
A DISCIPLINA DE DIREITO TRIBUTÁRIO NOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS: MAPEAMENTO E PERSPECTIVAS

Tax Law in undergraduate courses in Accounting Science: mapping and perspectives

Martinho Martins Botelho¹

PPGD/Uninter – Curitiba/PR

martinho.b@uninter.com

 <http://lattes.cnpq.br/4816683719598276>

Emanoel Marcos Lima²

PPGCC/UFMS – Campo Grande/MS

emanoel.lima@ufms.br

 <http://lattes.cnpq.br/6563396755445071>

RESUMO: Dentre os variados assuntos em pauta na construção da Epistemologia Contábil, a interdisciplinaridade é destacada nas Diretrizes Comuns e em Diretrizes Específicas para cursos de graduação em Ciências Contábeis, especialmente nas disciplinas de Formação Básica, tal como regulado na Resolução CNE/CES nº 10/2004. Uma das integrações disciplinares que mais se destacam nos cursos de Ciências Contábeis é entre as disciplinas de conteúdo jurídico-tributário e a teoria da contabilidade, já que o ambiente regulatório educacional prevê a aplicação adequada da “legislação inerente às funções contábeis” (item 3.2.4 do Parecer CNE/CES nº 146/2002). Nesse sentido, a finalidade desta pesquisa é verificar, a partir da análise de conteúdo categorial, a estruturação de temáticas relacionadas com o Direito Tributário em disciplinas de cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil. Para tanto, foram extraídos planos de ensino de 27 disciplinas ministradas em 13 Instituições de Ensino Superior públicas brasileiras (sendo 9 federais, 3 estaduais e 1 distrital), a partir dos seus respectivos Projetos Pedagógicos de Curso (PPCs) de Ciências Contábeis. A abordagem metodológica da pesquisa é descritiva e exploratória, com viés quali-quantitativo. A análise de conteúdo categorial textual foi feita a partir de uma categoria central: a do conteúdo programático das disciplinas. Foi desenvolvido esquema de codificação, frequência de assuntos tratados e da carga horária das disciplinas, análise de ligação (*link analysis*), *clusters* de coocorrência, índices de similaridade por matrizes, concorrência entre

* **Editora Responsável:** Fabiana Regina da Silva Grossi Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8006397305740459>

¹Pós-doutorando em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da Escola de Administração e Negócios (ESAN) da Universidade Federal do Mato Grosso do Sul, MS. Doutor em Integração da América Latina, Direito Internacional, pela Universidade de São Paulo (USP). Doutor em Economia pelo PCE/UEM. Professor permanente do Programa de Pós-graduação em Direito do Centro Universitário Uninter (PPGD/Uninter). *E-mail:* martinho.botelho@yahoo.com.br

² Doutor e mestre em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP). Professor do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da Escola de Administração e Negócios (ESAN) da Universidade Federal do Mato Grosso do Sul, MS. *E-mail:* emanoel.lima@ufms.br

os grupos (*agglomeration*) e sequências de categorias (*code sequences*). Os resultados mostram que, nos *clusters* de coocorrência de conteúdos programáticos e de similaridade entre conteúdos programáticos e cursos, a estruturação da formação jurídico-tributária segue alguns padrões. Assim, por exemplo, encontrou-se pouca interação entre os assuntos “planejamento tributário” e “incentivos fiscais” nas ementas das disciplinas. Ademais, exemplificativamente, na análise de conteúdo, também se identificou pouco “peso” do tributo do tipo “contribuições” nos conteúdos programáticos.

Palavras-chave: análise de conteúdo; epistemologia contábil; pedagogia contábil; *QDA miner*.

ABSTRACT: Among the various issues at stake in the construction of Accounting Epistemology, interdisciplinarity is highlighted in the Brazilian Common Guidelines for higher education courses and in Specific Guidelines for undergraduate Accounting courses, especially in Basic Education disciplines, as regulated in Brazilian CNE/CES Resolution No. 10/2004. One of the disciplinary integrations that stand out most in Brazilian Accounting Courses is between the disciplines of legal-tax content and accounting theory, since the educational regulatory environment provides for the adequate application of the "legislation inherent to accounting functions" (item 3.2.4 of Brazilian CNE/CES Opinion No. 146/2002). In this sense, the purpose of this research is to verify, from the categorical content analysis, the structuring of themes related to Tax Law in disciplines of undergraduate courses in Accounting Sciences in Brazil. To this end, teaching plans were extracted from 27 disciplines taught at 13 Brazilian public Universities (9 federal, 3 state and 1 district), from their respective Accounting Course Pedagogical Projects (PPCs). The methodological approach of the research is descriptive and exploratory, with a qualitative and quantitative bias. The textual categorical content analysis was done from a central category: the programmatic content of the disciplines. A coding scheme, frequency of subjects treated and the workload of the disciplines, link analysis, co-occurrence clusters, similarity indices by matrices, competition between groups (*agglomeration*) and code sequences were developed. The results show that, in the clusters of co-occurrence of syllabi and similarity between syllabi and courses, the structuring of legal-tax training follows some patterns. Thus, for example, little interaction was found between the subjects "tax planning" and "tax incentives" in the syllabus. In addition, for example, in the content analysis, little "weight" of tax contributions was also identified in the syllabus.

Keywords: accounting epistemology; accounting pedagogy; content analysis; *QDA mine*.

SUMÁRIO: INTRODUÇÃO; 1 **REFERENCIAL TEÓRICO;** 1.1 RECENTES MODIFICAÇÕES DAS DIRETRIZES NACIONAIS PARA O CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS; 1.2 A FORMAÇÃO JURÍDICA EM CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS NA REGULAÇÃO EDUCACIONAL; 1.3 ANÁLISE DE CONTEÚDO; 2 **MÉTODO DA PESQUISA;** 2.1 COLETA DE DADOS; 2.2 APLICAÇÃO DA ANÁLISE DE CONTEÚDO; 2.3 TRATAMENTO DOS DADOS; 3 **RESULTADOS E DISCUSSÃO;** 4 **CONSIDERAÇÕES FINAIS;** 5 **REFERÊNCIAS.**

INTRODUÇÃO

As investigações sobre a presença de formação jurídica nos eixos de conteúdo temático nos Cursos de graduação em Ciências Contábeis ainda vem ganhando relativa participação na Epistemologia Contábil e também na Pedagogia universitária. São variadas as disciplinas de conteúdo jurídico que fizeram e ainda fazem parte das estratégias pedagógicas, incluindo-se temas que já foram consolidados em ementas de disciplinas e novos assuntos, os quais são estudados através de novas elaborações (POHLMANN, 1989; CUNNINGHAM, 2005).³

No entanto, a maioria dos estudos carece de elaboração empírica, especialmente sobre o conteúdo das ementas de disciplinas jurídicas nos Cursos de graduação em Ciências Contábeis, sem desmerecer os avanços que vêm sendo feito.

Sendo assim, os dados que advém das pesquisas empíricas qualitativas precisam ser analisados de maneira a aproximar as investigações contábeis da realidade da formação do contador do século XXI (DENZIN, LINCOLN, 2000; SHAH, CORLEY, 2006; MOZZATO, GRZYBOVSKI, 2011).

Atualmente, as pesquisas empíricas de abordagem qualitativa são voltadas para a abrangência na coleta de dados, em técnicas estatísticas apuradas e na utilização de *softwares* computacionais (MINAYO, 2003; TEIXEIRA, 2003). É nesse sentido que se destaca a análise de conteúdo, a qual vem sendo amplamente divulgada e utilizada em estudos de dados qualitativos (WEBER, 1985; RICHARDSON, 1999).

Do ponto de vista regulatório, com o advento da Resolução CNE/CES nº 10/2004, do Conselho Nacional de Educação e da Câmara de Educação Superior, que institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de graduação em Ciências Contábeis no Brasil, foram reformulados os currículos para a autonomia, liberdade, de cada Instituição de Ensino Superior (MEC, 2004).

Foram feitas alterações para capacitar o profissional contábil de acordo com a necessidade do mercado de trabalho e com a formação ético-humanista. Dentre as alterações feitas, foram estabelecidas composições curriculares, por meio do art. 5º da Resolução CNE/CES nº 10/2004. Em suma, foram colocados 3 grupos de conteúdos nas disciplinas dos cursos de graduação em Ciências Contábeis: i) de Formação Básica; ii) de Formação Profissional, e iii) de Formação Teórico-prática.

³ No curso de graduação em Direito, também já foi feito levantamento histórico-doutrinário do Direito Tributário, incluindo-se as estratégias de ensino e estudo do Direito Tributário no Brasil. Neste sentido, recomenda-se: TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

Nesses variados conteúdos, a Resolução mencionada reforça o campo de estudos de Direito como conteúdo de formação básica (art. 5º, I), sendo o profissional contábil responsável pela aplicação adequada da legislação inerente às funções contábeis (art. 4º, IV).

Neste sentido, após quase duas décadas de vigência da mencionada Resolução, torna-se necessário avaliar, empiricamente, os resultados sobre a formação jurídica do contador nos cursos de graduação de Ciências Contábeis, especialmente, o campo de conhecimento mais próximo que é o Direito Tributário e a Legislação Tributária.

Na apreciação do conteúdo jurídico, pode-se questionar: Como são os desenhos didático-pedagógicos dos cursos de Ciências Contábeis são realizados nas universidades brasileiras? Quais são os conteúdos e temas mais destacados nas disciplinas jurídicas? Como vem se dando a inter-relação e a ligação entre Teoria do Direito (Tributário) e Teoria Contábil (Tributária) nos cursos? Quais são os períodos de oferta das disciplinas de conteúdo jurídico-tributário nos cursos de graduação de Ciências Contábeis? Existem pré-requisitos? Quais assuntos são mais trabalhados nas ementas? E os assuntos menos analisados nas ementas?

Foi a partir desses questionamentos que a presente pesquisa passou a fazer análise empírica de conteúdo de planos de ensino de 27 disciplinas ministradas em 13 Instituições de Ensino Superior públicas brasileiras (sendo 9 federais, 3 estaduais e 1 distrital), extraídos dos seus respectivos Projetos Pedagógicos de Curso (PPCs) de Ciências Contábeis. O objetivo geral é avaliar o conteúdo programático das disciplinas jurídico-tributárias a partir de Análise de Conteúdo Categorical.

O artigo ficou dividido em três partes, além da presente introdução, da conclusão e das referências. A primeira seção tratou sobre as bases teóricas fundamentais, especificamente sobre as recentes modificações das diretrizes nacionais para o Curso de Ciências Contábeis (1.1); a formação jurídica em Cursos de Ciências Contábeis na regulação educacional (1.2) e os fundamentos da Análise de Conteúdo em pesquisas empíricas qualitativas (1.3). A seção 2 passou para a metodologia, incluindo a coleta de dados (2.1), a aplicação da técnica da Análise de Conteúdo (2.2) e o tratamento dos dados (2.3). A seção 3 focou nos resultados e nas discussões.

A investigação se propôs ser descritiva e exploratória, procurando contribuir para os recentes debates sobre as interligações entre o Direito e as Ciências Contábeis no Brasil, e inclusive para os recentes questionamentos sobre as propostas de reformulação

das Diretrizes Curriculares feitas pelo Conselho Federal de Contabilidade a partir de 2021.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

Pesquisar sobre a arquitetura da formação jurídico-tributária em cursos de graduação de Ciências Contábeis no Brasil demanda embasamento teórico sobre a atual conjuntura regulatória educacional. Para tal, a seguir, são discutidas as recentes modificações das diretrizes nacionais do Ministério da Educação (MEC) (1.1) e a formação jurídica nos cursos de Ciências Contábeis no Brasil (1.2). Para a questão metodológica a ser aplicada na investigação, tratou-se sobre a Análise de Conteúdo como estratégia relevante para a pesquisa empírica qualitativa (1.3).

1.1 RECENTES MODIFICAÇÕES DAS DIRETRIZES NACIONAIS PARA O CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Desde a implementação dos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil, em meados de 1945, foram algumas reformulações realizadas no cenário regulatório, indo desde estratégias tecnicistas no início, com formação voltada para o mercado corporativo (SACRAMENTO, 1988).

Após variadas modificações nas décadas seguintes, a década de 1990, com a Resolução CFE (Conselho Federal de Educação) nº 03, de 05 de outubro de 1992; especialmente na composição curricular no ensino superior de Contabilidade. A *ratio* era reformular os currículos plenos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil, por meio da adição de conhecimentos básicos, com foco na teoria e na prática, com a finalidade de permitir competente exercício profissional do contador (MALDONADO *et alii*, 2020, p. 78). Visava

(...) assegurar condições para que este profissional [, o contabilista,] possa exercer suas atribuições, não somente com competência, mas, também, com plena consciência da responsabilidade ética assumida perante a sociedade em geral e, em particular, junto às legítimas organizações que a integram (MEC, 1992).

Em geral, no início da década de 1900, passou-se para a inclusão de disciplinas de formação geral, humanísticas e sociais, tais como: cultura brasileira, ética geral e profissional, filosofia da ciência, psicologia etc. Além disto, somando-se as disciplinas

obrigatórias e eletivas, o currículo pleno dos cursos de Ciências Contábeis passaria para questões específicas e demandas regionais, tais como: estudo de casos, jogos de empresa, laboratório contábil, trabalho de conclusão de curso etc.

Com a vigência da Lei de Diretrizes de Bases da Educação Nacional (LDB), com a lei federal ordinária nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996; que instituiu uma estratégia de formação mais flexível, a qual foi analisada a partir também dos currículos mínimos, os quais tinham os objetivos iniciais de garantir a qualidade e a uniformidade mínima de cursos.

Foi por meio do Parecer nº 067, de 2003; que o Conselho Nacional de Educação (CNE) passou a entender que a lógica dos currículos mínimos

(...) implicava elevado detalhamento de disciplinas e cargas horárias, a serem obrigatoriamente cumpridas, sob pena de não ser reconhecido o curso, ou até não ser ele autorizado a funcionar quando de sua proposição, ou quando avaliado pelas Comissões de Verificação, o que inibia as instituições de inovar projetos pedagógicos, na concepção dos cursos existentes, para atenderem às exigências de diferentes ordens.” (MEC, 2004).

Com o Parecer nº 776, de 1997, do Conselho Nacional de Educação e Câmara de Educação Superior, foram propostas orientações e princípios voltados para as diretrizes curriculares dos cursos de graduação, passando a incluir questões éticas e humanísticas na formação do contador para a cidadania e valores humanitários.

Variados pareceres do CNE/CES trataram sobre a estrutura do curso de Ciências Contábeis, culminando com a promulgação da LFO nº 9.394, de 1996 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional) passando-se a adotar a lógica das “Diretrizes Nacionais Curriculares” (DNCs). No caso do curso de Ciências Contábeis, foi promulgada a Resolução CNE/CES nº 10/2004.

Os currículos flexíveis e conteúdos adaptados à autonomia de cada Instituição de Ensino Superior passaram a contemplar questões econômicas e financeiras, nacionais e internacionais, incluindo-se a formação a partir de normas harmonizadas e padrões internacionais de contabilidade (MALDONADO *et ali*, 2020, p. 80).

Atualmente, a composição curricular dos cursos de graduação em Ciências Contábeis está voltada para as Diretrizes Curriculares próprias do curso, desenhadas pela Resolução CNE/CES nº 10/2004, esta que seguiu preceitos anteriores dos Pareceres CNE/CES nº 776/1997; CNE/CES nº 583/2001; CNE/CES nº 67/2003; CNE/CES nº 289/2003; CNE/CS nº 269/2004.

As alterações recentes incluem a construção de Linhas de Formação Específica em áreas determinadas da Ciência Contábil, voltado para a satisfação de demandas sociais regionais e locais e também institucionais. Além disto, foi incluída a harmonização de normas e padronização internacional contábil.

Sobre a composição curricular, o art. 5º da Resolução CNE/CES nº 10/2004 estabeleceu 3 grupos de conteúdos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis: i) de Formação Básica; ii) de Formação Profissional, e iii) de Formação Teórico-prática.

Os Conteúdos de Formação Básica (art. 5º, I) estão focados em outros campos do conhecimento, tais como: Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística. Os Conteúdos de Formação Profissional (art. 5º, II) refletem conhecimentos específicos no campo contábil propriamente dito (informações de auditoria, financeiras, governamentais e não-governamentais, patrimoniais, perícias, controladoria e arbitragens no âmbito privado e público. Os Conteúdos de Formação Teórico-Prática (art. 5º, III) envolvem disciplinas optativas, laboratórios de informática para a contabilidade, Estágio Curricular Supervisionado.

Do ponto de vista de formação humanística, provavelmente a localização das disciplinas humanísticas e éticas seriam naquelas de Conteúdo de Formação Básica, conformando habilidades de tratos com pessoas, ambiente sócio-empresarial, o que induz uma boa consciência cultural e social, necessários para o desenvolvimento das profissões contábeis (MALDONADO *et ali*, 2020, p. 88).

Para a presente pesquisa, há de questionar o ambiente de formação jurídica do contador, já que habilidades em lidar com o ambiente regulatório tributário, societário, trabalhista etc., onde as entidades contábeis estão inseridas. É o que será visto adiante.

1.2 A FORMAÇÃO JURÍDICA EM CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS NA REGULAÇÃO EDUCACIONAL

A formação jurídica nos cursos de Ciências Contábeis no Brasil advém desde a década de 1940, com os aspectos tecnicistas de registros e de controle de demonstrativos e informações contábeis, voltados para o mercado corporativo. Na época, a formação jurídica era rígida, seja para os conhecimentos contábeis ou para os atuariais (CARNEIRO *et ali*, 2008), tal como acontecia também em outros países (CHAMBERLAIN, 1935).

Com as Diretrizes e Bases da Educação Nacional, na década de 1960, com a lei nº 4.024, de 20 de dezembro de 1961; ficaram instituídos os Currículos Mínimos dos cursos superiores, incluindo-se os de Ciências Contábeis.

Foi a Resolução (sem número) de 08 de fevereiro de 1963 do Conselho Federal de Educação (CFE) que reformulou a rigidez do decreto-lei nº 7.988/1945, promovendo dois ciclos de formação: i) o ciclo básico; ii) o ciclo de formação profissional.

As disciplinas de formação jurídica para os Cursos de Ciências Contábeis e Atuariais, art. 3º do decreto-lei nº 7.988/1945 eram: instituição de direito público (segunda série); instituições de direito civil e comercial (terceira série); instituições de direito social; legislação tributária e fiscal; prática de processo civil e comercial (quarta série).

Com a vigência da lei nº 5.540/1968, ficou atribuído ao CFE a fixação de currículos mínimos e a duração mínima dos cursos de graduação. Foi somente em mais de duas décadas posteriores que o currículo mínimo foi adotado, tal como mencionado no item anterior, e a formação jurídica foi localizada na categoria I de Conhecimentos de Formação Geral de Natureza Humanística e Social. Foi assim que disciplinas relacionadas com noções de Direito se localizam nesta categoria e também na categoria II de Conhecimentos de Formação Profissional, incluindo-se Direito Aplicado (legislação societária, comercial, trabalhista e tributária).

Algumas noções de Direito também são manipuladas em disciplinas de formação profissional específica, tal como Contabilidade Tributária, Contabilidade Pública, Auditoria etc., as quais tangenciam conteúdos jurídicos e legais (CARNEIRO *et ali*, 2008).

A regulação educacional do ensino superior de Ciências Contábeis passou por orientações para as diretrizes curriculares dos cursos de graduação se deu pelo Parecer CNE nº 776/97 e Parecer CNE nº 067/03.

As diretrizes para o curso de graduação em Ciências Contábeis foram instituídas por atos normativos regulatórios, principalmente a Resolução CNE/CES nº 10/2004, mas também pelos Pareceres CNE/CES nº 146/2002; CNE/CES nº 289/2003; CNE/CES nº 269/2004; e Resolução CNE/CES nº 6/2004.

Com o Parecer CNE/CES nº 146/2002, os conteúdos curriculares do curso passaram a ter 3 eixos interligados de formação: i) Conteúdos de Formação Básica; ii) Conteúdos de Formação Profissional; e iii) Conteúdos de Formação Teórico-Prática. A localização da formação jurídica está na Formação Básica, essencialmente, e para o

desenvolvimento de competências e habilidades, como: “demonstrar uma visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil”, “aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis” e “exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica (...)” (item 3.2.4).

Os mesmos preceitos são reforçados nos Pareceres CNE/CES, posteriores, destacando inclusive que os cursos de graduação em Ciências Contábeis (art. 5º *caput* do Parecer CNE/CES nº 269/2004:

(...) 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 (...) (MEC, 2004, p. 12).

As disciplinas de conteúdo jurídico-tributário acabaram se localizando nas categorias de Conteúdos de Formação Básica e nos Conteúdos de Formação Profissional, tais como: Direito e Legislação Tributária, Contabilidade Tributária, Planejamento Tributária etc.

1.3 ANÁLISE DE CONTEÚDO

A análise de conteúdo representa a abordagem de diferentes fontes verbais ou não-verbais de conteúdo, compondo-se de instrumentos metodológicos voltados para a interpretação de representações de textos, imagens, vídeos etc (BAUER, GASKELL 2002). Assim, a análise de conteúdo se situa em abordagem intermediária entre a objetividade representativa e a subjetividade da linguagem.

Esse tipo de análise pode ser composta por variadas técnicas que existem do pesquisador, certo grau de preparação voltada para o espírito investigador, com sensibilidade, dedicação, preparação e paciência (MORAES, 2003; MORAES, GALIAZZI, 2006, p. 118). De certa maneira, a análise de conteúdo exige alguma imaginação, intuição e criatividade, além de preparação teórica (experiência investigativa) para operar categorias de análise.

Na análise de material (textos, vídeos etc.), procura-se classificá-los em assuntos ou categorias que permitem melhor compreender o que está implícito e explícito nos discursos (MORAES, 2003). É possível que a utilização de diversas fontes de dados, tais

como: notícias de jornais, discursos políticos, anúncios publicitários, entrevistas, filmes, revistas, cartas etc.

A Análise de Conteúdo se difundiu a partir das contribuições de Laurence Bardin (1977), tendo, posteriormente, verticalizada a utilização no âmbito de variadas áreas do conhecimento: Ciência Política, Etnologia, História, Jornalismo, Linguística, Psiquiatria etc.

Existem diferentes formas de conceitualizar a Análise de Conteúdo, de acordo com a linha teórica e a intenção do pesquisador que a utiliza a partir de conceitos semânticos anteriores (BARDIN, 1977). Estaque-se a característica social da Análise de Conteúdo já que se trata de abordagem que permite construir um contexto sociolinguístico a partir de um dado documental (BAUER, GASKELL, 2002).

Laurence Bardin (1977) destacava a relevância do rigor no uso da Análise de Conteúdo, permitindo-se descobrir o que o está em determinado discurso. Nas últimas décadas, a técnica vem sendo ampliado na utilização de pesquisas empíricas.

No entanto, são necessários cuidados metodológicos para uma pesquisa científica robusta, sistematizada.

A sistematização da Análise de Conteúdo se dá pelas seguintes etapas (OLIVEIRA, 2008, p. 570):

- 1) Leitura panorâmica do material a ser analisado (textos, entrevistas, vídeo etc.), depois da formação do conjunto de documentos (*corpus*);
- 2) Codificação de acordo com base referencial (teoria a priori) anterior;
- 3) Categorização do material em unidades de registro (frases, palavras, parágrafos), permitindo a comparação entre o conteúdo semântico dessas unidades;
- 4) Determinação de categorias que se são diferenciadas de acordo com temas;
- 5) Criação de grupos de unidades de registro em categorias comuns;
- 6) Agrupamento de codificações em categorias;
- 7) Interpretação dos resultados e inferência do conteúdo existente no *corpus*.

2 MÉTODO DA PESQUISA

Levando-se em consideração que esta investigação objetivou fazer a análise do conteúdo das ementas de disciplinas de Direito Tributário presentes no planejamento dos

PPCs de Cursos de graduação em Ciências Contábeis por meio da teoria de Laurence Bardin (1977), trata-se de investigação descritiva e exploratória.

A pesquisa descritivo-exploratória acaba sendo a mais adequada para a presente situação porque aborda as características gerais de determinado fenômeno, além de padrões e revelações de categorias teóricas (ALVES-MAZZOTTI *et ali*, 1998; FLICK, 2009, p. 39).

A aplicação da Análise de Conteúdo a pesquisas empíricas abrange variadas fases, as quais são concatenadas para analisar os significados dos dados coletados. Bardin (1977) organizou-as em três fases: i) pré-análise; ii) exploração dos dados; iii) análise dos resultados por meio de interpretação.

As etapas empírico-metodológicas consistiram em: i) coleta de dados (2.1); ii) aplicação da Análise de Conteúdo (2.2); iii) tratamento de dados (2.3), tal como é ilustrado adiante.

2.1 COLETA DE DADOS

A coleta dos dados foi realizada nos *sites* oficiais dos cursos de graduação de Ciências Contábeis de universidades públicas brasileiras nas cinco regiões administrativas brasileiras. Inicialmente, foram visitados 27 sites oficiais dos cursos, sendo que apenas 13 IESs tinham os seus PPCs publicados com os conteúdos programáticos das disciplinas, formando o *corpus* da pesquisa empírica.

Após organizar os 13 PPCs, foram extraídas ementas de 27 disciplinas com conteúdo jurídico-tributário, tal como averiguados nos documentos públicos, tais como: Legislação Tributária, Planejamento Tributário, Elementos de Direito Tributário, Contabilidade Tributária etc.

Os dados coletados consistiram na carga horária, existência e quantidade de pré-requisitos e de disciplinas jurídicas anteriores, período do curso, conteúdo programático, referências básicas e complementares, natureza da IES onde é ministrada (pública ou privada; federal, estadual ou distrital).

2.2 APLICAÇÃO DA ANÁLISE DE CONTEÚDO

Foi escolhida a Análise de Conteúdo como técnica para a pesquisa empírica qualitativa para possibilitar a investigação sobre o sentido dos assuntos e termos dos

planos de ensino de disciplinas. Assim, a Análise de Conteúdo permite avaliar, qualitativa e quantitativamente, as palavras e ligações entre elas em documentos, e também a ausência/presença de atributos específicos no todo textual por meio de categorias (FREITAS *et ali*, 1997; MORAES, GIALIZZI, 2011, p. 35).

A Análise de Conteúdo busca, por meio de avaliação de signos textuais em documentos, organizar e compreender determinado tipo de abordagem teórica, apresentada de forma escrita (ou visual), permitindo compreender significados, valores e ideias (ORLANDO, 2003, p. 47).

De acordo com Laurence Bardin (1977), a Análise de Conteúdo tem três etapas: i) pré-análise; ii) exploração do material; iii) análise dos resultados e interpretação.

A **pré-análise** é feita para a organização das ideias iniciais a partir de base teórica a priori, criando-se referências para a interpretação dos dados coletados. Na presente pesquisa, esta etapa foi constituída pelos planos de ensino. A **exploração do material** é a segunda etapa e é feita por meio de separação dos documentos coletados em códigos (*codes*) ou categorizações iniciais que são temáticas. Bardin (1977) conceitua a codificação como a transformação, através de recorte, junção e enumeração, a partir de regras anteriormente definidas sobre dados textuais, que representam as características dos mesmos.

A terceira etapa consiste na **intepretação dos resultados**, quando se compreende os conteúdos em si, por meio da ligação entre as variadas categorias existentes e por meio de comparações e interligações.

Para a presente investigação, optou-se pela utilização do *software QDAMiner Lite* versão 2023 para a Análise Textual Discursiva.

2.3 TRATAMENTO DOS DADOS

Coletados e organizados os dados, foram os mesmos avaliados por meio da análise de conteúdo categorial, a qual, de acordo com Bardin (1977), representa o desdobramento da linguagem representada no texto em categorias agrupadas. A escolha pela análise categorial se deu em razão de representar opção para se estudar crenças, ideias e valores, através de dados qualitativos.

O processo de construção das categorias se deu de acordo com a estratégia do Laurence Bardin (1977), após a escolha do material, foi feita a codificação em 7 (sete) categorias (*codes*) (Quadro 01): carga horária, conteúdo, disciplinas cursadas

anteriormente, Instituição de Ensino Superior (IES), período da disciplina, pré-requisitos, tipo de IES.

QUADRO 01 – Categorias, codificação (codes) e seus respectivos conceitos norteadores

Categoria	Conceito norteador	Codificação
Carga horária	Evidencia o tempo utilizado em sala de aula para as atividades da disciplina.	30 horas, 60 horas, 64 horas, 68 horas.
Conteúdo	Consiste nos assuntos principais e estratégia dos temas a serem ministrados na disciplina.	Administração Pública Tributária, Classificação de tributos, Contribuições fiscais, Crédito tributário, CSLL, Execução fiscal judicial, Fato gerador, Imposto sobre a Renda, Incentivos fiscais, Infrações tributárias, Lançamento tributário, Obrigação tributária, Planejamento tributário, Princípios constitucionais tributários, Processo tributário, Simples Nacional, Sistema Tributário Nacional, Tributo, Tributos em espécie.
Disciplinas cursadas anteriormente	Representa a quantidade de disciplinas de conteúdo jurídico introdutório, comercial, previdenciário, social; as quais foram cursadas anteriormente.	1 disciplina, 2 disciplinas, 3 disciplinas, 4 disciplinas, 5 disciplinas, nenhuma disciplina.
IES	A individualização da universidade pública brasileira.	UEMG, UEMS, UFAM, UFC, UFG, UFMG, UFMS, UFPE, UFPR, UFRJ, UFRN, UnB, USP.
Período da disciplina	Constitui o período em que a disciplina é ofertada na grade de disciplinas do curso.	1º período, 2º período, 3º período, 4º período, 5º período, 6º período, 7º período, eletiva.
Pré-requisitos	A quantidade de disciplinas que estariam como pré-requisitos.	1 disciplina, 2 disciplinas, 3 disciplinas, não tem pré-requisitos.
Tipo de IES	Evidencia o tipo de instituição universitária pública.	Estadual; federal.

Fonte: Elaboração própria dos autores a partir do *QDA Miner* 2023

O Quadro 01 apresenta, especialmente, as categorias e codificações do *corpus* organizado, depois de leitura, releitura e separação das palavras, frases e parágrafos confluentes entre si.

3 RESULTADOS E DISCUSSÃO

A partir dos dados coletados, foram observadas as ocorrências de palavras que se mostraram mais frequentes nos conteúdos programáticos das 27 disciplinas nos Cursos de graduação em Ciências Contábeis, tal como disposto na Tabela 01.

TABELA 01 – Frequência dos assuntos nas disciplinas analisadas

Assunto da disciplina	ocorrência	% ocorrência	casos	% dos casos
Administração Pública Tributária	1	0,40%	1	3,70%
Classificação de tributos	1	0,40%	1	3,70%
Contribuições fiscais	2	0,80%	2	7,40%
Crédito Tributário	7	2,80%	7	25,90%
CSLL	3	1,20%	3	11,10%
Execução fiscal judicial	0	0%	0	0%
Fato gerador	3	1,20%	3	11,10%
Imposto sobre a Renda	7	2,80%	6	22,20%
Incentivos fiscais	2	0,80%	2	7,40%
Infrações tributárias	1	0,40%	1	3,70%
Lançamento tributário	3	1,20%	3	11,10%
Obrigação tributária	4	1,60%	4	14,80%
Planejamento tributário	8	3,20%	8	29,60%
Princípios constitucionais tributários	6	2,40%	6	22,20%
Processo tributário	5	2,00%	4	14,80%
Simplex Nacional	5	2,00%	5	18,50%
Sistema Tributário Nacional	12	4,80%	11	40,70%
Tributo	12	4,80%	11	40,70%
Tributos em espécie	9	3,60%	9	33,30%

Fonte: Elaboração própria dos autores a partir do *QDA Miner* 2023.

A categorização da Tabela 01 foi realizada por meio da organização das codificações realizadas a partir do *corpus* construído, a partir de teoria *a priori* e emergentes, seguindo as orientações de Teixeira (2003, p. 185).

A Tabela 02 seguinte tem caráter descritivo, onde se permite verificar a ocorrência em universidades públicas federais e estaduais, existindo mais casos na UEMS, UFAM, UFC e UFG.

As universidades públicas UFMS, UFPE e UFRJ estiveram vinculados apenas a 1 caso, cada uma.

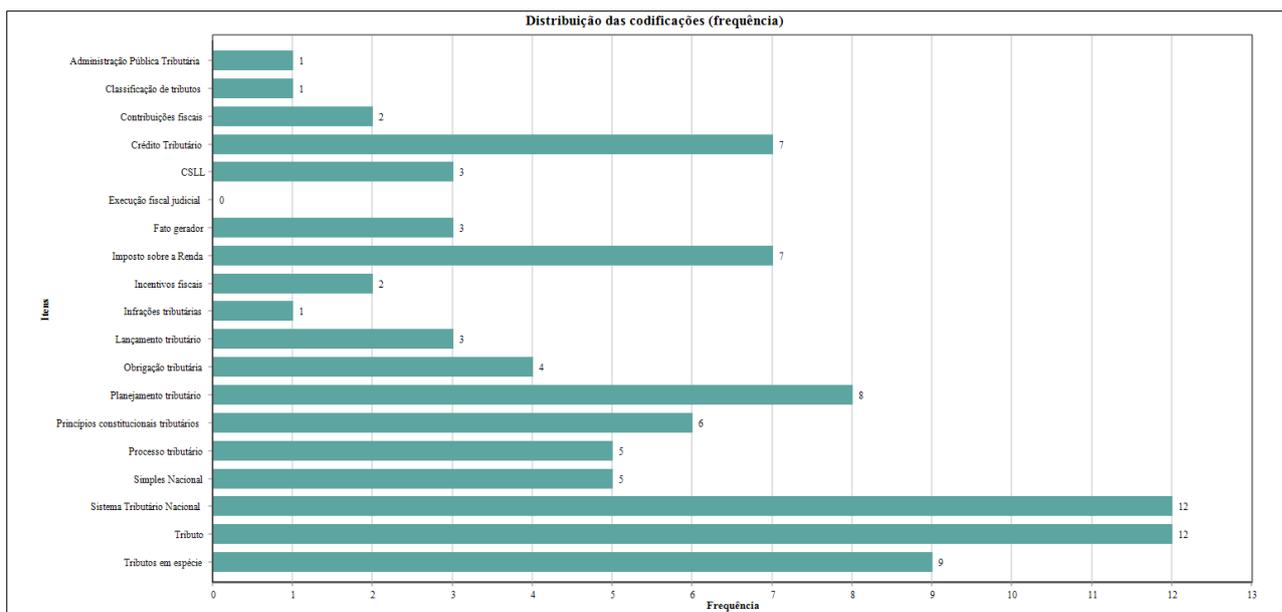
TABELA 02 – Frequência das IESs analisadas no *corpus* da pesquisa

IES	Tipo de IES	Região da IES	% ocorrência	% dos casos
UEMG	Estadual	Sudeste	2	0,80%
UEMS	Estadual	Centro-oeste	3	1,20%
UFAM	Federal	Norte	3	1,20%
UFC	Federal	Nordeste	3	1,20%
UFG	Federal	Centro-oeste	2	0,80%
UFMG	Federal	Sudeste	3	1,20%
UFMS	Federal	Centro-oeste	1	0,40%
UFPE	Federal	Nordeste	1	0,40%
UFPR	Federal	Sul	2	0,80%
UFRJ	Federal	Sudeste	1	0,40%
UFRN	Federal	Nordeste	2	0,80%
UNB	Distrital	Centro-oeste	2	0,80%
USP	Estadual	Sudeste	2	0,80%

Fonte: Elaboração própria dos autores a partir do *QDA Miner* 2023.

Do ponto de vista de frequência, os temas jurídico-tributários mais frequentes são destacados no Gráfico 01. Os 27 Planos de Ensino foram analisados para conduzir a abordagem de temas centrais, os quais acabaram sendo: o Sistema Tributário Nacional, as bases teóricas sobre tributos e a análise dos tributos em espécie.

GRÁFICO 01 – Assuntos mais frequentes sobre temas jurídico-tributários nas disciplinas analisadas



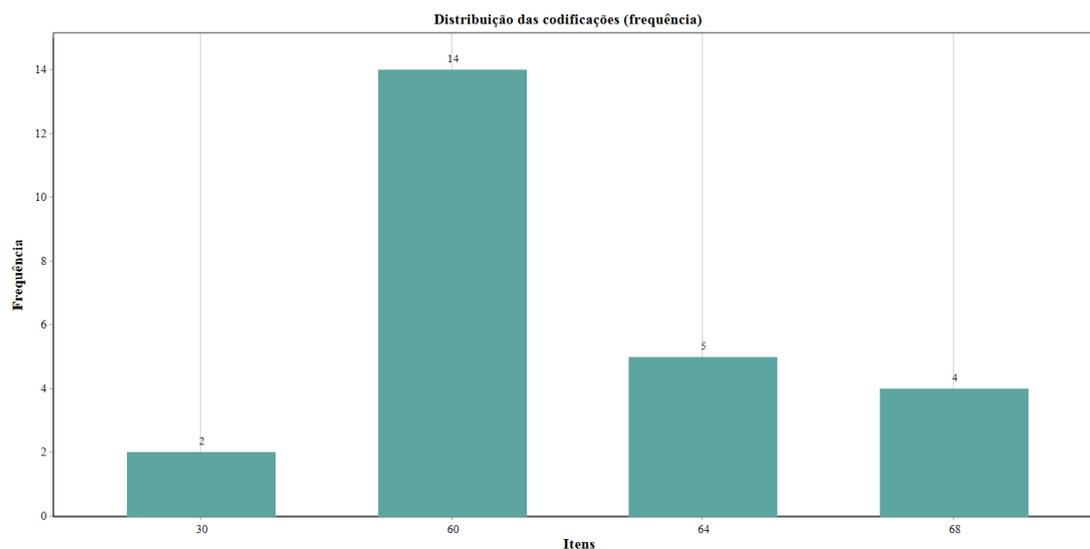
Fonte: Elaboração própria dos autores a partir do *QDA Miner 2023*.

No entanto, nos cursos de graduação de Ciências Contábeis, outros assuntos são caracterizados como periféricos, tais como: infrações tributárias, contribuições sociais e Direito Administrativo Tributário, tal como evidenciado em estudos histórico-disciplinares de Teodorovicz (2017).

Ainda analisando o Gráfico 01, percebe-se que, em nenhum dos planos de ensino, foi atribuída importância a assuntos relacionados com processo judicial e administrativo fiscal. Em outras palavras, a formação jurídico-tributária do estudante de Ciências Contábeis parece não contemplar questões como: ações judiciais de execução fiscal, pedidos de certidão negativa de débito tributário, consequências judiciais da inadimplência fiscal. Tratam-se de assuntos relevantes e que, inclusive, são impactantes para a gestão financeira da empresa e também o planejamento tributário (PINTO, OLIVEIRA, 2019).

O Gráfico 02 expõe a carga horária das 27 disciplinas analisadas. A maioria da carga horária atribuída é de 60 (sessenta) horas ou mais. Salvo para 2 (duas) disciplinas eletivas que foram desenhadas para a carga horária de 30 (trinta) horas.

GRÁFICO 02 – Frequência da carga horária das disciplinas analisadas

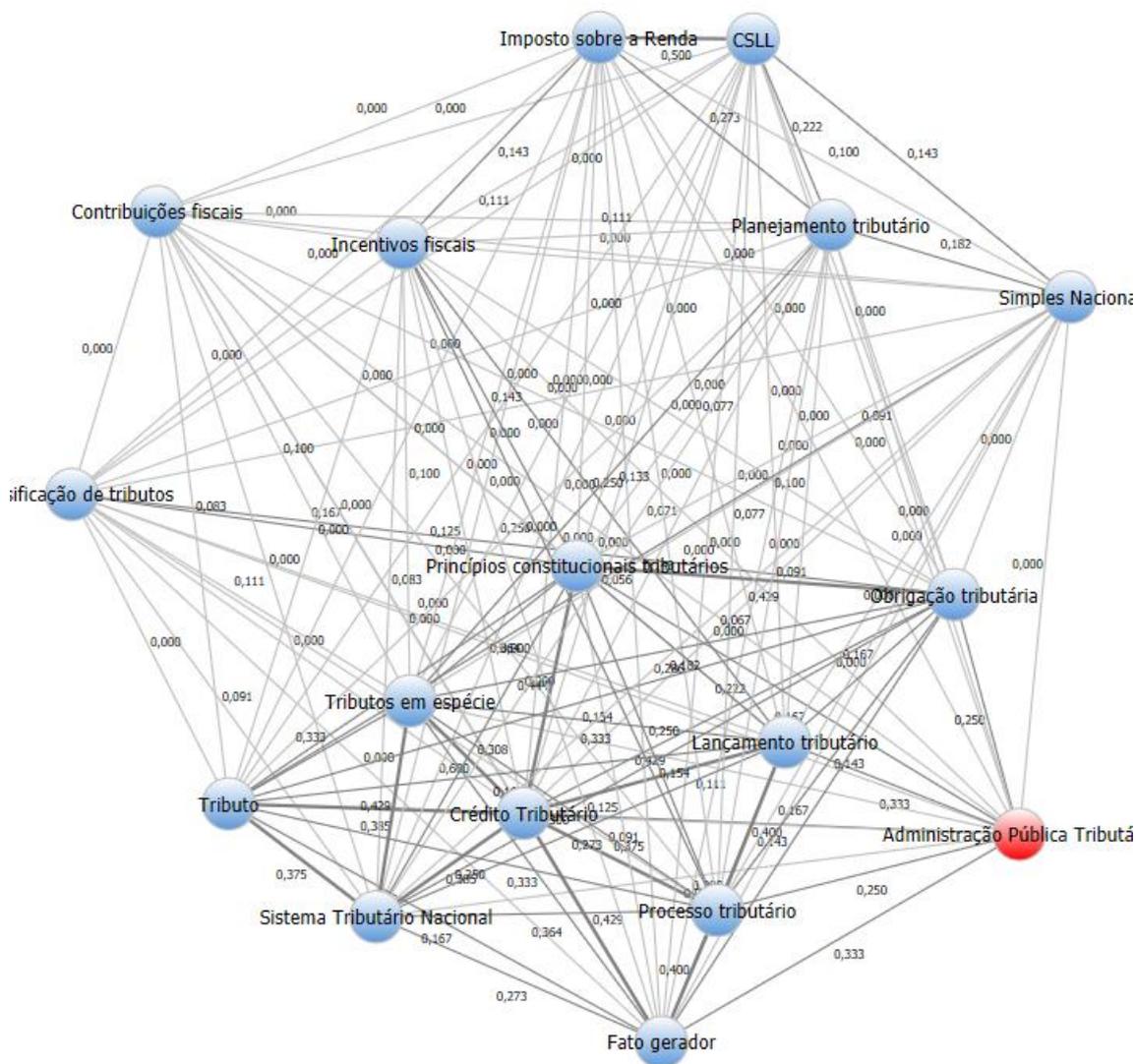


Fonte: Elaboração própria dos autores a partir do *QDA Miner* 2023.

A Figura 01 apresenta a associação (coocorrência) entre os assuntos dispostos nos conteúdos programáticos, os quais possuem correlação, maior ou menor, permitindo identificar a ligação entre os temas e também a representatividade.⁴

FIGURA 01 – Análise de ligação entre a coocorrência dos assuntos ministrados nas disciplinas

⁴ Para a rede de ligação apresentada, a dimensão é 2; e a iteração é de 20.



Fonte: Elaboração própria dos autores a partir do *QDA Miner* 2023.

Assim, quanto maior o número existente nas ligações, maior é a correlação. Para tanto, percebe-se que existe baixa correlação entre temas gerais: Simples Nacional, contribuições, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e incentivos fiscais. Tais tópicos parecem ter sido relegados à baixíssima importância na construção de disciplinas. A correlação maior se destaca entre: tributos em espécie e crédito tributário (ligação 0,690), crédito tributário e princípios constitucionais tributários (ligação 0,444), crédito tributário e tributo (ligação 0,429).

O assunto “administração pública tributária” é destacado em vermelho por estar mais centralizado na figura, estando mais associada a temas como: “fato gerador”, “processo tributário”, “tributos em espécie”, “obrigação tributária” etc. No entanto, quase nenhuma interação tem com: “imposto sobre a renda”, “CSLL”, “Simples Nacional”, o

que valida a ideia que os conteúdos programáticos deixam de interagir relevantes assuntos entre si.

A Tabela 03 apresenta os dez maiores índices de ligação entre os assuntos mais interconectados na rede, reforçando a representação quantitativa dos temas que mais estão conectados, quais sejam: tributo-obrigação tributária, Imposto sobre a Renda-CSLL.

TABELA 03 – Índice de ligação entre a coocorrência dos assuntos ministrados nas disciplinas

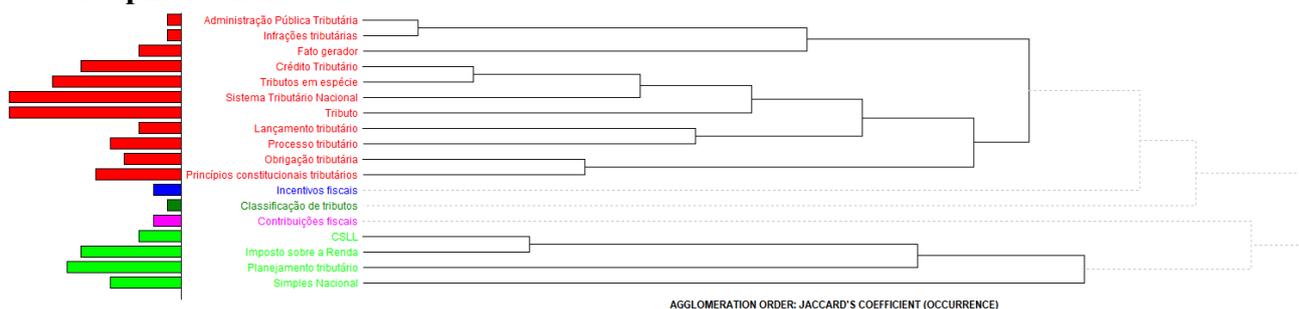
Nó 1	Nó 2	Índice de ligação
Tributo	Obrigação tributária	0,600
Imposto sobre a Renda	CSLL	0,500
Princípios constitucionais tributárias	Sistema Tributário Nacional	0,444
Princípios constitucionais tributárias	Obrigação tributária	0,429
Crédito tributário	Tributo	0,429
Crédito tributário	Lançamento tributário	0,429
Tributos espécies	Obrigação tributária	0,429
Lançamento tributário	Processo tributário	0,429
Crédito tributário	Fato gerador	0,400
Sistema Tributário Nacional	Tributo	0,375

Fonte: Elaboração própria dos autores a partir do *QDA Miner 2023*.

A Figura 02 mostra o dendograma com os 18 assuntos tratados no conteúdo programático das disciplinas analisadas, sendo que a divisão foi feita em 5 *clusters* que permitiram analisar quais assuntos ficaram mais juntos e isolados.

No *cluster* de cor vermelha, composto por 11 assuntos, ficaram os temas relacionados com a Teoria Geral do Direito Tributário, tais como: fato gerador, tributo, lançamento tributário, administração tributária etc., e que se espera na formação inicial do estudante de graduação em Ciências Contábeis. O segundo maior *cluster* é o verde, composto por 4 temas, relacionados com o planejamento tributário e com a tributação sobre a renda e lucros.

FIGURA 02 – Dendograma de *clusters* de coocorrências do conteúdo programático das disciplinas analisadas



Fonte: Elaboração própria dos autores a partir do *QDA Miner* 2023.

É possível ver, na Figura 02, que o estudo sobre incentivos fiscais e a tributação em contribuições ficaram isolados, com pouca projeção nos conteúdos programáticos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis.

Pela análise do dendograma de *clusters*, verifica-se que é pouca a interação entre os assuntos “planejamento tributário” e “incentivos fiscais”, assim como “contribuições fiscais” que parece ser tema residual, mas, sabe-se, muito importante na estrutura da legislação tributária brasileira.

A Tabela 04 apresenta os índices de similaridade entre as dimensões dos conteúdos programáticos. Assim, pela análise da tabela, é possível verificar um elevado índice de similaridade entre as categorias “infrações tributárias” e “Administração Pública Tributária” (1,000) e entre o “Imposto sobre a Renda, IR” e a “Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, CSLL” (0,500). Em outras palavras, pode-se dizer que os assuntos “infrações tributárias” e “Administração Pública Tributária” aparecem 100% juntos. E o “Imposto sobre a Renda, IR” e a “Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, CSLL” aparecem juntas em 50% dos conteúdos programáticos analisados.

Por outro lado, exemplificativamente, percebe-se que “planejamento tributário” e “Simples Nacional” têm similaridade de 0,182; assim como “planejamento tributário” e processo judicial” têm similaridade de 0,091. Tal fato não seria esperado porque abordagens teóricas sobre planejamento tributário, *a priori*, devem vir acompanhado de temas como o regime jurídico diferenciado, favorecido e simplificado previsto na Lei Complementar nº 123/2006 (conhecida como lei do Simples Nacional) (LIMA *et ali*, 2015; LIMA, LIMA, 2016).

Ademais, o planejamento tributário em si demanda assuntos como processos tributário em trâmite no Poder Judiciário, *compliance* tributário e *due diligence*. Ao que

parece, os conteúdos programáticos não estão dando a devida atenção a este tipo de abordagem em razão do baixo índice de similaridade.

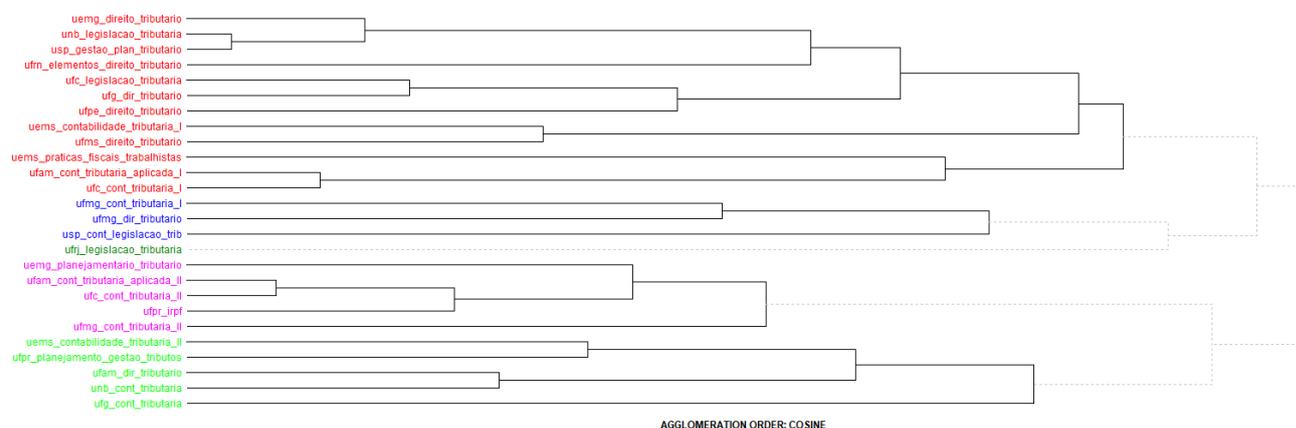
TABELA 04 – Coeficiente de similaridade entre os temas dos conteúdos programáticos

	Adm. Pública Trib.	Classif. Trib.	Contrib. fiscais	Crédito Tribut.	CSLL	Fato gerador	IR	Incentivos fiscais	Infrações tributárias	Lançamento tributário	Obrigação tributária	Planej. Trib.	Princ. const. tributários	Processo tributário	Simplex Nacional	STN	Tributo	Tributos em espécie	
Adm. Pública Trib. Tributária	1																		
Classif. Trib.	0	1																	
Contrib. fiscais	0	0	1																
Crédito Tribut.	0,143	0	0	1															
CSLL	0	0	0	0	1														
Fato gerador	0,333	0	0	0,429	0	1													
IR	0	0	0	0	0,5	0	1												
Incentivos fiscais	0	0	0	0,125	0	0	0,143	1											
Infrações tributárias	1	0	0	0,143	0	0,333	0	0	1										
Lançamento tributário	0,333	0	0	0,429	0	0,2	0	0,25	0,333	1									
Obrigação tributária	0,25	0,25	0	0,222	0	0,167	0	0	0,25	0,167	1								
Planej. Trib.	0	0	0,111	0,071	0,222	0	0,273	0,111	0	0,1	0,091	1							
Princ. const. tributários	0,167	0,167	0	0,444	0	0,125	0	0,143	0,167	0,286	0,429	0,077	1						
Processo tributário	0,25	0	0	0,375	0	0,4	0	0,2	0,25	0,4	0,143	0,091	0,25	1					
Simplex Nacional	0	0	0	0	0,143	0	0,1	0	0	0	0	0,182	0	0	1				
STN	0,091	0,091	0	0,385	0	0,273	0	0,083	0,091	0,273	0,154	0,056	0,308	0,364	0,067	1			
Tributo	0,091	0	0,083	0,385	0	0,167	0	0	0,091	0,167	0,154	0	0,214	0,25	0,143	0,375	1		
Tributos em espécie	0,111	0,111	0,1	0,6	0	0,333	0	0,1	0,111	0,333	0,182	0,133	0,364	0,3	0,077	0,429	0,333	1	

Fonte: Elaboração própria dos autores a partir do *QDA Miner 2023*.

A Figura 03 apresenta a similaridade entre as 27 disciplinas de 13 cursos de graduação em Ciências Contábeis de universidades públicas brasileiras e a Tabela 05 denota o coeficiente de similaridade entre cada uma das disciplinas.

FIGURA 03 – Análise de *clusters* de similaridade entre as disciplinas



Fonte: Elaboração própria dos autores a partir do *QDA Miner* 2023.

A partir do dendrograma da Figura 93, foram identificados 5 *clusters*, havendo maior interação entre as disciplinas de “Direito Tributário da UEMG, da UFPR, da UFG, da UFRN e da UFMS”, “Contabilidade Tributária I da UFMG, da UFMG e da USP”, “Contabilidade Tributária da UEMS, da UFM, da UnB e da UFG.

O caso chama a atenção é a ementa da disciplina “Legislação Tributária da UFRJ” que está isolada nos *cluster* de cor verde escuro, a qual praticamente não tem similaridade com as outras ementas estudadas. O mais similar que a ementa desta disciplina tem é com a ementa de “Legislação Tributária da UFRN” com índice de similaridade de 0,73 (destacado em célula azul) na Tabela 05.

A Tabela 05 apresenta os índices de similaridade entre as disciplinas, comparativamente. Quanto maior o índice, mais similar será o conteúdo de cada ementa. Com isto, percebe-se que as maiores similaridades (destacadas em células vermelhas) são 0,89 (“Imposto sobre a Renda Pessoa Física” da UFPR e “Planejamento e gestão de tributos” da UFPR); 0,83 (“Direito Tributário” da UEMG e “Gestão e Planejamento tributário” da USP); 0,81 (“Direito Tributário” da UFAM e “Planejamento e gestão de tributos” da UFPR); 0,80 (“Direito Tributário” da UFPE e “Elementos de Direito Tributário” da UFRN).

TABELA 05 – Coeficiente de similaridade entre os planos de ensino coletados

	uemg_direito_tributario	uemg_planejamentario_tributario	uems_contabilidade_tributaria_I	uems_contabilidade_tributaria_II	uems_praticas_fiscais_trabalhistas	ufam_cont_tributaria_aplicada_I	ufam_cont_tributaria_aplicada_II	ufam_dir_tributario	ufc_cont_tributaria_I	ufc_cont_tributaria_II	ufc_legislacao_tributaria	ufg_cont_tributaria	ufg_dir_tributario	ufmg_cont_tributaria_I	ufmg_cont_tributaria_II	ufmg_dir_tributario	ufms_direito_tributario	ufpe_direito_tributario	ufpr_irpf	ufpr_planejamento_gestao_tributos	ufrj_legislacao_tributaria	ufm_elementos_direito_tributario	ufm_legislacao_tributaria	unb_cont_tributaria	unb_legislacao_tributaria	usp_cont_legislacao_tributaria	usp_gestao_plan_tributario	
uemg_direito_tributario	1,0																											
uemg_planejamentario_tributario	0,69	1,0																										
uems_contabilidade_tributaria_I	0,59	0,67	1,0																									
uems_contabilidade_tributaria_II	0,53	0,67	0,64	1,0																								
uems_praticas_fiscais_trabalhistas	0,76	0,56	0,74	0,67	1,0																							
ufam_cont_tributaria_aplicada_I	0,64	0,65	0,62	0,55	0,58	1,0																						
ufam_cont_tributaria_aplicada_II	0,52	0,77	0,51	0,73	0,47	0,61	1,0																					
ufam_dir_tributario	0,56	0,65	0,48	0,55	0,50	0,67	0,74	1,0																				
ufc_cont_tributaria_I	0,47	0,48	0,59	0,53	0,48	0,64	0,47	0,49	1,0																			
ufc_cont_tributaria_II	0,41	0,49	0,41	0,67	0,42	0,42	0,71	0,50	0,76	1,0																		
ufc_legislacao_tributaria	0,62	0,39	0,55	0,38	0,52	0,53	0,44	0,47	0,68	0,58	1,0																	
ufg_cont_tributaria	0,40	0,55	0,53	0,46	0,48	0,56	0,52	0,67	0,57	0,65	0,68	1,0																
ufg_dir_tributario	0,59	0,47	0,57	0,45	0,54	0,48	0,56	0,58	0,59	0,78	0,65	0,68	1,0															
ufmg_cont_tributaria_I	0,62	0,56	0,47	0,64	0,49	0,73	0,65	0,65	0,55	0,55	0,68	0,51	0,60	1,0														
ufmg_cont_tributaria_II	0,55	0,64	0,47	0,64	0,49	0,58	0,71	0,65	0,55	0,64	0,46	0,48	0,54	0,71	1,0													
ufmg_dir_tributario	0,71	0,61	0,58	0,47	0,55	0,66	0,57	0,66	0,55	0,48	0,55	0,63	0,79	0,67	0,60	1,0												
ufms_direito_tributario	0,65	0,47	0,70	0,51	0,74	0,55	0,55	0,55	0,55	0,47	0,66	0,46	0,64	0,54	0,54	0,66	1,0											

ufpe_direito_tributario	0,7 0	0,5 3	0,6 2	0,4 4	0,5 9	0,6 1	0,5 6	0,6 1	0,5 8	0,4 6	0,7 0	0,5 1	0,7 4	0,6 6	0,5 9	0,6 8	0,6 8	1,0 0									
ufpr_irpf	0,4 9	0,5 8	0,4 8	0,5 5	0,5 0	0,5 1	0,6 7	0,7 6	0,4 9	0,5 8	0,4 7	0,4 9	0,6 2	0,5 8	0,6 5	0,5 6	0,5 5	0,5 4	1,0 0								
ufpr_planejamento_gestao_tributos	0,4 8	0,5 6	0,4 7	0,6 1	0,4 9	0,5 8	0,5 9	0,8 1	0,5 5	0,4 9	0,4 6	0,5 5	0,6 1	0,6 4	0,5 6	0,5 4	0,5 4	0,5 3	0,8 9	1,0 0							
ufrj_legislacao_tributaria	0,6 0	0,5 0	0,5 3	0,4 7	0,4 4	0,4 5	0,5 7	0,5 8	0,4 9	0,5 0	0,6 5	0,6 0	0,5 8	0,6 2	0,5 6	0,6 9	0,5 8	0,6 7	0,4 5	0,5 0	1,0 0						
ufrn_elementos_direito_tributario	0,7 2	0,4 7	0,6 1	0,4 0	0,5 6	0,5 8	0,4 9	0,5 3	0,5 4	0,4 2	0,7 4	0,4 5	0,6 6	0,5 6	0,5 1	0,6 2	0,7 0	0,8 0	0,4 8	0,4 7	0,6 6	1,0 0					
ufrn_legislacao_tributaria	0,5 8	0,5 1	0,4 2	0,5 0	0,5 1	0,5 2	0,6 3	0,6 1	0,5 0	0,5 9	0,5 5	0,5 8	0,5 0	0,6 8	0,5 9	0,6 4	0,5 7	0,5 6	0,5 2	0,5 1	0,7 3	0,5 5	1,0 0				
unb_cont_tributaria	0,4 9	0,6 5	0,5 5	0,6 2	0,5 0	0,4 3	0,6 1	0,5 1	0,4 2	0,5 0	0,4 0	0,4 9	0,4 1	0,5 0	0,4 2	0,4 3	0,4 8	0,4 1	0,4 3	0,5 0	0,5 2	0,5 3	0,4 2	0,5 0	1,0 0		
unb_legislacao_tributaria	0,7 9	0,6 5	0,6 9	0,5 5	0,7 3	0,6 7	0,4 8	0,5 1	0,5 6	0,4 2	0,5 3	0,4 9	0,5 5	0,5 8	0,5 0	0,7 5	0,6 2	0,6 1	0,5 1	0,5 0	0,5 2	0,5 8	0,5 2	0,5 9	1,0 0		
usp_cont_legislacao_trib	0,5 8	0,5 3	0,5 6	0,4 4	0,4 6	0,4 8	0,4 5	0,4 8	0,4 5	0,4 0	0,5 4	0,5 1	0,5 0	0,5 3	0,4 6	0,6 2	0,5 0	0,5 5	0,4 1	0,4 0	0,6 2	0,5 5	0,5 6	0,5 4	0,5 4	1,0 0	
usp_gestao_plan_tributario	0,8 3	0,5 6	0,5 4	0,4 7	0,7 1	0,5 8	0,4 7	0,5 0	0,5 5	0,4 9	0,5 8	0,4 1	0,5 4	0,5 6	0,4 9	0,6 7	0,6 1	0,6 6	0,4 2	0,4 2	0,5 6	0,6 1	0,5 9	0,5 0	0,7 3	0,6 6	1,00

Fonte: Elaboração própria dos autores a partir do *QDA Miner* 2023.

O menor indicador de similaridade é 0,38 que consiste na baixa semelhança entre a disciplina “Contabilidade tributária II da UEMS” e “Legislação tributária da UFC”, o que teria certa fundamentação a priori, já que os objetivos de cada disciplina são distintos. Aliás, a similaridade entre “Contabilidade Tributária” e “Direito Tributário” são altas em algumas IES, tais como: UEMS e UFMS (índice de similaridade de 0,7), UFMG (índice de similaridade 0,79).

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O século XX, especialmente as últimas décadas, veio se caracterizando, *inter alia*, por um ambiente institucional jurídico-contábil volátil, com variadas adaptações, mudanças e revisitações das relações interdisciplinares entre a Contabilidade e o Direito.

É nesse sentido que se passou a repensar a formação básica interdisciplinar nos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil, analisando-se as matrizes ontológicas e epistemológicas decorrentes das intersecções teóricas entre Contabilidade e o Direito, incluindo bases teóricas, conceitos e construtos, e mecanismos institucionais.

A presente pesquisa foi motivada para a compreensão das inter-relações entre a Contabilidade e o Direito, especificamente o posicionamento e o mapeamento das disciplinas de conteúdo jurídico-tributário em cursos universitários de Ciências Contábeis no Brasil.

O ambiente regulatório dos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil passou pela preocupação de desenvolver habilidades e competências para os futuros contadores, demonstrando uma visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil, permitindo aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis e exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica.

É nesse sentido que a inter-relação epistemológica entre Ciências Contábeis e Direito se revela nos cursos de graduação nas universidades brasileiras, especificamente em disciplinas de formação básica (tais como: Noções de Direito, Direito Comercial, Direito Social e Previdenciário, Legislação Tributária e Direito Tributário) e de formação profissional (tais como: Contabilidade Tributária, Planejamento Tributário).

Para a investigação realizada, focada nas disciplinas com conteúdo jurídico-tributário, várias ementas de Direito Tributário e disciplinas afins de universidades públicas federais e estaduais foram analisadas, para os cursos de graduação em Ciências

Contábeis, extraídos dos Projetos Pedagógicos do Curso (PPCs) mais recentes, em execução. Assim, para cada IES e disciplinas identificadas relacionadas com Direito Tributário, foram analisados os conteúdos curriculares e demais informações pertinentes.

Foram desconsideradas atividades complementares e atividades de extensão dos cursos de Direito e de Ciências Contábeis das IESs analisadas, porque se consideram de caráter flexível e são executadas de maneira distinta a cada ano, tal como estabelecido por normas administrativas do Ministério da Educação (MEC).

Em geral, nos cursos de Ciências Contábeis, as disciplinas de conteúdo jurídico são ministradas nos componentes curriculares de formação básica (conteúdos de formação básica), tal como previsto na Resolução CNE/CES nº 10, de 16 de dezembro de 2004 (art. 5º) e na Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis elaborada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

A disciplina de Planejamento Tributário acaba se alocado naquelas de “formação profissional”, mais relacionadas com a Contabilidade Básica, tal como atestados em alguns PPCs. Ademais, em alguns cursos de graduação em Ciências Contábeis, as disciplinas de conteúdo jurídico correspondem às seguintes (nesta ordem): i) Instituições de Direito; ii) Direito Empresarial; iii) Direito Trabalhista e Legislação Social; iv) Direito Tributário.

A presente pesquisa analisou apenas a última disciplina, a de Direito Tributário, onde alguns cursos a denomina também de “Direito e Legislação Tributária”, “Legislação tributária” etc.; excluindo também o “Estágio Curricular Supervisionado” e disciplinas outras que acabam sendo eletivas, tais como: Governança Corporativa, Direito Cooperativo etc.

O mapeamento de coocorrências de temas e de similaridade de assuntos entre os planos de ensino das disciplinas representa um modo de visualizar a interação entre a Contabilidade e o Direito nos cursos universitários. A análise de conteúdo categorial e de coocorrências foi fundamental para dar mais solidez à proposição da investigação.

A interpretação das coocorrências e da similaridade fornece uma perspectiva de abordagem para o conteúdo existente nas 27 disciplinas analisadas.

Para a base de dados coletada, confirmou-se a elevada interação entre os assuntos “infrações tributárias” e “Administração Pública Tributária” (1,000) e entre o “Imposto sobre a Renda, IR” e a “Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, CSLL” (0,500). No entanto, não é o que acontece com outros assuntos, como: “planejamento tributário” e

“incentivos fiscais”, assim como “contribuições fiscais”, que são pouquíssimo ou nada abordado nos cursos de Ciências Contábeis.

Outro resultado que se pode destacar em termos de assuntos em conteúdos programáticos de planos de ensino é a da “execução fiscal judicial” e das “infrações tributárias”. São dois temas relevantes para a formação do contabilista do século XXI, assim como outros, como: regulação da auditoria contábil tributária, uniformização de padrões contábeis tributários ao nível internacional etc. Tais assuntos não foram identificados nos planos de ensino estudados.

Nesse sentido, a perspectiva geral é que os planos de ensino precisam estar mais sintonizados com as necessidades profissionais e de formação universitária condizentes com os demandados no século XXI, os quais parecem estar evidentes em debates dos Conselhos Estaduais e do Conselho Federal de Contabilidade. A ideia é repensar as Diretrizes Nacionais Curriculares do ano de 2004, ou seja, de cerca de duas décadas atrás e que estão vigentes em cursos de Ciências Contábeis no Brasil, mesmo com conteúdos e perspectivas daquela época.

Recomenda-se, para pesquisas futuras, a aplicação de abordagens exploratórias mais sofisticadas, tal como a análise de conteúdo com avaliação de significância dos resultados por meio, por exemplo, de testes de homogeneidade. Ademais, também se propõe investigações com recorte temporal mais amplo por grupos de busca com o objetivo de obter maior verticalidade condizente ao universo de estudo.

Naturalmente, também seria o caso de ampliar a amostra para IES privadas e quiçá a comparação com instituições universitárias estrangeiras no sentido de se compreender as variadas dimensões existentes, incluindo-se a formação de teoria fundamentada (*grounded theory*) (CHARMARZ, 2012).

Por fim, espera-se que a presente investigação e os seus resultados possam contribuir para a agenda de pesquisa de Epistemologia Contábil, do Direito da Contabilidade (BALUTA, 2012; CHULIPA, 2018) e do Direito Tributário em futuras pesquisas.

REFERÊNCIAS

- ALVES-MAZZOTTI, Aínda Judith; GEWANDSZNAJDER, Fernando. **O método nas ciências naturais e sociais: pesquisa quantitativa e qualitativa**. São Paulo: Pioneira, 1998.
- BALUTA, Aurelian Virgil. The role of accounting and Accounting Law in establishing public economic policies in the post-crisis period. **Theoretical and Applied economics**, vol. 19, n. 6, 2012, p. 111-120.
- BARDIN, Laurence. **L'Analyse de contenu**. Paris: Presses Universitaires de France, 1977.
- BAUER, Martin; GASKELL, George. **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático**. Petrópolis: Vozes, 2002.
- CARNEIRO, Juarez Domingues; RODRIGUES, Ana Tércia Lopes; BUGARIM, Maria Clara Cavalcante; MORAIS, Marisa Luciana Schwabe; FRANÇA, José Antonio de; BOARIN, José Joaquim. **Proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em Ciências Contábeis**. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2008.
- CHAMBERLAIN. Regulation by Accounting: an innovation. **Edison Electric Institute Bulletin**, vols. 301 e 302, 1935.
- CHARMAZ, Kathy. The power and potential of grounded theory. **Medical Sociology online**, vol. 6, n. 6, 2012, p. 1-14.
- CHULIPA, Francisco Vicent. **Direito da Contabilidade**. Coimbra: Almedina, 2018.
- CUNNINGHAM, Lawrence A. **Law and Accounting: cases and materials**. Boston College Law School Research Paper n. 79, 2005.
- DENZIN, Norman J.; LINCOLN, Yvonna S. **Handbook of qualitative research**. Thousand Oaks: Sage Publications, 2000.
- FLICK, Uwe. **Introdução à pesquisa qualitativa**. São Paulo: Artmed, 2009.
- FREITAS, Henrique M. R. de; CUNHA JÚNIOR, Marcus V. M. da; MOSCAROLA, Jean. Aplicação de sistemas de *software* para auxílio na análise de conteúdo. **Revista de Administração da USP**, vol. 32, n. 3, 1997, p. 97-109.
- LIMA, Emanuel Marcos; ESPEJO, Robert Armando; VALDES, Anizia; FARIAS, Daniela Monfilier de. O comportamento empresarial brasileiro diante da conversão às normas internacionais: as empresas evidenciam a redução ao valor recuperável dos ativos conforme orientações do CPC 01? **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión**, v. 13, 2015, p. 01-14.
- LIMA, Emanuel Marcos; LIMA, Jéssica de Moraes. O tratamento diferenciado dispensado às micros e pequenas empresas pela Constituição Federal do Brasil. **Interciência**, vol. 41, n. 1, 2016, p. 23-28.

- MALDONADO, Ana Denise Ribeiro Mendonça; EDUARDO, Antônio Sérgio; RIBEIRO, José Soares; SILVA, Fabio Gomes da. As diretrizes curriculares para o curso de Ciências Contábeis: reformas, conteúdos e perspectivas de inovação. In: PURIFICAÇÃO, Marcelo Máximo; TORRES, Cláudia Regina de Oliveira Vaz; ANJOS, José Humberto Rodrigues dos (org.). **Processos de organicidade e integração da educação brasileira 2**. Ponta Grossa: Atena, 2020, p. 77-89.
- MEC (Ministério da Educação). Conselho Federal de Educação. Resolução CFE no. 3, de 3.10.1992. **Fixa os mínimos de conteúdo e duração do curso de graduação em Ciências Contábeis**.
- MEC (Ministério da Educação). Conselho Federal de Educação. Parecer CNE/CES nº 269/2004. **Alteração do Parecer CNE/CES nº 289/2003 e da Resolução CNE/CES nº 6/2004, relativa a Diretrizes Curriculares Nacionais do curso de graduação em Ciências Contábeis**.
- MINAYO, Maria Cecília de Souza (org.). **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. Rio de Janeiro: Vozes, 2001.
- MORAES, Roque. Uma tempestade de luz: a compreensão possibilitada pela análise textual discursiva. **Ciência & Educação**, vol. 9, n. 2, 2003, p. 191-211.
- MORAES, Roque; GALIAZZI, Maria do Carmo. Análise textual discursiva: processo reconstrutivo de múltiplas faces. **Ciência & Educação**, vol. 12, 2006, p. 117-128.
- MORAES, Roque; GALIAZZI, Maria do Carmo. **Análise textual discursiva**. 2. Ed. Ijuí: Editora Ijuí, 2011.
- MOZZATO, Anelise Rebelato; GRZYBOVSKI, Denize. Análise de conteúdo como técnica de análise de dados qualitativos no campo da Administração: potencial e desafios. **Revista de Administração Contemporânea**, vol. 15, n. 4, 2011, p. 731-747.
- ORLANDI, Eni. O. **Análise de discurso: princípios e procedimentos**. 5. Ed. Campinas: Pontes, 2003.
- OLIVEIRA, Denize. Análise de conteúdo temático-categorial: uma proposta e sistematização. **Revista de Enfermagem da UERJ**, vol. 16, n. 4, 2008, p. 569-576.
- PINTO, Alexandre Evaristo; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Direito e Contabilidade: novas perspectivas para a relação entre as duas ciências a partir do convênio entre o IBDT e o FIPECAFI. **Revista de Direito Tributário Atual**, vol. 42, 2019, p. 470-483.
- POHLMANN, Marcelo Coletto. **Até onde caminham juntos a Contabilidade e do Direito?** Caderno de Estudos n. 01. São Paulo: FIPECAFI, 1989.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

- SACRAMENTO, Célia Oliveira de Jesus. O ensino de Teoria da Contabilidade no Brasil. **Caderno de Estudos**, vol. 10, n. 18, 1998, p. 1-10.
- SHAH, Sonali K.; CORLEY, Kevin G. Building better theory by bridging the quantitative-qualitative divide. **Journal of Management Studies**, vol. 43, n. 8, 2006, p. 1821-1835.
- TEIXEIRA, Enise Barth. A análise de dados na pesquisa científica: importância e desafios em estudos organizacionais. **Desenvolvimento em Questão**, vol. 1, n. 2, 2003, p. 177-201.
- TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.
- WEBER, Robert Philip. **Basic content analysis**. Beverly Hills: Sage, 1985.