os cursos ministrados por instituições de ensino privadas da região norte apresentam, no seu conjunto, menores evidências de aderência ao módulo de imposição fiscal proposto pela ONU, com média de 49%, enquanto que os cursos ministrados por instituições públicas da região sul apresentam as maiores evidências de aderência, com a média de 63%.

Na tabela 4, de forma análoga ao que foi feito na tabela 2, são apresentados os percentuais de aderências verificadas na pesquisa aos itens e subitens contemplados no Módulo 3.5 “**Imposição Fiscal Avançada**”, segregada por tipo de instituição (pública ou privada), por região geográfica e total nacional.

**Tabela 4 – Percentual de aderências ao Módulo 4.3 do currículo proposto pela UNCTAD/ONU/ISAR**

Instituição Pública / Instituição Privada	Item verificado	Região Norte		Região Nordeste		Região Sul		Região Sudeste		Região C. Oeste		Nacional		
		Pub	priv	pub	priv	pub	priv	pub	priv	pub	priv	pub	Priv	Total
Taxa percentual de aderências verificadas ao item 4.3.1	a	50%	33%	33%	7%	50%	31%	67%	11%	50%	33%	50%	23%	36,5%
	b	100%	50%	67%	20%	75%	56%	100%	20%	50%	33%	78,4%	35,8%	57,1%
Taxa percentual de aderências ao item 4.3.2	a	0%	0%	33%	7%	25%	13%	33%	6%	0%	0%	18,2%	5,2%	11,7%
	b	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
	c	0%	0%	33%	0%	25%	13%	33%	6%	50%	11%	28,2%	6%	17,1%
	d	0%	0%	0%	0%	0%	0%	33%	0%	0%	0%	6,6%	0%	3,3%
	e	50%	0%	33%	0%	0%	6%	33%	6%	0%	0%	23,2%	2,4%	12,8%
	f	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Taxa percentual de aderências aos itens 4.3.3 a 4.3.6	4.3.3	50%	33%	33%	7%	25%	19%	33%	11%	50%	22%	34,8%	18,4%	26,6%
	4.3.4	100%	50%	100%	20%	75%	63%	67%	26%	100%	67%	88,4%	45,2%	66,8%
	4.3.5	50%	33%	33%	7%	50%	31%	67%	11%	50%	33%	50%	23%	36,5%
	4.3.6	100%	50%	67%	20%	75%	56%	100%	20%	50%	33%	78,4%	35,8%	57,1%
<b>Taxa Média de aderência verificada por instituição</b>		33%	17%	33%	6%	27%	20%	36%	8%	29%	15%	38,02%	16,2%	27,1%

Fonte: Ementa das disciplinas pesquisadas, adaptado pelos autores.

Observa-se que a aderência ao **Módulo de Imposição Fiscal Avançada** apresenta percentual bem abaixo do verificado no módulo anterior (**Imposição Fiscal**).

O item que encontrou evidências de maior aderência foi o referente à Segurança Social (4.3.4) com 66%. Entretanto, a média nacional de evidências de aderências a esse módulo apresentou um índice de 27,1%, sendo que as instituições de ensino privadas da região nordeste apresentaram o menor índice (6%).

No outro extremo dessa análise aparecem as instituições de ensino públicas da região sudeste, com índice de 36% de aderência.

É possível perceber nesse gráfico que os cursos ministrados por instituições de ensino privadas da região nordeste apresentam, no seu conjunto, menores evidências de aderência ao módulo de imposição fiscal proposto pela ONU, com média de 6%, enquanto que os cursos ministrados por instituições públicas da região sudeste apresentam as maiores evidências de aderência, com a média de 36%.

A média nacional de evidências de aderência a esse módulo, considerando-se as instituições de ensino públicas e privadas é de 27,1%.

## 5. ANÁLISE DOS DADOS

De acordo com os dados verificados na pesquisa, é possível observar, inicialmente, um predomínio de cursos de ciências contábeis ministrados por instituições privadas, que abrangem 779 dos 904 autorizados a funcionar no Brasil, sendo que 126 cursos são ministrados por instituições públicas.

A distribuição dos cursos de graduação em ciências contábeis, por região geográfica, se apresenta da seguinte forma no nosso país: Região Norte (6,7%), Região Centro-Oeste (14,3%), Região Nordeste (18,9%), Região Sul (20,2%) e Região Sudeste (39,3%). Essa distribuição dos cursos por região apresenta compatibilidade com a população nas regiões Norte (que possui 7,6% da população brasileira), Sudeste (42,6 %) e Sul (15,1% da população).

Nas regiões Centro-Oeste e Nordeste a distribuição dos cursos não se apresenta compatível, pois a região Centro-Oeste concentra 6,7% da população e detém 14,3% dos cursos, já a região nordeste, possui 28,5% da população e absorve 18,9% dos cursos.

Referente ao objetivo principal desse trabalho, que é avaliar a adequação da grade curricular dos cursos de graduação em ciências contábeis ministrados no Brasil, aos **Módulos de Imposição Fiscal e Imposição Fiscal Avançada** do Currículo Internacional proposto pela ONU, pode ser observado que as instituições de ensino públicas apresentam maior percentual de aderência.

Os dados coletados mostraram uma forte evidência de um baixo grau de aderência das instituições de ensino, tanto públicas quanto privadas, ao modelo de currículo sugerido pela ONU, especialmente ao módulo de Imposição Fiscal avançado, onde as evidências de adequação apresentam os seguintes percentuais: instituições públicas (38,02%) e instituições privadas (27,1%).

Já as evidências de aderência ao Módulo de Imposição Fiscal apresentam percentuais bem mais elevados, com 56,9% nas entidades de ensino públicas e 47,8% nas instituições privadas. A média nacional de evidências de aderência a esse módulo atingiu o percentual de 52,5% (média entre instituições públicas e privadas).



Observa-se que as instituições de ensino públicas apresentam média nacional de aderência de 44,3%. Nas regiões geográficas, a que apresentou o menor índice foi a região norte com uma média de 43% e três regiões apresentam índices médios de 45% (sul, sudeste e centro-oeste).

As instituições de ensino privadas apresentaram índices de aderência inferiores às instituições de ensino públicas em todas as regiões geográficas e na média nacional. A região nordeste foi a que apresentou o menor índice de aderências entre as instituições privadas, com média de 26% de aderência. As regiões norte e sul apresentaram os maiores índices entre as entidades privadas, com média de 33% evidência.

## 6. CONCLUSÃO

No tocante à contabilidade tributária, os desafios rumo à adequação curricular dos cursos de graduação em ciências contábeis ministrados no Brasil sugerem a necessidade de ajustes no conteúdo programático das disciplinas que abordam os temas afetos à área fiscal, com vistas a adequá-los à formação contemporânea sugerida pela Organização das Nações Unidas.

Os resultados apontados nessa pesquisa demonstram que, em média, 52,5% dos cursos ministrados no Brasil apresentam indícios de aderência ao Módulo de Imposição Fiscal do currículo global proposto pela ONU, o que demonstra que somente um pouco mais da metade do conteúdo sugerido pela ONU, relativo ao módulo “básico” da contabilidade tributária é estudado pelos alunos.

Já as evidências de adequação ao módulo de estudo “avançado” da contabilidade fiscal, constante no currículo internacional, apresentam percentuais bem inferiores aos constatados no módulo anterior (básico), com 27,1% de aderências.

Confrontando as aderências aos dois módulos pesquisados, obtém-se o percentual médio de aderência a todo o currículo de contabilidade tributária sugerido pela ONU. Os resultados são os seguintes:

- a) Os cursos de graduação em ciências contábeis ministrados por instituições de ensino públicas apresentam percentual médio de aderência de 44,3%; e
- b) Os cursos de graduação ministrados por instituições privadas apresentam o percentual médio de 29,7%

Ressalta-se que os resultados obtidos nessa pesquisa são apenas indícios de aderência ao currículo internacional de contabilidade tributária, visto que foram obtidos com base nos tópicos que as universidades divulgam no ementário das disciplinas através da internet, o que muitas vezes é feita de forma sintética e pode não representar o conteúdo efetivo que é abordado nessas disciplinas em sala de aula, não sendo possível, com esses dados, avaliar a qualidade do ensino efetivamente ministrado em sala.

Outros trabalhos poderão ser feitos nessa área, principalmente no tocante à aderência dos currículos nacionais ao módulo avançado de contabilidade tributária, com o objetivo de verificar outras causas desse baixo índice de aderência ao currículo internacional.

## REFERÊNCIAS

BORGES, Antônio de Moura. **Considerações sobre a dupla tributação internacional**, Jus Navigandi, Teresina, a. 5, n. 51, out. 2001. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2088>>. Acesso em: 13 mai. 2008.

BRASIL. Conselho Nacional de Educação. **Resolução CNE/CES 10/2004**. Brasília-DF, 2004.

BRASIL. Decreto Federal nº 1.339, de 09 de janeiro de 1905. Declara instituições de utilidade pública a Academia de Comércio do Rio de Janeiro, reconhece os diplomas por ela conferidos, como de caráter oficial; e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/214141.pdf>>. Acesso em 13.abril. 2008.

BRASIL. Decreto nº 20.128, de 30 de junho de 1931. Organiza o ensino comercial, regulamenta a profissão de contador e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-20158-30-junho-1931-536778-republicacao-81246-pe.html>>. Acesso em: 13 abr.2008

BRASIL. Decreto Lei nº 7.988, de 22 de setembro de 1945. Dispõe sobre o ensino superior de ciências econômicas e de ciências contábeis e atuariais. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Disponível em <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=27880>>. Acesso em: 15 abr. 2008.

BRASIL. Lei Ordinária 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 e Atuariais. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, agosto. <<http://br.vlex.com/vid/cadeira-historia-desdobra-atuariais-34047114#ixzz1HvfceZc7>>.

BRASIL. Lei nº 6.404. de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil** <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404compilada.htm)>. Acesso em: 15 de abr.2008

BRASIL. Ministério da Educação. **Parecer CFE nº. 397/62**. Divide os cursos de Ciências Econômicas, Ciências Contábeis e Ciências Atuariais nos ciclos básico e de formação profissional. Documenta Rio de Janeiro: Guanabara, nº. 11, janeiro-fevereiro/1963

BRASIL. Ministério da Educação. Disponível em: <[www.mec.gov.br](http://www.mec.gov.br)>. Acesso em: 15 de abr.2008.

CASAGRANDE, Maria Denize Henrique. **Jogo de empresa na prática do ensino de contabilidade tributária**. Tese de Doutorado. Universidade Federal de Santa Catarina. 2006 Disponível em: <<http://teses.eps.ufsc.br/defesa/pdf/13018.pdf>> Acesso em: 15 abr. 2008.

FRANCO, Hilário. **50 anos de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1993

Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes (ISAR). **Directiva para la Elaboración de un Programa Mundial de Estudios de Contabilidad Y Otras Normas Y Requisitos de Cualificación**. UNCTAD; Ginebra, 1998

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo, 2000

LATORRACA, Nilton. **Direito tributário**: imposto de renda das empresas. 15. ed. São Paulo: Atlas 2000.

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.

NIYAMA, Jorge katsumi. **Contabilidade internacional**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2006

OLIVEIRA, Luis Martins; CHIEREGATO, Renato, José Hernandez, PEREZ JUNIOR,

GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de contabilidade tributária**. 3. Ed. São Paulo:ATLAS, 2006.

RIBEIRO, Vanderlei Ribeiro. XIV Congresso Brasileiro de Contabilidade. **Anais**. Salvador,1992

RICCIO, E. L.; SAKATA, M. C. G. Evidências da globalização na educação contábil: estudo das grades curriculares dos cursos de graduação em universidades brasileiras e portuguesas. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 35, p. 35-44, 2004. Disponível em: <<http://www.tecsi.fea.usp.br/riccio/artigos/pdf/curricul-mundial.pdf>>. Acesso em: 13 de abr.2008

UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT – UNCTAD. **Revised model accounting curriculum**. New York/Geneve, 2003.

UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT – UNCTAD. **Guideline on national requirements for the qualification of professional accountants**. New York/Geneve, 1999.